

Међународни стандард финансијског извештавања (IFRS) за мале и средње ентитете

Одељак 1

Мали и средњи ентитети

Намеравани делокруг овог стандарда

- 1.1 Намера је да *IFRS за SME* користе **мали и средњи ентитети** (SME). У овом одељку се описују карактеристике малих и средњих ентитета.

Опис малих и средњих ентитета

- 1.2 Мали и средњи ентитети су ентитети који:

- (а) немају **јавну одговорност**; и
- (б) објављују **финансијске извештаје опште намене** за екстерне кориснике.

Примери екстерних корисника обухватају **власнике** који нису укључени у управљање пословањем, постојеће и потенцијалне повериоце, као и агенције за кредитни рејтинг.

- 1.3 Ентитет је одговоран јавности ако:

- (а) се његовим дужничким инструментима или инструментима капитала тргује на јавном тржишту или је у процесу емисије таквих инструмената за трговање на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или неслужбеној берзи, укључујући и локална и регионална тржишта); или
- (б) држи средства у фидуцијарном својству за ширу групу спољних страна као један од својих примарних послова (већина банака, кредитних унија, осигуравајућих друштава, брокера/дилера хартија од вредности, заједничких или узајамних фондова и инвестиционих банака би испунила овај други критеријум).

- 1.4 Неки ентитети могу да држе средства у фидуцијарном својству за ширу групу спољних страна зато што држе и управљају финансијским ресурсима које су им поверили клијенти, купци или чланови који нису укључени у руковођење ентитетом. Међутим, ако они то раде из разлога који су споредни у односу на примарно пословање (што, на пример, може бити случај са туристичким агентима или агентима за некретнине, школама, добротворним организацијама, задружним предузећима која захтевају номиналне чланарине и продавцима који добијају авансна плаћања пре испоруке робе или услуга, попут комуналних предузећа), то их не чини одговорним према јавности.

- 1.5 Ако јавно одговоран ентитет користи овај Стандард, његови финансијски извештаји се не описују као извештаји који су у складу са *IFRS за SME* – чак и ако закон или пропис у надлежном правном систему дозвољава или захтева да овај Стандард користе јавно одговорни ентитети.

- 1.6 **Зависном ентитету** чији **матични ентитет** користи **пуне (комплетне) IFRS**, или је део консолидоване **групе** која користи сет пуних IFRS, није забрањено да користи овај Стандард за сопствене финансијске извештаје ако тај зависни ентитет сам по себи нема јавну одговорност. Ако се његови финансијски извештаји описују као извештаји у складу са *IFRS за SME*, он мора да се усклади са свим одредбама овог Стандарда.

- 1.7 Матични ентитет (укључујући крајњи матични ентитет или било који матични ентитет унутар групе) процењује своју подобност за примену овог Стандарда у својим **појединачним финансијским извештајима** на бази сопственог статуса, без разматрања да ли други ентитети групе имају, или група као целина има, јавну одговорност. Ако матични ентитет сам по себи нема јавну одговорност, може презентовати своје појединачне финансијске извештаје у складу са овим Стандардом (видети Одељак 9 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*), чак и ако презентује своје **консолидоване финансијске извештаје** у складу са пуним IFRS или неким другим сетом опште прихваћених рачуноводствених принципа (GAAP), као што су његови национални рачуноводствени стандарди. Сви финансијски извештаји састављени у

складу са овим Стандардом треба јасно да се разликују од финансијских извештаја састављених у складу са другим захтевима.

Одељак 2 Концепти и свеобухватни принципи

Делокруг овог одељка

- 2.1 У овом одељку се описује **циљ финансијских извештаја малих и средњих ентитета (SME)** и карактеристике које информације у **финансијским извештајима** малих и средњих ентитета чине корисним. Такође се дају и концепти и основни принципи који леже у основи финансијских извештаја малих и средњих ентитета.

Циљ финансијских извештаја малих и средњих ентитета

- 2.2 Циљ финансијских извештаја малих и средњих ентитета је да обезбеде информације о **финансијској позицији, перформансама и токовима готовине** неког ентитета које су корисне за доношење економских одлука разноврсних корисника финансијских извештаја који нису у позицији да траже извештаје намењене да задовоље потребе за одређеним информацијама које су њима потребне.
- 2.3 Финансијски извештаји показују и резултате контроле руководства – одговорности руководства за ресурсе који су им поверени.

Квалитативне карактеристике информација у финансијским извештајима

Разумљивост

- 2.4 Информације дате у финансијским извештајима треба да буду презентоване на начин који их чини разумљивим за кориснике који су у разумној мери упознати са пословним и економским активностима и рачуноводством, и вољни су да проучавају информације са разумном пажњом. Међутим, потреба за **разумљивошћу** не дозвољава изостављање релевантних информација по основу тога што ће можда неким корисницима бити сувише тешко да их разумеју.

Релевантност

- 2.5 Информација дата у финансијским извештајима мора бити релевантна за потребе доношења одлука корисника. Информација је **релевантна** када може утицати на економске одлуке корисника тиме што им помаже да процене прошле, садашње или будуће догађаје, или тиме што потврђује или исправља претходне процене корисника.

Материјалност

- 2.6 Информација је **материјална (материјално значајна)** – те стога и релевантна – ако би њено изостављање или погрешно исказивање могло да утиче на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја. Материјалност зависи од величине и природе изостављене ставке или погрешног исказа процењених у одређеним околностима. Међутим, неадекватно је вршити, или остављати неисправљена, нематеријална одступања од *IFRS za SME* да би се постигла одређена презентација финансијске позиције, финансијских перформанси или токове готовине.

Поузданост

- 2.7 Информација обезбеђена у финансијским извештајима мора бити поуздана. Информација је поуздана када у њој нема материјалних **грешака** и предрасуда и када верно представља оно што та информација треба да представља или што би могло разумно да се очекује да она представља. Финансијски извештаји нису ослобођени предрасуда (односно, нису неутрални) ако, селекцијом или презентацијом информација у њима, постоји намера да се утиче на доношење одлука или расуђивање како би се постигао унапред одређени резултат или исход.

Суштина изнад форме

- 2.8 Трансакције и други догађаји и услови треба да се рачуноводствено обухватају и презентују у складу са њиховом суштином, а не само на основу њиховог правног облика. Ово повећава **поузданост** финансијских извештаја.

Опрезност

- 2.9 Неизвесности које неизбежно окружују многе догађаје и околности, се приказују обелодањивањем њихове природе и степена, као и коришћењем **опрежности** при састављању финансијских извештаја. Опрезност представља укључивање одређеног степена опреза при расуђивању потребном за процену коју захтевају услови неизвесности, тако да **имовина** или **приходи** нису прецењени, а **обавезе** или **трошкови** нису потцењени. Међутим, коришћење опрежности не дозвољава намерно потцењивање имовине или прихода, или намерно прецењивање обавеза или трошкова. Укратко, опрезност не дозвољава предрасуде.

Потпуност

- 2.10 Да би била поуздана, информација у финансијским извештајима мора да буде потпуна у оквиру граница материјалности и трошка. Изостављање може проузроковати да информација буде лажна или обмањујућа, те на тај начин непоуздана и мањкава када је реч о релевантности.

Упоредивост

- 2.11 Корисници морају бити у могућности да упореде финансијске извештаје неког ентитета да би утврдили трендове у погледу његове финансијске позиције и перформанси. Корисници морају такође бити у могућности да упореде финансијске извештаје различитих ентитета да би проценили њихове релативне финансијске позиције, перформансе и токове готовине. Због тога, **одмеравање** и приказивање финансијских ефеката сличних трансакција и других догађаја и услова мора бити изведено доследно у целом ентитету и током времена за тај ентитет, и доследно и за различите ентитете. Поред тога, корисници морају да буду информисани о **рачуноводственим политикама** коришћеним при састављању финансијских извештаја, као и свим променама тих политика и ефектима таквих промена.

Благовременост

- 2.12 Да би била релевантна, финансијска информација мора да буде у стању да утиче на економске одлуке корисника. **Благовременост** обухвата пружање информација у временском оквиру неопходном за доношење одлука. Ако постоји неоправдано одлагање у извештавању, информација може изгубити своју релевантност. Руководство ће можда морати да усклади релативне предности благовременог извештавања и пружања поузданих информација. За постизање равнотеже између релевантности и поузданости, најважније је размотрити како најбоље задовољити потребе корисника за доношењем економских одлука.

Равнотежа између користи и трошкова

- 2.13 Користи које се добију од информације треба да буду веће од трошкова добијања те информације. Процена користи и трошкова је, у суштини, процес расуђивања. Штавише, трошкове не морају обавезно да сnose они који уживају користи и често користи од информација ужива широк дијапазон екстерних корисника.
- 2.14 Информације обезбеђене финансијским извештавањем помажу обезбеђивачима капитала да доносе боље одлуке, што за резултат има ефикасније функционисање тржишта капитала и мање трошкове капитала за економију у целини. Појединачни ентитети такође уживају користи, укључујући бољи приступ тржиштима капитала, повољне ефекте на односе са јавношћу и, можда, нижу цену прибављања капитала. Користи могу да укључе и боље доношење одлука од стране руководства зато што се финансијске информације које се користе интерно често бар делимично заснивају на информацијама припремљеним за сврхе финансијског извештавања опште намене.

Непотребни трошкови или напори

- 2.14А За неке захтеве у овом Стандарду назначена је могућност изузимања по основу неопотребних трошкова или напора. Ово изузимање не примењује се на друге захтеве у овом Стандарду.
- 2.14Б Разматрање да ли би прибављање или утврђивање информација које су неопходне за испуњавање неког захтева подразумевало непотребне трошкове или напоре, зависи од специфичних околности ентитета и од просуђивања руководства о трошковима и користима од примене тог захтева. Ово просуђивање захтева разматрање о томе како би непосредовање те информације могло да утиче на економске одлуке оних за које се очекује да ће користити финансијске извештаје. Примена неког захтева би подразумевала непотребне трошкове или напоре од стране SME ако би инкрементални трошкови (на пример, накнаде за проценитеља) или додатни напори (на пример, ангажовање запослених) били знатно већи од користи које би они за које се очекује да ће користити финансијске извештаје SME остварили од поседовања те информације. Процена непотребних трошкова или напора од стране SME у складу са овим стандардом обично представља мању препреку од процене непотребних трошкова или напора од стране ентитета са јавном одговорношћу зато што SME нису одговорни јавним заинтересованим странама.
- 2.14Ц Процењивање да ли би одређени захтев подразумевао непотребне трошкове или напоре при почетном **признавању** у финансијским извештајима, на пример, на датум трансакције, треба да буде засновано на информацијама о трошковима и користима тог захтева у тренутку почетног признавања. Ако се изузимање по основу непотребних трошкова или напора примењује и након почетног признавања, на пример, на накнадно одмеравање неке ставке, треба извршити нову процену непотребних трошкова или напора на тај накнадни датум, на бази информација доступних на тај датум.
- 2.14Д Осим за изузимање по основу непотребних трошкова или напора датих у параграфу 19.15, које је обухваћено захтевима обелодањивања у параграфу 19.25, кад год ентитет примењује изузимање по основу непотребних трошкова или напора, ентитет треба да обелодани ту чињеницу и разлоге због којих би примена тог захтева подразумевала непотребне трошкове или напоре.

Финансијска позиција

- 2.15 Финансијска позиција ентитета је однос имовине, обавеза и **капитала** на одређени датум онако како су презентовани у **извештају о финансијској позицији**. Дефинишу се на следећи начин:
- (а) имовина је ресурс који ентитет контролише као резултат прошлих догађаја и од којег се очекује прилив будућих економских користи у ентитет;
 - (б) обавеза је садашња обавеза ентитета настала по основу прошлих догађаја, за чије измирење се очекује да ће за резултат имати одлив ресурса који садрже економске користи из ентитета; и
 - (ц) капитал је преостало учешће у имовини ентитета после одбијања свих његових обавеза.
- 2.16 Неке ставке које задовољавају дефиницију имовине или обавезе се можда не признају као имовина или обавеза у извештају о финансијској позицији зато што не задовољавају критеријуме за признавање дате у параграфима 2.27 – 2.32. Нарочито, очекивање прилива или одлива будућих економских користи у или из ентитета мора бити довољно извесно да би задовољило критеријум вероватноће пре него што се имовина или обавезе признају.

Имовина

- 2.17 Будућа економска корист имовине је потенцијал да доприноси, директно или индиректно, приливу **готовине** или **готовинских еквивалената** у ентитет. Ти токови готовине могу потицати од коришћења или отуђења имовине.
- 2.18 Многа имовина, на пример **некретнине, постројења и опрема**, имају физички облик. Међутим, физички облик није од суштинског значаја за постојање имовине. Нека имовина је нематеријална.
- 2.19 Приликом одређивања постојања имовине, право власништва није од суштинског значаја. На тај начин, на пример, имовина која се држи под лизингом јесте имовина ако ентитет контролише користи чији се прилив очекује од те имовине.

Обавезе

- 2.20 Најважнија карактеристика обавезе је да ентитет има садашњу обавезу да делује или поступа на одређени начин. Обавеза може бити или законска обавеза или **изведена обавеза**. Законска обавеза се може законски спроводити као последица обавезујућег уговора или одређених прописа. Конструктивна обавеза је обавеза која произлази из поступака ентитета када:
- (а) установљеним моделом претходне праксе, објављених политика или довољно специфичном садашњом изјавом, ентитет указује другим странама да ће прихватити одређене одговорности, и
 - (б) као резултат, ентитет је створио валидно очекивање тих других страна да ће испунити те одговорности.
- 2.21 Измирење садашње обавезе обично укључује исплату у готовини, трансфер друге имовине, пружање услуга, замену те обавезе неком другом обавезом, или претварањем те обавезе у капитал. Обавеза се такође може измирити на други начин, као што су одрицање повериоца од својих права или губљење права повериоца.

Капитал

- 2.22 Капитал представља резидуалну вредност признате имовине ентитета после одбијања признатих обавеза. Капитал се може подкласификовати у извештају о финансијској позицији. На пример, у корпоративном ентитету, подкласификација се може извршити на средства која су уложили акционари, нераспоређену добит и ставке **осталог укупног резултата** које се признају као засебна компонента капитала. Овај Стандард не прописује како, када и да ли износи могу да се преносе између компонента капитала.

Перформансе

- 2.23 Перформансе представљају однос прихода и расхода ентитета током **извештајног периода**. Овај Стандард дозвољава ентитетима да презентују перформансе у једном финансијском извештају (**извештају о укупном резултату**) или у два финансијска извештаја (**билансу успеха** и извештају о укупном резултату). **Укупни збирни резултат** и **добитак или губитак** се често користи као мера перформанси или као основа за друга одмеравања, као што су приходи од инвестиција или зарада по акцији. Приходи и расходи се дефинишу на следећи начин:
- (а) приходи су повећања економских користи током извештајног периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза која имају за резултат пораст капитала, који не представља пораст по основу улагања **власника**; и
 - (б) расходи су смањење економских користи током извештајног периода у облику одлива или умањивања имовине или настанак обавеза које имају за резултат смањење капитала, које не представља смањење по основу расподела власницима.
- 2.24 Признавање прихода и расхода директно резултира из признавања и одмеравања имовине и обавеза. Критеријуми за признавање прихода и расхода се разматрају у параграфима 2.27-2.32.

Приход

- 2.25 Дефиниција прихода обухвата и **приходе** и **добитке**.
- (а) Приход настаје у току редовних активности неког ентитета и користи се неколико различитих назива укључујући продају, накнаде, камате, дивиденде, тантијеме и закупнине.
 - (б) Добити представљају друге ставке које задовољавају дефиницију прихода али не настају у току редовних пословних активности неког ентитета. Када се добити признају у извештају о укупном резултату, они се обично приказују засебно, јер су сазнања о њима корисна за доношење економских одлука.

Расходи

- 2.26 Дефиниција расхода обухвата губитке, као и оне расходе који се јављају у току редовних активности ентитета:
- (а) расходи који настају у току редовних активности ентитета укључују, на пример, трошкове продаје, зараде и **амортизације**. Они обично имају облик одлива или трошења имовине као што су готовина и готовински еквиваленти, **залихе**, некретнине, постројења и опрема.
 - (б) **губици** представљају друге ставке које задовољавају дефиницију расхода и могу настати у току редовних активности ентитета. Када се губици признају у извештају о укупном резултату, они се обично приказују засебно, јер су сазнања о њима корисна за доношење економских одлука.

Признавање имовине, обавеза, прихода и расхода

- 2.27 Признавање је процес уношења у финансијске извештаје ставке која задовољава дефиницију имовине, обавезе, прихода или расхода и испуњава следеће критеријуме:
- (а) **вероватно** је да ће се будуће економске користи повезане са том ставком уливати или одливати из ентитета, и
 - (б) цена коштања или вредност ставке се може поуздано одмерити.
- 2.28 Обелодањивање коришћених рачуноводствених политика или **напомена** или објашњења не исправља непризнавање ставке која испуњава ове критеријуме.

Вероватноћа будућих економских користи

- 2.29 Концепт вероватноће се користи у критеријумима за признавање и односи се на степен неизвесности око тога да ли ће се будуће економске користи повезане са датом ставком уливати или одливати из ентитета. Оцене степена неизвесности у вези са током будућих економских користи се врше на основу доказа који се односе на услове на крају извештајног периода, а који су расположиви када се састављају финансијски извештаји. Те оцене се врше појединачно за појединачно значајне ставке и групно за велики број појединачно безначајних ставки.

Поузданост одмеравања

- 2.30 Други критеријум за признавање неке ставке је тај да она има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити. У многим случајевима, цена коштања или вредност ставке су познати. У другим случајевима, оне се морају проценити. Коришћење разумних процена је суштински део састављања финансијских извештаја и не умањује њихову поузданост. Када се разумна процена не може направити, ставка се не признаје у финансијским извештајима.
- 2.31 Ставка која, у одређеном тренутку, не задовољи критеријуме за признавање може касније да се квалификује за признавање као резултат накнадних околности или догађаја.
- 2.32 Ставка која не задовољава критеријуме за признавање може ипак да захтева обелодањивање у напоменама, објашњењима или у додатним табелама. Ово је прикладно када је знање о одређеној ставци релевантно за процену финансијске позиције, перформанси и промена финансијске позиције неког ентитета од стране корисника финансијских извештаја.

Одмеравање имовине, обавеза, прихода и расхода

- 2.33 Одмеравање је процес одређивања новчаних износа по којима ентитет одмерава имовину, обавезе, приходе и расходе у финансијским извештајима. Одмеравање укључује избор одређене основе за одмеравање. Овај Стандард одређује коју основу за одмеравање ентитет треба да користи за различите врсте имовине, обавеза, прихода и расхода.
- 2.34 Две уобичајене основе за одмеравање су историјски трошак и **фер вредност**:
- (а) за имовину, историјски трошак је износ исплаћене готовине или готовинских еквивалената или фер вредности накнаде дате у време стицања имовине. За обавезе, историјски трошак је износ примљених прихода у размени за обавезу у време када је обавеза настала, или у неким околностима (на пример, **порез**), износ готовине или

готовинских еквивалената за које се очекује да буду исплаћени ради измирења обавезе у уобичајеном току пословања. Амортизовани историјски трошак је историјски трошак имовине или обавезе увећан или умањен за онај део историјског трошка који је претходно признат као расход или приход.

- (б) фер вредност је износ за који се имовина може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције. У случајевима када је дозвољено или се захтева одмеравање на бази фер вредности примењује се упутство дато у параграфима 11.27-11.32.

Свеобухватни принципи признавања и одмеравања

- 2.35 Захтеви за признавање и одмеравање имовине, обавеза, прихода и расхода у овом Стандарду се базирају на свеобухватним принципима изведеним из **пуних IFRS**. У одсуству захтева у овом Стандарду који се примењује посебно на трансакцију, други догађај или услов, параграф 10.4 даје упутство за расуђивање и параграф 10.5 установљава хијерархију коју ентитет треба да поштује у одлучивању о одговарајућој рачуноводственој политици у одређеним околностима. Други ниво те хијерархије захтева да ентитет сагледа дефиниције, критеријуме за признавање и концепте за одмеравање имовине, обавеза, прихода и расхода, као и свеобухватне принципе изнете у овом одељку.

Обрачунска основа

- 2.36 Ентитет треба да саставља своје финансијске извештаје, осим информација о токовима готовине, користећи **обрачунску основу рачуноводства**. Према обрачунској основи, ставке се признају као имовина, обавезе, капитал, приходи и расходи када задовољавају дефиниције и критеријуме признавања за те ставке.

Признавање у финансијским извештајима

Имовина

- 2.37 Ентитет треба да призна имовину у извештају о финансијској позицији када је вероватно да ће доћи до прилива будућих економских користи у ентитет и да тај део имовине има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити. Имовина се не признаје у извештају о финансијској позицији по основу настанка издатка за који се сматра да је мало вероватно да ће резултирати приливом економских користи у ентитет после текућег извештајног периода. Уместо тога, таква трансакција има за резултат признавање расхода у извештају о укупном резултату (или у билансу успеха, ако се презентује).
- 2.38 Ентитет не треба да призна **потенцијалну имовину** као имовину. Међутим, када је прилив будућих економских користи у ентитет практично изван, онда са њима повезана имовина није потенцијална имовина и њено признавање је прикладно.

Обавезе

- 2.39 Ентитет треба да призна обавезу у извештају о финансијској позицији када:
- (а) ентитет има обавезу на крају извештајног периода као резултат прошлог догађаја;
 - (б) је вероватно да ће се од ентитета захтевати да изврши трансфер средстава која садрже економске користи приликом измирења; и
 - (ц) када се износ измирења може поуздано одмерити.
- 2.40 **Потенцијална обавеза** је или могућа али неизвесна обавеза, или садашња обавеза која се не признаје зато што не задовољава један или оба услова (б) и (ц) у параграфу 2.39. Ентитет не треба да призна потенцијалну обавезу као обавезу, осим потенцијалних обавеза стицаоца у **пословној комбинацији** (видети Одељак 19 *Пословне комбинације и гудвил*).

Приходи

- 2.41 Признавање прихода је директан резултат признавања и одмеравања имовине и обавеза. Ентитет треба да признаје приход у извештају о укупном резултату (или у билансу успеха, ако се

презентује) када дође до повећања будућих економских користи повезаних са увећањем имовине или умањењем обавеза које може поуздано да се одмери.

Расходи

- 2.42 Признавање расхода је директан резултат признавања и одмеравања имовине и обавеза. Ентитет треба да признаје расход у извештају о укупном резултату (или у билансу успеха, ако се презентује) када дође до смањења будућих економских користи повезаних са смањењем имовине или повећањем обавеза које може поуздано да се одмери.

Укупни резултат и добитак или губитак

- 2.43 Укупни резултат је аритметичка разлика између прихода и расхода. То није засебни елемент финансијских извештаја и за то није потребан засебан принцип признавања.
- 2.44 Добитак или губитак је аритметичка разлика између прихода и расхода, осим оних ставки прихода и расхода које овај Стандард класификује као ставке укупног осталог резултата. То није засебни елемент финансијских извештаја и за то није потребан засебан принцип признавања.
- 2.45 Овај Стандард не дозвољава признавање ставки у извештају о финансијској позицији које не задовољавају дефиницију имовине и обавеза без обзира на то да ли су резултат примене појма који се обично назива ‘‘принцип упаривања’’ за одмеравање добитка или губитка.

Одмеравање приликом почетног признавања

- 2.46 Приликом почетног признавања, ентитет треба да одмерава имовину и обавезе по историјском трошку, осим уколико овај Стандард не захтева почетно одмеравање по другој основи, као што је фер вредност.

Накнадно одмеравање

Финансијска средства и финансијске обавезе

- 2.47 Ентитет одмерава основна **финансијска средства** и основне **финансијске обавезе**, како је дефинисано у Одељку 11 *Основни финансијски инструменти*, по амортизованој вредности од које се одузима **умањење вредности**, осим за инвестиције у неконвертибилне преференцијалне акције и обичне или преференцијалне акције без обавезе поновног откупа од стране емитента а којима се **јавно тргује** или чија се фер вредност може поуздано измерити на други начин, без непотребних трошкова или напора, а које се одмеравају по фер вредности при чему се промене фер вредности признају у добитку или губитку.
- 2.48 Ентитет обично одмерава сва друга финансијска средства и финансијске обавезе по фер вредности, са променама фер вредности које се признају у добитак или губитак, осим уколико овај Стандард не захтева или не дозвољава одмеравање по другој основи као што је набавна вредност/цена коштања или амортизована вредност.

Нефинансијска имовина

- 2.49 Већина нефинансијске имовине коју ентитет на почетку признаје по историјском трошку се накнадно одмеравају по другој основи за одмеравање. На пример:
- (а) ентитет одмерава некретнине, постројења и опрему било по нижој вредности између набавне вредности умањене за акумулирану амортизацију и умањење вредности и **надокнадивог износа** (модел набавне вредности) или по нижој вредности између ревалоризованог износа и надокнадивог износа (модел ревалоризације);
 - (б) ентитет одмерава залихе по нижој вредности између набавне вредности/цене коштања и продајне цене умањене за трошкове завршавања и продаје; и
 - (ц) ентитет признаје губитак од умањења вредности повезан са нефинансијским средствима која се користе или држе за продају.

Намера одмеравања имовине по тим нижим износима је да обезбеди да се имовина не одмерава по износу вишем од износа за који ентитет очекује да поврати од продаје или коришћења те имовине.

- 2.50 За следеће врсте нефинансијске имовине, овај Стандард дозвољава или захтева одмеравање по фер вредности:
- (а) инвестиције у **придружене ентитете** и **заједничке подухвате** које ентитет одмерава по фер вредности (видети параграфе 14.10, односно 15.15);
 - (б) **инвестиционе некретнине** које ентитет одмерава по фер вредности (видети параграф 16.7);
 - (ц) пољопривредна имовина (**биолошка средства** и **пољопривредни производи** у тренутку жетве) које ентитет одмерава по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје (видети параграф 34.2); и
 - (д) некретнине, постројења и опрема које ентитет одмерава у складу са моделом ревалоризације (видети параграф 17.15Б).

Обавезе осим финансијских обавеза

- 2.51 Већина обавеза које нису финансијске обавезе се одмеравају по најбољој процени износа који би био потребан за измирење обавезе на **датум извештавања**.

Пребијање

- 2.52 Ентитет не треба да врши пребијање имовине и обавеза, или прихода и расхода, осим уколико то не захтева или дозвољава овај Стандард:
- (а) одмеравање имовине у нето износу односно умањено за исправку вредности – није пребијање. На пример, исправка вредности због застарелости залиха и исправка вредности за ненаплатива потраживања.
 - (б) ако уобичајене пословне активности ентитета не обухватају куповину и продају сталне имовине, укључујући инвестиције и пословну активу, онда ентитет извештава добитке и губитке након отуђења такве имовине одузимањем **књиговодствене вредности** имовине и са њом повезаних трошкова продаје од прихода од отуђења.

Одељак 3 Презентација финансијских извештаја

Делокруг овог одељка

- 3.1 У овом одељку се објашњава фер презентација **финансијских извештаја**, оно што захтева усаглашеност са *IFRS за SME*, као и оно што чини комплетан сет финансијских извештаја.

Фер презентација

- 3.2 Финансијски извештаји треба истинито (фер) да презентују **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 Одељку 2 *Концепти и свеобухватни принципи*:

- (а) претпоставља се да примена *IFRS за SME*, са додатним обелодањивањем када је неопходно, има за резултат финансијске извештаје којима се постиже фер презентације финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине SME.
- (б) као што је објашњено у параграфу 1.5, примена овог Стандарда од стране ентитета са **јавном одговорношћу** нема за резултат фер презентацију у складу са овим Стандардом.

Додатна обелодањивања поменута под (а) су неопходна када је усаглашеност са одређеним захтевима у овом Стандарду недовољна да омогући корисницима да разумеју ефекат одређених трансакција, других догађаја и услова на финансијску позицију и финансијске перформансе ентитета.

Усаглашеност са *IFRS за SME*

- 3.3 Ентитет чији су финансијски извештаји усаглашени са *IFRS за SME*, ту чињеницу експлицитно и безрезервно обелодањује у **напоменама**. Финансијски извештаји се не описују као они који су усаглашени са *IFRS за SME*, ако они нису усаглашени са свим захтевима овог Стандарда.
- 3.4 У врло ретким околностима у којима руководство закључи да би усаглашавање са овим Стандардом могло бити погрешно толико да би било противречно **циљу финансијских извештаја** изнетом у Одељком 2, ентитет одступа од тог захтева на начин изнет у параграфу 3.5, осим ако релевантни регулаторни оквир не забрањује такво одступање.
- 3.5 Када ентитет одступа од захтева овог Стандарда у складу са параграфом 3.4, он обелодањује:
- (а) да је руководство закључило да финансијски извештаји фер приказују финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине ентитета;
 - (б) да је усаглашен са *IFRS за SME*, осим одступања од одређеног захтева да би се постигла фер презентација; и
 - (ц) природу одступања, укључујући и поступак који би се захтевао према *IFRS за SME*, разлог због ког би тај поступак био погрешан у датим околностима толико да би био противречан циљу финансијских извештаја изнетом у Одељку 2, као и усвојени поступак.
- 3.6 Уколико је ентитет у претходном периоду одступио од захтева овог Стандарда и ако то одступање утиче на износе признате у финансијским извештајима за текући периода, ентитет врши обелодањивања наведена у параграфу 3.5(ц).

- 3.7 У врло ретким околностима, када руководство закључи да би усаглашавање са захтевом у овом Стандарду било погрешно толико да би било противречно циљу финансијских извештаја SME изнетом у Одељку 2, али релевантни регулаторни оквир забрањује одступање од тог захтева, ентитет, у највећој могућој мери, смањује уочене погрешне аспекте усаглашавања са тим захтевом, тако што обелодањује:
- (а) природу захтева у овом Стандарду и разлог зашто је руководство закључило да би усаглашавање са тим захтевом било погрешно у датим околностима толико да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у Одељку 2; и
 - (б) за сваки презентовани период, кориговање свих ставки у финансијским извештајима за које је руководство закључило да су неопходне да би се постигла фер презентација.

Начело сталности пословања

- 3.8 Када припрема финансијске извештаје, руководство ентитета који користи овај Стандард процењује способност ентитета да одржи **сталност пословања**. Ентитет има сталност пословања, осим ако руководство не намерава да ликвидира ентитет или да престане да послује, односно ако нема реалну алтернативу да поступи другачије. Приликом оцењивања да ли је претпоставка сталности пословања прикладна, руководство узима у обзир све доступне информације о будућности, што је најмање, али није ограничено на дванаест месеци од краја **извештајног периода**.
- 3.9 Када руководство постане свесно, приликом вршења оцене, **материјалних** неизвесности повезаних са догађајима или условима који бацају значајну сумњу на способност ентитета на настави са сталношћу пословања, ентитет треба да обелодани те неизвесности. Када ентитет не саставља финансијске извештаје у складу са начелом сталности пословања, он треба да обелодани ту чињеницу, заједно са основом према којој се састављају финансијски извештаји и разлог зашто се сматра да ентитет нема сталност пословања.

Учесталост извештавања

- 3.10 Ентитет треба да презентује комплетан низ финансијских извештаја (укључујући упоредне информације – видети параграф 3.14) бар једном годишње. Када ентитет промени датум завршетка **извештајног периода** и презентује годишње финансијске извештаје за период који је дужи или краћи од једне године, ентитет треба да обелодани:
- (а) ту чињеницу;
 - (б) разлог за коришћење дужег или краћег периода; и
 - (ц) чињеницу да упоредиви износи презентовани у финансијским извештајима (укључујући и повезане напомене) нису у потпуности упоредиви.

Доследност презентације

- 3.11 Ентитет треба да задржи презентацију и класификацију ставки у финансијским извештајима од претходног до следећег периода, осим:
- (а) ако је очигледно, након 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** у Одељку 10 *Рачуноводствене политике, процене и грешке*; или
 - (б) ако овај Стандард захтева измену презентације.
- 3.12 Када се презентација или класификација ставки у финансијским извештајима промени, ентитет треба да рекласификује упоредиве износе осим уколико је таква рекласификација **неизводљива**. Када се упоредиви износи рекласификују, ентитет треба да обелодани следеће:
- (а) природу рекласификације;
 - (б) износ сваке ставке или класе ставки које су рекласификоване; и
 - (ц) разлог за рекласификацију.
- 3.13 Ако је неизводљиво рекласификовати упоредиве износе, ентитет треба да обелодани зашто рекласификација није била изводљива.

Упоредне информације

- 3.14 Осим када овај Стандард дозвољава или захтева супротно, ентитет треба да обелодани упоредне информације у погледу претходног упоредног периода за све износе презентоване у финансијским извештајима из текућег периода. Ентитет треба да обухвати и упоредне информације за наративне и дескриптивне информације када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја за текући период.

Материјалност и груписање

- 3.15 Свака материјална класа сличних ставки треба да се презентује засебно у финансијским извештајима. Ентитет треба да презентује ставке које су различите природе или функције засебно осим ако нису нематеријалне.
- 3.16 Изостављања или погрешна исказивања ставки су материјална ако би могла, појединачно или заједно, да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја. Материјалност зависи од величине и природе изостављања или погрешног исказивања процењених у датим околностима. Величина или природа ставке, или комбинације обе, би могла бити одлучујући фактор.

Комплетан сет финансијских извештаја

- 3.17 Комплетан сет финансијских извештаја ентитета укључује све од следећег:
- (а) **извештај о финансијској позицији** на датум извештавања;
 - (б) или
 - (i) један **извештај о укупном резултату** за извештајни период који приказује све ставке прихода и расхода признате током периода укључујуће и оне ставке које су признате у одређивању **добитка или губитка** (што представљају подзбир у извештају о укупном резултату) и ставке **укупног осталог резултата**.
 - (ii) засебни **биланс успеха** и засебни извештај о укупном резултату. Ако ентитет одабере да презентује и биланс успеха и извештај о укупном резултату, извештај о укупном резултату почиње са добитком или губитком, а онда приказује ставке укупног осталог резултата.
 - (ц) **извештај о променама на капиталу** за извештајни период;
 - (д) **извештај о токовима готовине** за извештајни период; и
 - (е) напомене, које чини кратак преглед значајних рачуноводствених политика и друга објашњења.
- 3.18 Ако промене у капиталу током периода за који се презентују финансијски извештаји настају само услед добитка или губитка, исплате дивиденди, исправке **грешака** из претходног периода и промена рачуноводствене политике, ентитет може да презентује један **извештај о резултату и нераспоређеној добити** уместо извештаја о укупном резултату и извештај о променама на капиталу (видети параграф 6.4).
- 3.19 Ако ентитет нема ставке укупног осталог резултата у било ком од периода за које се презентују финансијски извештаји, он може да презентује само биланс успеха, или може да презентује извештај о укупном резултату у ком је последњи ред означен као "добитак или губитак".
- 3.20 Зато што параграф 3.14 захтева упоредне износе у погледу претходног периода за све износе презентоване у финансијским извештајима, комплетан сет финансијских извештаја значи да ентитет треба да презентује, као минимум, два од сваког захтеваног финансијског извештаја и са њима повезане напомене.
- 3.21 У комплетном сету финансијских извештаја, ентитет треба да презентује сваки финансијски извештај са подједнаким истицањем.
- 3.22 Ентитет може да користи називе финансијских извештаја који се разликују од назива коришћених у овом Стандарду све док они нису обмањујући.

Идентификовање финансијских извештаја

- 3.23 Ентитет треба јасно да идентификује сваки финансијски извештај и напомену и направи разлику између њих и других информација у истом документу. Поред тога, следеће информације треба да буду посебно истакнуте и поновљене када је то неопходно за разумевање презентованих информација:
- (а) назив ентитета који извештава и све промене назива од краја претходног извештајног периода;
 - (б) да ли се финансијски извештаји односе на појединачни ентитет или **групу** ентитета;
 - (ц) датум завршетка извештајног периода или периода који покрива сет финансијских извештаја;
 - (д) назив **валуте за презентацију**, као што је дефинисано у Одељку 30 *Преводјење страних валута*; и
 - (е) степен заокруживања, ако га је било, коришћен за презентовање износа у финансијским извештајима.
- 3.24 Ентитет треба да обелодани следеће у напоменама:
- (а) седиште и правни облик ентитета, земљу у којој је ентитет уписан у регистар и адресу регистроване канцеларије (или седишта пословања, ако се разликује од регистроване канцеларије); и
 - (б) опис природе пословања ентитета и његових примарних активности.

Презентација информација које не захтева овај Стандард

- 3.25 Овај Стандард се не бави презентацијом информација о сегменту, зарадама по акцији или периодичним финансијским извештајима малих или средњих ентитета. Ентитет који врши таква обелодањивање треба да опише основу за састављање и презентацију тих информација.

Одељак 4 Извештај о финансијској позицији

Делокруг овог одељка

- 4.1 У овом одељку се одређују информације које треба да се презентују у **извештају о финансијској позицији** и о начину на који оне треба да се презентују. Извештај о финансијској позицији (који се понекад назива биланс стања) презентује **имовину, обавезе и капитал** ентитета на одређени датум – на који се завршава **извештајни период**.

Информације које треба да се презентују у извештају о финансијској позицији

- 4.2 Као минимум, извештај о финансијској позицији обухвата линијске ставке које презентују следеће износе:
- (а) **готовину и готовинске еквиваленте;**
 - (б) потраживања од купаца и друга потраживања;
 - (ц) **финансијска средства** (искључујући износе приказане под (а), (б), (ј) и (к));
 - (д) **залихе;**
 - (е) **некретнине, постројења и опрему;**
 - (еа) **инвестиционе некретнине** по набавној вредности умањеној за **акумулирану амортизацију и умањење вредности;**
 - (ф) инвестиционе некретнине по **фер вредности** кроз **биланс успеха;**
 - (г) **нематеријална имовина;**
 - (х) **биолошка средства** по набавној вредности/цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и умањење вредности;
 - (и) биолошка средства пренета по **фер вредности** кроз биланс успеха;
 - (ј) инвестиције у **придружене ентитете;**
 - (к) инвестиције у **заједнички контролисане ентитете;**
 - (л) обавезе према добављачима и остале обавезе;
 - (м) **финансијске обавезе** (искључујући износе приказане под (л) и (п));
 - (н) **текуће пореске обавезе и средства;**
 - (о) **одложене пореске обавезе и одложена пореска средства;**
 - (п) **резервисања;**
 - (q) **учешћа без права контроле**, исказана у оквиру капитала засебно од капитала који се може приписати **власницима матичног ентитета;** и
 - (р) капитал који се може приписати власницима матичног ентитета.
- 4.3 Ентитет треба да презентује додатне линијске ставке, заглавља и међузбирове у извештају о финансијској позицији, када је такво приказивање релевантно за разумевање **финансијске позиције** ентитета.

Разликовање обртних(краткорочних) и сталних (дугорочних) ставки

- 4.4 Ентитет треба да презентује обртну и сталну имовину, као и краткорочне и дугорочне обавезе, као засебне класификације у извештају о финансијској позицији, у складу са параграфима 4.5-4.8, осим када презентација на основу ликвидности пружа информације које су поузданије и релевантније. Када се примењује овај изузетак, сва имовина и обавезе треба да се презентују по редоследу (растуће или опадајуће) ликвидности.

Обртна имовина

- 4.5 Ентитет треба да класификује имовину као обртну ако:
- (а) се очекује да ће бити реализована, или се држи за продају или потрошњу, у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;
 - (б) се држи првенствено за трговање;
 - (ц) се очекује да ће бити реализован у року од дванаест месеци после **датума извештаја** ; или
 - (д) се ради о готовини или о готовинском еквиваленту, осим када је ограничена њена размена или коришћење за измирење обавезе током најмање дванаест месеци после датума извештавања.
- 4.6 Ентитет треба да класификује сву осталу имовину као сталну. Када није могуће јасно утврдити уобичајени пословни циклус ентитета, претпоставља се да је његово трајање дванаест месеци.

Краткорочне обавезе

- 4.7 Ентитет треба да класификује обавезу као краткорочну ако:
- (а) се очекује да ће бити измирена у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;
 - (б) се држи првенствено за трговање;
 - (ц) доспева за измирење у року од дванаест месеци после датума извештавања; и
 - (д) ентитет нема безусловно право да одложи измирење обавезе за најмање дванаест месеци после датума извештавања.
- 4.8 Ентитет треба да класификује све остале обавезе као дугорочне.

Редослед и формат ставки у извештају о финансијској позицији

- 4.9 Овај Стандард не прописује редослед или формат по ком ставке треба да се презентују. У параграфу 4.2 се једноставно даје листа ставки које су довољно различите по природи или функцији да захтевају засебну презентацију у извештају о финансијској позицији. Поред тога:
- (а) линијске ставке се укључују када су величина, природа или функција ставке или групе сличних ставки такве да је засебна презентација релевантна за разумевање финансијске позиције ентитета, и
 - (б) коришћени описи и редослед ставки или груписање сличних ставки може да се измени у складу са природом ентитета и његових трансакција, да би се обезбедила информација релевантна за разумевање финансијске позиције ентитета.
- 4.10 Суд о томе да ли се додатне ставке презентују засебно се базира на оцени свега што је наведено у даљем тексту:
- (а) износа, природе и ликвидности имовине;
 - (б) функције имовине у оквиру ентитета; и
 - (ц) износа, природе и времена доспећа обавеза.

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

- 4.11 Ентитет треба да обелодани, или у извештају о финансијској позицији или у **напоменама**, следеће подкласификације презентованих линијских ставки:
- (а) ставке некретнина, постројења и опреме по класификацијама одговарајућим за тај ентитет;
 - (б) потраживања од купаца и друга потраживања уз засебно приказивање неизмирених износа од повезаних страна, других страна и потраживања по основу разграничених нефактурисаних **прихода**;

- (ц) залихе уз засебно приказивање износа залиха:
 - (i) које се држе за продају у уобичајеном току пословања;
 - (ii) у производном процесу за такву продају; и
 - (iii) у облику материјала или сировина које треба потрошити у производном процесу или пружању услуга.
 - (д) обавезе према добављачима и остале обавезе уз засебно приказивање неизмирених доспелих обавеза према добављачима, повезаним странама и пасивних временских разграничења;
 - (е) резервисања за **примања запослених** и остала резервисања; и
 - (ф) класе капитала, као што су уплаћени капитал, премија на акцију, нераспоређена добит и ставке прихода и **расхода** које се, како захтева овај Стандард, признају у **укупан остали резултат** и презентују засебно у капиталу.
- 4.12 Ентитет са акцијским капиталом треба да обелодани 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; Ово усклађивање не треба да се презентује за претходне периоде.
 - (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 сваке резерве у оквиру капитала.
- 4.13 Ентитет без акцијског капитала, као што су ортачко друштво или труст (повереничка компанија), треба да обелодани информације еквивалентне информацијама које се захтевају у параграфу 4.12(а), које приказују промене у току периода за сваку категорију капитала, као и права, повластице и ограничења која се односе на сваку категорију капитала.
- 4.14 Ако, на датум извештавања, ентитет има обавезујући уговор о продаји за важно отуђење имовине, или групе имовине и обавеза, ентитет треба да обелодани следеће информације:
- (а) опис имовине или групе имовине и обавеза;
 - (б) опис чињеница и околности везаних за продају или план; и
 - (ц) **књиговодствену вредност** имовине или, ако отуђење обухвата групу имовине и обавеза, књиговодствене вредности те имовине и обавеза.

Одељак 5

Извештај о укупном резултату и биланс успеха

Делокруг овог одељка

- 5.1 Овај одељак захтева од ентитета да презентује свој **укупан резултат** за период, односно своје финансијске **перформансе** за период – у једном или два **финансијска извештаја**. Одељак прописује информације које треба да се презентују у тим извештајима и начин на које оне треба да се презентују.

Презентација укупног резултата

- 5.2 Ентитет треба да презентује све ставке прихода и расхода признате за тај период или:
- у једном **извештају о укупном резултату**, у ком случају се у извештају о укупном резултату презентују све ставке **прихода и расхода** признате у том периоду; или
 - у два извештаја - **билансу успеха** и извештају о укупном резултату – у ком случају се у билансу успеха презентују све ставке прихода и расхода признате у том периоду осим ставки које су признате у укупном резултату ван **добитка или губитка** како дозвољава или захтева овај Стандард.
- 5.3 Промена од приступа базираног на једном извештају на приступ базиран на два извештаја, или обрнуто, је промена рачуноводствене политике на коју се примењује Одељак 10 *Рачуноводствене политике, процене и грешке*.

Приступ базиран на једном извештају

- 5.4 У складу са приступом који се базира на једном извештају, извештај о укупном резултату треба да обухвати све ставке прихода и расхода признате у том периоду осим ако овај Стандард не захтева другачије. Овај Стандард предвиђа различит третман за следеће околности:
- ефекти исправки **грешака** и промена **рачуноводствених политика** се презентују као ретроактивна кориговања претходних периода, уместо као део добитка или губитка у периоду у ком су настали (видети Одељак 10); и
 - четири врсте **укупног осталог резултата** се признају као део укупног резултата, ван добитка или губитка, када настану:
 - неке **добитке и губитке** који настају од прерачунавања финансијских извештаја **иностраног пословања** (видети Одељак 30 *Превозићење страних валута*);
 - неке актуарске добитке и губитке (видети Одељак 28 *Примања запослених*);
 - неке промене **фер вредности инструмената хеџинга** (видети Одељак 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте*); и
 - промене у ревалоризационим резервама за **некретнине, постројења и опрему** одмерене у складу са моделом ревалоризације (видети Одељак 17 *Некретнине, постројења и опрема*).
- 5.5 Као минимум, ентитет треба да укључи у извештај о укупном резултату линијске ставке које презентују следеће износе за период:
- приходе**;
 - трошкове финансирања;
 - удео у добитку или губитку инвестиција у **придружене ентитете** (видети Одељак 14 *Инвестиције у придружене ентитете*) и **заједничке подухвате** (видети Одељак 15 *Инвестиције у заједничке подухвате*), који се обрачунава коришћењем метода удела;
 - пореске расходе**, искључујући порез расподељен на ставке (е), (г) и (х) (видети параграф 29.35);

- (e) један износ који се састоји од збира :
 - (i) добитка или губитка од **пословања која се обустављају** утврђеног после опорезивања; и
 - (ii) добитка или губитка утврђеног после опорезивања који се може приписати **умањењу вредности**, или укидању умањења вредности **имовине** у пословању које се обуставља (видети Одељак 27 *Умањење вредности имовине*), како у том тренутку, тако и након њихове класификације као пословања које се обуставља, као и отуђењу нето имовине која чини обустављено пословање.
 - (ф) добитак или губитак (ако ентитет нема ставке укупног осталог прихода, ова линијска ставка не треба да се презентује);
 - (г) сваку ставку укупног осталог резултата (видети параграф 5.4(б)) класификовану по њеној природи (искључујући износе под (х)). Овакве ставке треба груписати у оне, које, у складу са овим Стандардом:
 - (i) неће накнадно бити рекласификоване у добитак или губитак - то јест, оне у параграфу 5.4(б)(i)- (ii) и (iv); и
 - (ii) ће накнадно бити рекласификоване у добитак или губитак када буду испуњени одређени услови – то јест, оне у параграфу 5.4(б)(iii).
 - (х) удео у укупном осталом резултату зависних ентитета и заједничких подухвата, који се обрачунава коришћењем метода удела; и
 - (и) укупни збирни резултат (ако ентитет нема ставке укупног осталог резултата, може да користи други термин за ову линијску ставку као што је добитак или губитак).
- 5.6 Ентитет треба засебно да обелодани следеће ставке у извештају о укупном резултату као расподеле за тај период:
- (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.

Приступ базиран на два извештаја

- 5.7 У складу са приступом који се базира на два извештаја, биланс успеха треба да прикаже, као минимум, ставке из параграфа 5.5(а)-5.5(ф) за тај период, са добитком или губитком као последњом линијском ставком. Извештај о укупном резултату треба да започне са добитком или губитком као првом линијском ставком и треба да прикаже, као минимум, линијске ставке које презентују износе из параграфа 5.5(г)-5.5(i) и параграфа 5.6 за тај период.

Захтеви применљиви на оба приступа

- 5.8 У складу са овим Стандардом, ефекти исправки грешака и промена рачуноводствених политика се презентују као ретроактивна кориговања претходних периода, уместо као део добитка или губитка у периоду у ком су настали (видети Одељак 10).
- 5.9 Ентитет треба да презентује додатне линијске ставке, збирове и подзбирове у извештају о укупном резултату (и билансу успеха, ако се презентује), када је таква презентација релевантна за разумевање финансијских перформанси ентитета.
- 5.10 Ентитет не треба да презентује или описује ниједну ставку прихода и расхода као "ванредне ставке" у извештају о укупном резултату (или у билансу успеха, ако се презентује) или у **напоменама**.

Анализа расхода

- 5.11 Ентитет треба да презентује анализу користећи класификацију која се базира на природи или функција расхода у оквиру ентитета, која год да пружа информацију која је поузданија и релевантнија.

Анализа по природи расхода

- (а) Према овом методу класификације, расходи се групишу у извештају о укупном резултату према њиховој природи (на пример, **амортизација**, куповина материјала, трошкови превоза, **примања запослених** и трошкови рекламирања) и не врши се реалокација међу различитим функцијама у оквиру ентитета.

Анализа по функцији расхода

- (б) Према овом методу класификације, расходи се групишу према њиховој функцији као део трошкова продаје или, на пример, трошкова дистрибуције или административних активности. Као минимум, ентитет према овом методу обелодањује своје трошкове продаје засебно од других расхода.

Одељак 6

Извештај о променама на капиталу и извештај о резултату и нераспоређеној добити

Делокруг овог одељка

- 6.1 У овом одељку се износе захтеви за презентацијом промена на **капиталу** ентитета, било у **извештају о променама на капиталу** или, ако су задовољени одређени услови и ако ентитет то одабере, у **извештају о резултату и нераспоређеној добити**.

Извештај о променама на капиталу

Сврха

- 6.2 Извештај о променама на капиталу презентује **добитак или губитак** ентитета за **извештајни период, укупни остали резултат** за тај период, ефекте промена **рачуноводствених политика** и исправке **грешака** признатих у том периоду, и износе улагања, и дивиденди и других расподела **власницима** у њиховом својству власника капитала, током тог периода.

Информације које треба да се презентују у извештају о променама на капиталу

- 6.3 Извештај о променама на капиталу обухвата следеће информације:
- (а) **укупан резултат** за тај период, засебно приказујући укупне износе који се могу приписати власницима **матичног ентитета и учешћима без права контроле**;
 - (б) за сваку компоненту капитала, ефекте **ретроспективне примене** или ретроспективног преправљања признатог у складу са Одељком 10 *Рачуноводствене политике, процене и грешке*; и
 - (ц) за сваку компоненту капитала, савњивање **књиговодствене вредности** на почетку и на крају периода, засебно обелодањујући промене које су резултат:
 - (i) добитка или губитка;
 - (ii) укупног осталог резултата;
 - (iii) износа улагања, као и дивиденде и остале расподеле власницима у њиховом својству власника капитала, засебно приказујући емисије акција, трансакције са **откупљеним сопственим акцијама**, дивиденде и остале расподеле власницима, као и промене власничких учешћа у **зависним ентитетима** које не резултирају губитком контроле.

Извештај о резултату и нераспоређеној добити

Сврха

- 6.4 Извештај о резултату и нераспоређеној добити презентује добитак или губитак ентитета и промене нераспоређене добити за извештајни период. Параграф 3.18 дозвољава ентитету да презентује извештај о резултату и нераспоређеној добити уместо **извештаја о укупном резултату** и извештаја о променама на капиталу, ако једине промене на капиталу током периода за које се **финансијски извештаји** презентују настају из добитка или губитка, исплате дивиденди, исправки грешака из претходног периода и промена рачуноводствене политике.

**Информације које треба да се презентују
у извештају о резултату и нераспоређеној добити**

- 6.5 Ентитет треба да презентује, у извештају о резултату и нераспоређеној добити, следеће ставке, поред ставки које захтева Одељак 5 *Извештај о укупном резултату и биланс успеха*:
- (а) нераспоређену добит на почетку извештајног периода;
 - (б) дивиденде објављене и исплаћене или исплативе током периода;
 - (ц) преправљање нераспоређене добити за исправке грешака из претходних периода;
 - (д) преправљање нераспоређене добити за промене рачуноводствене политике; и
 - (е) нераспоређену добит на крају извештајног периода.

Одељак 7

Извештај о токовима готовине

Делокруг овог одељка

- 7.1 У овом одељку се дају информације које треба да се презентују у **извештају о токовима готовине** и начину на који оне треба да се презентују. Извештај о токовима готовине пружа информације о променама **готовине** и **еквивалената готовине** ентитета за извештајни период, засебно приказујући промене из **пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања**.

Еквиваленти готовине

- 7.2 Еквиваленти готовине су краткорочне, високо ликвидне инвестиције које лако могу да се конвертују у познате износе готовине и које су подложне незнатном ризику од промене вредности. Оне се држе за испуњавање краткорочних готовинских обавеза, а не за инвестиције или друге намене. Стога се инвестиција обично квалификује као еквивалент готовине само када има кратко доспеће од, рецимо, три месеца или краће, од датума стицања. Дозвољена прекорачења по банковним рачунима се обично сматрају активностима финансирања сличним зајмопримању. Међутим, ако су наплата по виђењу и чине саставни део управљања готовином ентитета, дозвољена прекорачења по банковним рачунима су компонента готовине и еквивалената готовине.

Информације које треба да се презентују у извештају о токовима готовине

- 7.3 Ентитет треба да презентује извештај о **токовима готовине** у ком се приказују токови готовине за извештајни период класификовани по пословним активностима, инвестиционим активностима и активностима финансирања.

Пословне активности

- 7.4 Пословне активности су главне активности ентитета које стварају приходе. Стога су токови готовине из пословних активности обично резултат трансакција и других догађаја и услова који улазе у одређивање **добитка или губитка**. Примери токова готовине из пословних активности су:
- (а) готовинска примања од продаје робе и пружања услуга;
 - (б) готовинска примања од тантијема, накнада, провизија и других **прихода**;
 - (ц) готовинске исплате добављачима за робу и услуге;
 - (д) готовинске исплате запосленима и за њихов рачун;
 - (е) готовинска плаћања или повраћај пореза осим ако се могу идентификовати као активности финансирања и инвестиционе активности; и
 - (ф) готовинска примања и исплате из инвестиција, зајмова и других уговора који се држе за сврхе препродаје или трговања, који су слични **залихама** стеченим посебно за препродају.

Неке трансакције, као што су продаја постројења од стране производног ентитета, могу узроковати добитак или губитак који се укључује у одређивање нето добитка или губитка. Међутим, токови готовине који се односе на такве трансакције су токови готовине из инвестиционих активности.

Инвестиционе активности

7.5 Инвестиционе активности су стицање и отуђивање сталне **имовине** и друге инвестиције које нису укључене у еквиваленте готовине. Примери токова готовине који настају из инвестиционих активности су:

- (а) готовинске исплате за стицање **некретнина, постројења и опреме** (укључујући и самостално изграђене некретнине, постројења и опреме), **нематеријалне** и друге сталне имовине;
- (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 класификоване као еквиваленти готовине или који се држе за трговање или препродају);
- (д) готовинска примања од продаје инструмената капитала или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим примања за оне инструменте класификоване као еквиваленти готовине или који се држе за трговање или препродају);
- (е) готовински аванси и зајмови дати другим странама;
- (ф) готовинска примања од повраћаја аванса и зајмова који су дати другим странама;
- (г) готовинске исплате за фјучерсе, форварде, уговоре са опцијом и своп уговоре осим када се ти уговори држе за сврхе трговања или пословања, или се плаћања класификују као активности финансирања; 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 (видети Одељак 12 *Питања везана за друге финансијске инструменте*), ентитет треба да класификује токове готовине по основу уговора на исти начин као и токове готовине ставке хеџинга.

Активности финансирања

7.6 Активности финансирања су активности које резултирају променама величине и састава уложеног капитала и задуживања ентитета. Примери токова готовине који настају 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

7.7 Ентитет треба да презентује токове готовине из пословних активности користећи:

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

Индириктан метод

- 7.8 Према индириктном методу, нето токови готовине из пословних активности одређују се кориговањем добитка или губитка за ефекте:
- (а) промена залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;
 - (б) неготовинских ставки као што су **амортизација, резервисања, одложени порези**, разграничени приходи (расходи) који још нису примљени (плаћени) у готовини, нереализовани добици и губици у иностраној валути, нераспоредени добитак **придружених ентитета и учешћа без права контроле** и;
 - (ц) свих других ставки за које се готовински ефекти односе на инвестирање или финансирање.

Директан метод

- 7.9 Према директном методу, нето токови готовине из пословних активности се презентују обелодањивањем информација о главним класама бруто готовинских примања и бруто готовинских издавања. Такве информације могу се добити или:
- (а) из рачуноводствене евиденције ентитета; или
 - (б) кориговањем прихода од продаје, трошкова продаје и других ставки **извештаја о укупном резултату (или биланса успеха, ако се презентује)** за:
 - (i) промене залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;
 - (ii) друге неготовинске ставке; и
 - (iii) друге ставке за које су готовински ефекти инвестирање или финансирање токова готовине.

Извештавање о токовима готовине из инвестиционих активности и активности финансирања

- 7.10 Ентитет треба да презентује одвојено главне класе бруто готовинских примања и бруто готовинских исплата које настају из инвестиционих активности и активности финансирања. Укупни токови готовине који настају од стицања и отуђења **зависних ентитета** или других пословних јединица треба да се презентују засебно и класификују као инвестиционе активности.

Токови готовине у иностраној валути

- 7.11 Ентитет треба да евидентира токове готовине који настају из трансакција у иностраној валути у **функционалној валути** ентитета применом девизног курса функционалне валуте и стране валуте на датум токова готовине. У параграфу 30.19 објашњено је када може да се примењује девизни курс који је приближан стварном курсу.
- 7.12 Ентитет треба да преводи токове готовине иностраног зависног ентитета по девизном курсу функционалне валуте и стране валуте на датуме токова готовине.
- 7.13 Нереализовани добици и губици настали од промена девизних курсева нису токови готовине. Међутим, ефекат промена курсева на готовину и еквиваленте готовине који се држе или доспевају у иностраној валути презентује се у извештају о токовима готовине ради усклађивања готовине и еквиваленте готовине на почетку и на крају датог периода. Стога, ентитет треба поново да одмери готовину и еквиваленте готовине који се држе током извештајног периода (као што су девизни износи који се држе у благајни и на девизним банковним рачунима) по курсевима на крају периода. Ентитет треба да презентује резултујуће нереализоване добитке или губитке засебно од пословних, инвестиционих и активности финансирања.

Кamate и дивиденде

- 7.14 Ентитет треба да презентује засебно токове готовине од примљених и исплаћених камата и дивиденди. Ентитет треба да класификује токове готовине доследно из периода у период као пословне активности, инвестиционе активности или активности финансирања.

- 7.15 Ентитет може да класификује плаћене камате и примљене камате и дивиденде као токове готовине из пословних активности зато што се укључују у добитак или губитак. Алтернативно, ентитет може да класификује плаћене камате и примљене камате и дивиденде као токове готовине из активности финансирања, односно токове готовине из инвестиционих активности, јер представљају трошкове прибављања финансијских ресурса или приноса од инвестиција.
- 7.16 Ентитет може да класификује исплаћене дивиденде као токове готовине из активности финансирања, јер представљају трошкове прибављања финансијских ресурса. Алтернативно, ентитет може да класификује исплаћене дивиденде као компоненту токова готовине из пословних активности зато што се исплаћују из токова готовине из пословних активности.

Порез

- 7.17 Ентитет треба да презентује засебно токове готовине који настају од пореза и да их класификује као токове готовине из пословних активности, осим ако се не могу специфично повезати са активностима финансирања и инвестиционим активностима. Када се токови готовине од пореза алоцирају на више од једне класе активности, ентитет треба да обелодани укупан износ плаћених пореза.

Неготовинске трансакције

- 7.18 Ентитет треба да искључи из извештаја о токовима готовине инвестиционе и финансијске трансакције које не захтевају употребу готовине или еквивалената готовине. Ентитет треба да обелодани такве трансакције на другом месту у **финансијским извештајима** на начин којим се пружају све релевантне информације о тим инвестиционим активностима и активностима финансирања.
- 7.19 Многе инвестиционе активности и активности финансирања немају директан утицај на текуће токове готовине иако утичу на структуру капитала и имовине ентитета. Изостављање неготовинских трансакција из извештаја о токовима готовине је доследно циљу 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.

Компоненте готовине и еквивалената готовине

- 7.20 Ентитет треба да презентује компоненте готовине и еквивалената готовине и усаглашавање износа презентованих у извештају о токовима готовине са еквивалентним ставкама презентованим у **извештају о финансијској позицији**. Међутим, од ентитета се не захтева да презентује ово усаглашавање ако је износ готовине и еквивалената готовине презентован у извештају о токовима готовине идентичан износу слично описаном у извештају о финансијској позицији.

Остала обелодањивања

- 7.21 Ентитет треба да обелодани, заједно са коментаром руководства, износе значајних готовинских салда и салда еквивалената готовине које држи, а који нису на располагању ентитету за коришћење. Готовина и еквиваленти готовине које држи ентитет можда нису на располагању ентитету за коришћење због, између осталог, девизних контрола или законских ограничења.

Одељак 8

Напомене уз финансијске извештаје

Делокруг овог одељка

- 8.1 У овом одељку се дају принципи на којим се заснивају информације које треба да се презентују у **напоменама уз финансијске извештаје** и начин на који оне треба да се презентују. Напомене садрже информације поред оних које треба да се презентују у **извештају о финансијској позицији, извештају о укупном резултату** (ако се презентује), **билансу успеха** (ако се презентује), **комбинованом извештају о резултату и нераспоређеној добити** (ако се презентује), **извештају о променама на капиталу** (ако се презентује) и **извештају о токовима готовине**. Напомене пружају наративне описе или рашчлањавање ставки презентованих у тим извештајима и информације о ставкама које се не квалификују за **признавање** у тим извештајима. Поред захтева у овом одељку, скоро сви остали одељци овог Стандарда захтевају обелодањивања која се обично презентују у напоменама.

Структура напомена

- 8.2 Напомене треба да:
- (а) пруже информације о основима за састављање финансијских извештаја и о специфичним **рачуноводственим политикама** коришћеним у складу са параграфима 8.5–8.7;
 - (б) обелодане информације које захтева овај Стандард, а које нису презентоване на другом месту у финансијским извештајима; и
 - (ц) пруже додатне информације које нису презентоване на другом месту у финансијским извештајима, али су релевантне за разумевање сваког од њих.
- 8.3 Ентитет треба, све док је то изводљиво, да презентује напомене на систематичан начин. Ентитет треба да врши унакрсна упућивања између сваке ставке у финансијским извештајима и са њом повезане информације у напоменама.
- 8.4 Ентитет обично презентује напомене по следећем распореду:
- (а) констатација да су финансијски извештаји састављени у складу са *IFRS за SME* (видети параграф 3.3);
 - (б) резиме значајних примењених рачуноводствених политика (видети параграф 8.5);
 - (ц) додатне информације о ставкама приказаним у финансијским извештајима, по редоследу по коме су сваки финансијски извештај и свака линијска ставка презентовани; и
 - (д) остала обелодањивања

Обелодањивање рачуноводствених политика

- 8.5 Ентитет треба да обелодани следеће у резимеу значајних рачуноводствених политика:
- (а) основу (или основе) за **одмеравање** коришћену приликом састављања финансијских извештаја; и
 - (б) остале коришћене рачуноводствене политике, релевантне за разумевање финансијских извештаја.

Информације о проценама

- 8.6 Ентитет треба да обелодани, у резимеу значајних рачуноводствених политика или у другим напоменама, оквирне процене, поред оних које укључују конкретне процене (видети параграф 8.7), које је руководство направило у процесу примене рачуноводствених политика ентитета, а које имају најзначајнији ефекат на износе признате у финансијским извештајима.

Главни извори неизвесности конкретних процена

8.7 Ентитет треба да обелодани 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 **материјална** кориговања **књиговодствене вредности имовине и обавеза**. У погледу ове имовине и обавеза, напомене обухватају детаље о:

- (а) њиховој природи; и
- (б) њиховој књиговодстеној вредности на крају **извештајног периода**.

Одељак 9

Консолидовани и појединачни финансијски извештаји

Делокруг овог одељка

- 9.1 У овом одељку се дефинишу околности у којима ентитет који примењује овај Стандард презентује **консолидоване финансијске извештаје** и поступке за састављање тих извештаја у складу са овим Стандардом. Он такође укључује и упутства за **појединачне финансијске извештаје** и **комбиноване финансијске извештаје** ако се они састављају у складу са овим Стандардом. Ако **матични ентитет** сам по себи нема **јавну одговорност**, може презентовати своје појединачне финансијске извештаје у складу са овим Стандардом, чак и ако презентује своје консолидоване финансијске извештаје у складу са **пуним IFRS** или неким другим сетом општеприхваћених рачуноводствених принципа (GAAP).

Захтев за презентовање консолидованих финансијских извештаја

- 9.2 Осим у случајевима који се дозвољавају или захтевају у параграфима 9.3 и 9.3Ц, матични ентитет презентује консолидоване финансијске извештаје у којима консолидује своје инвестиције у **зависне ентитете**. Консолидовани финансијски извештаји треба да обухватају све зависне ентитете матичног ентитета.
- 9.3 Матични ентитет не мора да презентује консолидоване финансијске извештаје ако су оба следећа услова испуњена:
- сам матични ентитет је зависни ентитет; и
 - крајњи матични ентитет (или неки од матичних ентитета у ланцу консолидовања) саставља консолидоване **финансијске извештаје опште намене** који су у складу са **целокупним сетом IFRS** или са овим Стандардом;
- 9.3А Сходно захтевима параграфа 9.3Б, зависни ентитет се не консолидује ако је стечен и држи се са намером продаје или отуђења у року од једне године од датума његовог стицања то јест, датума на који стицалац стиче **контролу** над стеченим ентитетом). Овакав зависни ентитет се рачуноводствено обухвата у складу са захтевима датим у Одељку 11 *Основни финансијски инструменти* који се односе на инвестиције наведене у параграфу 11.8(д), уместо у складу са овим одељком. Матични ентитет такође обезбеђује обелодањивања из параграфа 9.23А.
- 9.3Б Ако зависни ентитет који је претходно био искључен из консолидовања у складу са параграфом 9.3А није отуђен у року од годину дана од датума његовог стицања (то јест, матични ентитет и даље има контролу над тим зависним ентитетом):
- матични ентитет треба да консолидује зависни ентитет од датума стицања осим ако испуњава услов из параграфа 9.3Б(б). Сходно томе, ако је датум стицања био у претходном периоду, релевантни претходни периоди треба да се преправе.
 - ако је одлагање узроковано догађајима или околностима изван контроле матичног ентитета и постоји довољно доказа на **датум извештавања** да матични ентитет остаје посвећен свом плану да прода или да отуђи зависни ентитет, матични ентитет треба да настави рачуноводствено да обухвата зависни ентитет у складу са параграфом 9.3А.
- 9.3Ц Ако матични ентитет нема друге зависне ентитете осим зависних ентитета за које се не захтева консолидовање у складу са параграфима 9.3А-9.3Б, не треба да презентује консолидоване финансијске извештаје. Међутим, матични ентитет треба да обезбеди обелодањивање наведена у параграфу 9.23А.
- 9.4 Зависни ентитет је ентитет под контролом матичног ентитета. Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета ради прибављања користи од његових активности. Ако је ентитет створио ентитет посебне намене (ЕПН) за постизање специфичног и добро дефинисаног циља, ентитет треба да консолидује ЕПН када суштина односа указује на то да је ЕПН под контролом тог ентитета (видети параграфе 9.10-9.12).

- 9.5 Сматра се да контрола постоји када матични ентитет поседује, директно или индиректно преко зависних ентитета, више од половине гласачких права у оквиру ентитета. Та претпоставка може да се превазиђе у изузетним околностима ако се може јасно доказати да такво власништво не чини контролу. Контрола такође постоји када матични ентитет поседује пола или мање гласачких права ентитета, али има:
- (а) моћ над више од половине гласачких права на основу споразума са осталим инвеститорима;
 - (б) моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета на основу статута или споразума;
 - (ц) моћ именовања или опозива већине чланова управног одбора или еквивалентног управљачког тела, а контрола над ентитетом је у рукама тог одбора или тела; или
 - (д) моћ већинског гласања на састанцима управног одбора или еквивалентног управљачког тела, а контрола над ентитетом је у рукама тог одбора или тела.
- 9.6 Контрола се може постићи поседовањем опција или конвертибилних инструмената који се могу одмах извршити, или тиме што имају заступника са способношћу усмеравања активности ради користи ентитета који врши контролу.
- 9.7 Зависни ентитет се не искључује из консолидовања само зато што је инвеститор организација која се бави ризичним улагањем капитала или сличан ентитет.
- 9.8 Зависни ентитет се не искључује из консолидовања зато што се његове пословне активности разликују од пословних активности осталих ентитета унутар групе. Релевантне информације се пружају консолидовањем таквих зависних ентитета и обелодањивањем додатних информација о различитим пословним активностима зависних ентитета у консолидованим финансијским извештајима.
- 9.9 Зависни ентитет се не искључује из консолидације зато што послује у правном систему који намеће ограничења на пренос **готовинских** или других **средстава** из тог правног система.

Ентитети посебне намене (ЕПН)

- 9.10 Ентитет може бити основан да би се остварио специфичан циљ (на пример реализација **лизинга**, предузимање активности **истраживања и развоја** или секјуритизација **финансијских средстава**). Такав ЕПН може имати облик корпорације, труста, партнерства или ентитета који није формиран у корпорацију. Често се ЕПН оснивају у складу са законским условима који намећу строге захтеве у погледу пословања ЕПН.
- 9.11 Ентитет треба да саставља консолидоване финансијске извештаје који обухватају ентитет и све ЕПН који су под контролом тог ентитета. Поред околности описаних у параграфу 9.5, следеће околности могу указати да ентитет контролише ЕПН (ово није свеобухватна листа):
- (а) активности ЕПН се врше у корист ентитета према његовим посебним пословним потребама;
 - (б) ентитет има крајна овлашћења за доношење одлука о активностима ЕПН чак и ако су свекодневне одлуке делегиране;
 - (ц) ентитет има права стицања већине користи од ЕПН, те стога може бити изложен ризицима својственим за активности ЕПН; или
 - (д) ентитет задржава већину резидуалних ризика или ризика власништва повезанх са ЕПН или његове имовине.
- 9.12 Параграфи 9.10 и 9.11 се не примењују на **планове примања после запослења** или остале дугорочне **планове примања запослених** на које се примењује Одељак 28 *Примања запослених*.

Поступци консолидовања

- 9.13 Консолидовани финансијски извештаје презентују финансијске информације о **групи** као једном економском ентитету. При састављању консолидованих финансијских извештаја, ентитет треба да:

- (a) комбинује **финансијске извештаје** матичног ентитета и његових зависних ентитета ”ред по ред” сабирањем сличних ставки **активе, пасиве, капитала, прихода и расхода**;
 - (б) елиминира **књиговодствену вредност** инвестиције матичног ентитета у сваки зависни ентитет и део капитала матичног ентитета у сваком зависном ентитету;
 - (ц) одмерава и презентује **учешћа без права контроле у добитку** или **губитку** консолидованих зависних ентитета за **извештајни период** засебно од **учешћа власника** матичног ентитета;
 - (д) одмерава и презентује **учешћа без права контроле** у нето имовини консолидованих зависних ентитета засебно од акцијског капитала матичног ентитета у њима. Учешће без права контроле у нето имовини се састоји од:
 - (i) износа тих учешћа без права контроле на датум првобитне комбинације израчунатог у складу са Одељком 19 *Пословне комбинације и гудвил*; и
 - (ii) удела учешћа без права контроле у променама у капиталу од датума комбинације.
- 9.14 Сразмерни делови добитка и губитка и промена на капиталу који се алоцирају власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле, утврђују се на основу постојећих власничких учешћа и не одражавају могуће коришћење или конверзију опција или конвертибилних инструмената.

Салда и трансакције у оквиру групе

- 9.15 Салда и трансакције у оквиру групе, укључујући приходе, расходе и дивиденде, елиминирају се у потпуности. Добици и губици који су резултат трансакција у оквиру групе које се признају као имовина, као што су **залихе и некретнине, постројења и опрема**, у потпуности се елиминирају. Губици у оквиру групе могу указивати на **умањење вредности**, које захтева **признавање** у консолидованим финансијским извештајима (видети Одељак 27 *Умањење вредности имовине*). Одељак 29 *Порез на добитак* примењује се на **привремене разлике** које настају елиминацијом добитака и губитака који су резултат трансакција у оквиру групе.

Једнообразни датум извештавања

- 9.16 Финансијски извештаји матичног ентитета и његових зависних ентитета који се користе при састављању консолидованих финансијских извештаја треба да се саставе на исти датум извештавања, осим у случају да је то **неизводљиво**. Ако је неизводљиво састављање финансијских извештаја зависног ентитета на исти датум извештавања као и за матични ентитет, матични ентитет треба да консолидује финансијске информације зависног ентитета користећи последње финансијске извештаје зависног ентитета, кориговане за ефекте значајних трансакција или догађаја који настају између датума тих финансијских извештаја и датума консолидованих финансијских извештаја.

Једнообразне рачуноводствене политике

- 9.17 Консолидоване финансијске извештаје треба састављати коришћењем **једнообразних рачуноводствених политика** за сличне трансакције и друге догађаје у сличним околностима. Ако члан групе за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима користи рачуноводствене политике другачије од оних које су усвојене у консолидованим финансијским извештајима, врше се одговарајућа кориговања његових финансијских извештаја приликом састављања консолидованих финансијских извештаја.

Стицања и отуђења зависних ентитета

- 9.18 Приходи и расходи зависног ентитета укључују се у консолидоване финансијске извештаје почев од датума стицања до датума на који матични ентитет престане да контролише зависни. Када матични ентитет престане да контролише зависни ентитет, разлика између прихода од отуђења зависног ентитета и његове књиговодствене вредности на датум на који је та контрола изгубљена признаје се у добитку или губитку у консолидованом **извештају о укупном резултату** (или **билансу успеха**, ако се презентује) као **добитак** или **губитак** после отуђења зависног ентитета. Укупан износ свих курсних разлика које се односе на инострани зависни ентитет признат у **осталом укупном резултату** у складу са Одељком 30 *Превођење страних валута*, се не рекласификује у добитак или губитак после отуђења зависног ентитета.

- 9.19 Ако ентитет престане да буде зависни, али инвеститор (претходни матични ентитет) настави да држи инвестицију у претходни зависни ентитет, та инвестиција треба рачуноводствено да се обухвата као финансијско средство у складу са Одељком 11 или Одељком 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте* од датума када ентитет престаје да буде зависни, под условом да не постане **придружени ентитет** (у ком случају се примењује Одељак 14 *Инвестиције у придружене ентитете*) или **заједнички контролисан ентитет** (у ком случају се примењује Одељак 15 *Инвестиције у заједничке подухвате*). Књиговодствена вредност инвестиције на датум када ентитет престаје да буде зависни треба да се посматра као набавна вредност, приликом почетног **одмеравања** финансијског средства.

Учешћа без права контроле у зависним ентитетима

- 9.20 Ентитет треба да презентује учешћа без права контроле у консолидованом **извештају о финансијској позицији** у оквиру капитала, засебно од капитала власника матичног ентитета, како захтева параграф 4.2 (q).
- 9.21 Ентитет треба да обелодани учешћа без права контроле у добитку или губитку групе засебно у извештају о укупном резултату, како захтева параграф 5.6 (или у билансу успеха, ако се презентује, како захтева параграф 5.7).
- 9.22 Добитак или губитак и свака компонента укупног осталог резултата треба да се припишу власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле. **Укупни резултат** треба да се припише власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле чак и када ово резултира тиме да учешћа која немају право контроле имају дефицитарни салдо.

Обелодањивања у консолидованим финансијским извештајима

- 9.23 У консолидованим финансијским извештајима треба извршити следећа обелодањивања:
- (а) чињеницу да су извештаји – консолидовани финансијски извештаји;
 - (б) основу за закључак да контрола постоји када матични ентитет не поседује, директно или индиректно кроз зависни ентитет, више од половине гласачких права;
 - (ц) све разлике извештајног периода финансијских извештаја матичног ентитета и његових зависних ентитета коришћеним за састављање консолидованих финансијских извештаја; и
 - (д) природу и степен евентуалних значајних ограничења (на пример, која произилазе из уговора о позајмљивању или регулаторних захтева) способности зависних ентитета да изврше пренос новчаних средстава матичном ентитету у облику готовинских дивиденди или да отплате зајмове.
- 9.23А Поред захтева обелодањивања наведених у Одељку 11, матични ентитет треба да обелодани књиговодствену вредност инвестиција у зависне ентитете који нису консолидовани (видети параграфе 9.3А-9.3Ц) на датум извештавања, у укупном износу, или у извештају о финансијској позицији или у **напоменама**.

Појединачни финансијски извештаји

Презентација појединачних финансијских извештаја

- 9.24 Овај Стандард не захтева презентацију појединачних финансијских извештаја за матични ентитет или за појединачне зависне ентитете.
- 9.25 Појединачни финансијски извештаји су други сет финансијских извештаја које презентује ентитет поред следећег:
- (а) консолидованих финансијских извештаја које саставља матични ентитет;
 - (б) финансијских извештаја које саставља матични ентитет који је изузет од састављања консолидованих финансијских извештаја у складу са параграфом 9.3Ц; или
 - (ц) финансијских извештаја које саставља ентитет који није матични ентитет, већ инвеститор у придружени ентитет или је учесник који има учешће у **заједничком подухвату**.

Одабир рачуноводствене политике

9.26 Када матични ентитет, или инвеститор у придружени ентитет, или учесник са учешћем у заједнички контролисаном ентитету, саставља засебне финансијске извештаје и описује их као извештаје који су у складу са *IFRS за SME*, ти извештаји треба да буду усклађени са свим захтевима овог Стандарда осим као што следи. Ентитет треба да усвоји рачуноводствену политику за своје инвестиције у зависне, придружене или **заједнички контролисане ентитете** у својим појединачним финансијским извештајима или:

- (а) по набавној вредности умањеној за умањење вредности, или;
- (б) по **фер вредности** са променама фер вредности признатим у добитак или губитак; или
- (ц) коришћењем метода удела у складу са поступцима из параграфа 14.8.

Ентитет треба да примењује исту рачуноводствену политику на све инвестиције у једној класи (зависни, придружени или заједнички контролисани ентитети), али може да одабере различите политике за различите класе.

Обелодањивања у појединачним финансијским извештајима

9.27 Када матични ентитет, или инвеститор у придружени ентитет, или учесник са учешћем у заједнички контролисаном ентитету, саставља појединачне финансијске извештаје, у тим појединачним финансијским извештајима треба да се обелодани:

- (а) да су извештаји појединачни финансијски извештаји, и
- (б) опис метода коришћених за рачуноводствено обухватање инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете,

и треба да се идентификују консолидовани финансијски извештаји или други примарни финансијски извештаји на које се они односе.

Комбиновани финансијски извештаји

9.28 Комбиновани финансијски извештаји представљају један сет финансијских извештаја два или више ентитета који су под заједничком контролом (као што је описано у параграфу 19.2 (а)). Овај Стандард не захтева састављање комбинованих финансијских извештаја.

9.29 Ако инвеститор саставља комбиноване финансијске извештаје и описује их као извештаје који су у складу са *IFRS за SME*, ти извештаји треба да буду усклађени са свим захтевима овог Стандарда. Међукомпанијске трансакције и салда треба да се елиминишу; добици или губици који су резултат међукомпанијских трансакција које се признају у имовину као што су залихе и некретнине, постројења и опрема треба да се елиминишу; финансијски извештаји ентитета укључени у комбиноване финансијске извештаје треба да се састављају на исти извештајни датум, осим уколико то није неизводљиво; и једнообразне рачуноводствене политике треба да се примењују за сличне трансакције и друге догађаје у сличним околностима.

Обелодањивање у комбинованим финансијским извештајима

9.30 Комбиновани финансијски извештаји треба да обелодањују следеће:

- (а) чињеницу да су финансијски извештаји – комбиновани финансијски извештаји;
- (б) разлог због ког се састављају комбиновани финансијски извештаји;
- (ц) основу за одређивање који ентитети се укључују у комбиноване финансијске извештаје;
- (д) основу за састављање комбинованих финансијских извештаја; и
- (е) обелодањивања **повезаних страна** која захтева Одељак 33 *Обелодањивања повезаних страна*.

Одељак 10

Рачуноводствене политике, процене и грешке

Делокруг овог одељка

- 10.1 У овом одељку се дају упутства за одабир и примену **рачуноводствених политика** које се користе при састављању **финансијских извештаја**. Такође се обрађују и **промене рачуноводствених процена** и исправке **грешака** у финансијским извештајима из претходних периода.

Одабир и примена рачуноводствених политика

- 10.2 Рачуноводствене политике представљају специфичне принципе, основе, конвенције, правила и пракси које ентитет примењује при састављању и презентацији финансијских извештаја.
- 10.3 Ако се овај Стандард посебно бави трансакцијом, другим догађајем или условом, ентитет треба да примењује овај стандард. Међутим, ентитет не мора да поштује захтев у овом Стандарду ако ефекат тога не би био **материјалан**.
- 10.4 Ако се овај IFRS не бави посебно трансакцијом, другим догађајем или условом, руководство ентитета треба да користи просуђивање при разради и примени рачуноводствене политике које за резултат има информације које су:
- (а) **релевантне** за потребе доношења економских одлука од стране корисника финансијских извештаја; и
 - (б) **поуздане**, у смислу да финансијски извештаји:
 - (i) верно представљају **финансијску позицију**, финансијске **перформансе** и **токове готовине** ентитета;
 - (ii) одражавају економску суштину трансакција, других догађаја и околности, а не само њихов правни облик;
 - (iii) су неутрални, тј. лишени субјективности;
 - (iv) су “опрезни”, у смислу да не садрже непотребне ризике; и
 - (v) су потпуни у свим материјално значајним аспектима.
- 10.5 При просуђивању описаном у параграфу 10.4, руководство разматра применљивост следећих извора, према опадајућем редоследу важности:
- (а) захтева и упутстава из овог Стандарда који се баве сличним и сродним питањима; и
 - (б) дефиниција, критеријума за **признавање** и концепата **одмеравања имовине, обавеза, прихода** и **расхода** из Одељка 2 *Концепти и свеобухватни принципи*.
- 10.6 При вршењу просуђивања описаног у параграфу 10.4, руководство може такође да разматра захтеве и упутства из **целокупног сета IFRS** која се баве сличним и повезаним питањима.

Доследност рачуноводствених политика

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

Промене рачуноводствених политика

- 10.8 Ентитет мења рачуноводствену политику само ако је промена:
- (а) прописана овим Стандард; или
 - (б) резултира тиме да финансијски извештаји пружају поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, других догађаја или услова на финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета;

- 10.9 Под променом рачуноводствених политика не сматра се:
- (а) примена рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или услове који се суштински разликују од оних који су се појављивали раније;
 - (б) примена нове рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или услове који се раније нису појављивали или су били нематеријални; или
 - (ц) промена на модел набавне вредности када поуздано мерило **фер вредности** није више доступно (или обрнуто) за имовину за коју би овај Стандард иначе захтевао или дозвољавао да се одмерава по фер вредности.
- 10.10 Ако овај Стандард дозвољава одабир рачуноводственог поступка (укључујући основу за одмеравање) за одређену трансакцију, други догађај или услов и ентитет мења свој претходни одабир, онда је то промена рачуноводствене политике.
- 10.10А Почетна примена политике ревалоризације имовине у складу са Одељком 17 *Некретнине, постројења и опрема* је промена у рачуноводственој политици која треба да се третира као ревалоризација у складу са Одељком 17. Сходно томе, промена из модела набавне вредности у модел ревалоризације за класу **некретнина, постројења и опреме** треба рачуноводствено да се обухвата проспективно, уместо у складу са параграфима 10.11-10.12.

Примена промена рачуноводствених политика

- 10.11 Ентитет треба рачуноводствено да обухвата рачуноводствену политику на следећи начин:
- (а) ентитет рачуноводствено обухвата промену рачуноводствене политике која је резултат промене захтева овог Стандарда у складу са прелазним одредбама, ако их има, наведеним у тој измени;
 - (б) када ентитет одабере да примењује IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање уместо Одељка 11 Основни финансијски инструменти и Одељка 12 Питања везана за остале финансијске инструменте, ентитет треба рачуноводствено да обухвати ту промену рачуноводствене политике у складу са прелазним одредбама, ако их има, наведеним у ревидираном IAS 39; и
 - (ц) ентитет треба рачуноводствено да обухвата све друге рачуноводствене политике **ретроактивно** (видите параграф 10.12).

Ретроактивна примена

- 10.12 Када се промена рачуноводствене политике примени ретроактивно у складу са параграфом 10.11, ентитет треба да примени нову рачуноводствену политику на упоредне информације за претходне периоде на најранији датум за који је то изводљиво, као да је нова рачуноводствена политика одувек примењивана. 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** имовине и обавеза од почетка најранијег периода за који је **ретроактивна 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.

Обелодањивање промене рачуноводствене политике

- 10.13 Када измена овог Стандарда има ефекат на текући период или било који претходни период, или би могла да има ефекат на будуће периоде, ентитет треба да обелодањује следеће:
- (а) природу промене рачуноводствене политике;
 - (б) за текући период и сваки презентовани претходни период, у мери у којој је то изводљиво, износ кориговања за сваку линијску ставку финансијског извештаја на коју је промена утицала; и
 - (ц) износ кориговања које се односи на периоде пре оних који су презентовани, у мери у којој је то изводљиво; и
 - (д) објашњење ако је неизводљиво одредити износе које треба обелоданити под (б) или (ц).

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

- 10.14 Када добровољна промена рачуноводствене политике има ефекат на текући период или било који претходни период, ентитет обелодањује следеће:
- (а) природу промене рачуноводствене политике;
 - (б) разлоге зашто примена нове рачуноводствене политике пружа поуздане и релевантније информације;
 - (ц) у мери у којој је то изводљиво, износ кориговања за сваку линијску ставку финансијског извештаја на коју је то утицало, уз засебно приказивање:
 - (i) за текући период;
 - (ii) за сваки презентовани претходни период; и
 - (iii) у укупним износима за периоде пре оних који су презентовани.
 - (д) објашњење, ако је неизводљиво одредити износе које треба обелоданити под (ц).
- Ова обелодањивања не морају да се понављају у финансијским извештајима наредних периода.

Промене рачуноводствених процена

- 10.15 Промена рачуноводствене процене је кориговање књиговодствене вредности имовине или обавезе, или износа периодичне потрошње имовине, која је резултат оцене садашњег статуса, и очекиваних будућих користи и обавеза повезаних са, имовином и обавезама. Промене рачуноводствених процена су резултат нових информација или нових развоја догађаја и, у складу са тим, нису исправке грешака. Када је тешко разликовати промену рачуноводствене политике од промене рачуноводствене процене, та промена се третира као промена рачуноводствене процене.
- 10.16 Ентитет треба да призна ефекат промене рачуноводствене процене, осим промене на коју се примењује параграф 10.17, **проспективно**, њеним укључивањем у **добитак или губитак** у:
- (а) периоду промене, ако промена утиче само на тај период; или
 - (б) периоду промене и наредним периодима, ако промена утиче на обоје.
- 10.17 У мери у којој промена рачуноводствене процене узрокује промену имовине и обавеза, или се односи на неку ставку капитала, ентитет врши признавање кориговањем књиговодствене вредности одговарајуће ставке имовине, обавеза или капитала у периоду промене.

Обелодањивање промене процене

- 10.18 Ентитет обелодањује природу сваке промене рачуноводствене процене и ефекат промена имовине, обавеза, прихода и расхода за текући период. Ако је изводљиво за ентитет да процени ефекат промене у једном или више будућих периода, ентитет треба да обелодани те процене.

Исправке грешака из претходних периода

- 10.19 Грешке из претходних периода су пропусти и погрешна исказивања у финансијским извештајима ентитета за један или више претходних периода који настају услед некоришћења или погрешног коришћења, поузданих информација које:
- (а) су биле доступне када су финансијски извештаји за те периоде били одобрени за објављивање; и
 - (б) би било разумно очекивати да су могле бити прибављене и узете у обзир у састављању и презентацији тих финансијских извештаја.
- 10.20 Такве грешке обухватају ефекте математичких грешака, грешака у примени рачуноводствених политика, прегледа или погрешних тумачења чињеница и криминалних радњи.
- 10.21 У мери у којој је то изводљиво, ентитет треба да врши ретроактивну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:
- (а) преправити упоредне износе за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле; или

- (б) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног периода, преправити почетна стања имовине, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.
- 10.22 Када је неизводљиво утврдити ефекте грешке на упоредне информације за један или више презентованих претходних периода, ентитет треба да преправи почетна стања имовине, обавеза и капитала за најранији период за који је ретроактивно преправљање података изводљиво (што може бити текући период).

Обелодањивање грешака из претходног периода

- 10.23 Ентитет треба да обелодани следеће о грешкама из претходног периода:
- (а) природу грешке из претходног периода;
 - (б) за сваки презентовани претходни период, у мери у којој је то изводљиво, износ корекције сваке линијске ставке финансијских извештаја на коју исправка утиче;
 - (ц) у мери у којој је то изводљиво, износ корекције на почетку најранијег презентованог претходног периода; и
 - (д) објашњење ако је неизводљиво одредити износе које треба обелоданити под (б) или (ц).
- У финансијским извештајима накнадних периода се не морају понављати ова обелодањивања.

Одељак 11

Основни финансијски инструменти

Делокруг Одељака 11 и 12

- 11.1 Одељак 11 и Одељак 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте* се баве признавањем, престанком признавања, одмеравањем и обелодањивањем **финансијских инструмената (финансијских средстава и финансијских обавеза)**. Одељак 11 се примењује на основне финансијске инструменте и релевантан је за све ентитете. Одељак 12 се примењује на остале, комплексније финансијске инструменте и трансакције. Ако ентитет има само трансакције са основним финансијским инструментима, онда Одељак 12 није применљив. Међутим, чак и ентитети са само основним финансијским инструментима треба да разматрају делокруг Одељка 12 да би били сигурни да су изузети.

Одабир рачуноводствене политике

- 11.2 Ентитет треба да одабере да примењује или:
- (а) захтеве Одељака 11 и 12 у потпуности; или
 - (б) захтеве **признавања и одмеравања IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање**¹ и захтеве у погледу обелодањивања Одељака 11 и 12
- за рачуноводствено обухватање свих својих финансијских инструмената. Одабир (а) или (б) је одабир рачуноводствене политике. Параграфи 10.8-10.14 садрже захтеве за одређивање када је промена рачуноводствене политике прикладна, како таква политика треба да се рачуноводствено обухвата и које информације треба да се обелодане о тој промени.

Увод у Одељак 11

- 11.3 Финансијски инструмент је уговор на основу кога настаје финансијско средство једног ентитета и финансијска обавеза или инструмент **капитала** другог ентитета.
- 11.4 Одељак 11 захтева модел амортизоване вредности за све основне финансијске инструменте осим инвестиција у неконвертибилне преференцијалне акције и обичне или преференцијалне акције без обавезе поновног откупа од стране емитента, а којима се **јавно тргује** или чија се **фер вредност** може поуздано измерити на други начин без непотребних трошкова или напора.
- 11.5 Основни финансијски инструменти под делокругом Одељка 11 су они који су испуњавају услове из параграфа 11.8. Примери финансијских инструмената који обично испуњавају те услове обухватају:
- (а) **готовину**;
 - (б) депозите по виђењу и депозите са фиксним роком када је ентитет депонент, на пример банковне рачуне;
 - (ц) комерцијалне папире и менице које се држе;
 - (д) рачуне потраживања и обавеза, потраживања и обавеза по основу меница и зајмова;
 - (е) обвезнице и сличне дужничке инструменте;
 - (ф) инвестиција у неконвертибилне преференцијалне акције и преференцијалне и обичне акције без обавезе поновног откупа од стране емитента; и
 - (г) обавезе за узимање зајма ако обавеза не може да се измири готовином.
- 11.6 Примери финансијских инструмената који обично не испуњавају услове из параграфа 11.8, те су стога под делокругом Одељка 12, обухватају:
- (а) хартије од вредности обезбеђене имовином, попут колатерализованих хипотекарних обавеза, уговори о поновном откупу и секјуритизовани пакети потраживања;

1 Док IAS 39 не буде замењен стандардом IFRS 9 *Финансијски инструменти*, ентитет треба да примењује верзију IAS 39 која је на снази на датум извештавања ентитета, позивањем на издање пуних IFRS под називом *Међународни стандарди финансијског извештавања IFRS®* Консолидовани без ране примене („Плава књига“). Када IAS 39 буде замењен стандардом IFRS 9, ентитет треба да примени верзију IAS 39 која се примењивала непосредно пре него што је IFRS 9 заменио IAS 39. Примерак те верзије ће се чувати за сврхе упућивања на вебстраницама за SME на Интернет страници IASB (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>).

- (б) опције, права, гаранције, фјучерси, форварди и свопови каматних стопа који се могу измирити у готовини или разменом за други финансијски инструмент;
- (ц) финансијски инструменти који се квалификују или су назначени као **инструменти хединга** у складу са захтевима Одељка 12;
- (д) обавезе за давање зајма другом ентитету; и
- (е) обавезе за узимање зајма ако обавеза може да се измири у готовини.

Делокруг Одељка 11

11.7 Одељак 11 се примењује на све финансијске инструменте који испуњавају услове параграфа 11.8 осим следећих:

- (а) инвестиција у **зависне ентитете, придружене ентитете и заједничке подухвате** који се рачуноводствено обухватају у складу са Одељком 9 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*, Одељком 14 *Инвестиције у придружене ентитете* или Одељком 15 *Инвестиције у заједничке подухвате*.
- (б) финансијских инструмената који задовољавају дефиницију сопственог капитала ентитета укључујући компоненту капитала **сложених финансијских инструмената** које је емитовао ентитет (видети Одељак 22 *Обавезе и капитал* и Одељак 22 *Обавезе и капитал*).
- (ц) **лизинга**, на које се примењује Одељак 20 *Лизинг* или параграф 12.3/(ф). Међутим, захтеви који се односе на **престанак признавања** у параграфима 11.33-11.38 се примењују на престанак признавања потраживања од лизинга које признаје давалац лизинга и обавеза по лизингу које признаје корисник лизинга захтеви у погледу умањења вредности у параграфима 11.21-11.26 се примењују на потраживања по основу лизинга која признаје давалац лизинга.
- (д) права и обавезе запослених према плановима **примања запослених**, на које се примењује Одељак 28 *Примања запослених*.
- (е) финансијских инструмената, уговора и обавеза у **трансакцијама плаћања на основу акција** на које се примењује Одељак 26 *Плаћање на основу акција*.
- (ф) рефундирање средстава које се рачуноводствено обухвата у складу са Одељком 21 *Резервисања, потенцијална имовина и потенцијалне обавезе* (видети параграф 21.9).

Основни финансијски инструменти

11.8 Ентитет треба рачуноводствено да обухвата следеће финансијске инструменте као основне финансијске инструменте у складу са Одељком 11:

- (а) готовину;
- (б) дужнички инструмент (попут рачуна потраживања и обавеза, потраживања и обавеза по основу меница и зајмова) који испуњава услове из параграфа 11.9;
- (ц) обавезу за узимање зајма која:
 - (i) не може да се измири у готовини; и
 - (ii) када се обавеза изврши, очекује се да задовољи услове из параграфе 11.9.
- (д) инвестицију у неконвертибилне преференцијалне акције и обичне акције или преференцијалне акције без обавезе поновног откупа од стране емитента.

11.9 Дужнички инструмент који испуњава све услове дате од (а) до (д) треба рачуноводствено да се обухвата у складу са Одељком 11:

- (а) Повраћаји имаоцу (зајмодавцу/повериоцу) процењени у валути у којој је назначен дужнички инструмент су или:
 - (i) фиксни износ;
 - (ii) фиксна стопа повраћаја током трајања инструмента;
 - (iii) варијабилни повраћај који је, током трајања инструмента, једнак једној референцијалној котираној или уочљивој каматној стопи (као што је ЛИБОР); или
 - (iv) нека комбинација таквих фиксних и варијабилних стопа, под условом да су и фиксна и варијабилна стопа позитивне (на пример, своп каматне стопе са

позитивном фиксном стопом и негативном варијабилном стопом не би задовољио овај критеријум).

За повраћаје са фиксном и варијабилном каматном стопом, камата се израчунава множењем стопе за применљиви период са неизмиреним износом главнице током тог периода.

- (б) нема уговорне одредбе која би могла, по својим условима, да резултира тиме да ималац (зајмодавац/поверилац) изгуби износ главнице или камате које се могу приписати текућем периоду или претходним периодима. Чињеница да је дужнички инструмент подређен другом дужничком инструменту није пример такве уговорне одредбе.
 - (ц) уговорне одредбе које дозвољавају или захтевају од емитента (зајмопримца) да унапред плати дужнички инструмент или дозвољава или захтева од имаоца (или зајмодавца/повериоца) да прода назад емитенту (то јест, да захтева отплату) пре доспећа нису условљене будућим догађајима осим да се заштити:
 - (i) ималац од промене у кредитном ризику емитента или инструмента (на пример, неизвршење обавеза, смањење кредитног рејтинга или кршења уговорних клаузула о кредиту) или промене у **контроли** емитента; или
 - (ii) ималац или емитент од измена у релевантном опорезивању или закону.
 - (д) нема условљених повраћаја или одредби за отплату осим повраћаја са варијабилном стопом описаних под (а) и одредби плаћања унапред описаних под (ц).
- 11.9А Примери дужничких инструмената који би обично задовољили услове у параграфу 11.9 (а)(iv) обухватају:
- (а) зајам од банке који има фиксну каматну стопу за почетни период која се затим враћа на котирану или уочљиву варијабилну каматну стопу након тог периода; и
 - (б) зајам од банке са каматом која се плаћа по котираној или уочљивој варијабилној каматној стопи плус фиксна стопа током трајања зајма, на пример, ЛИБОР плус 200 основних поена.
- 11.9Б Пример дужничког инструмента који би обично задовољио услове постављене у параграфу 11.9(ц) би био зајам од банке који дозвољава зајмопримцу превремени прекид аранжмана, иако се од зајмопримца може захтевати да плати казни износ као надокнаду банци за трошкове по основу превременог прекида аранжмана од стране зајмопримца.
- 11.10 Други примери финансијских инструмената који би обично задовољили услове из параграфа 11.9 су:
- (а) дуговања и потраживања по основу трговинских рачуна и меница, као и зајмови од банака или осталих трећих страна.
 - (б) рачуни добављача у страном валути. Међутим, свака промена рачуна добављача због промене девизног курса се признаје у **добитку или губитку** према параграфу 30.10.
 - (ц) зајмови за и од зависних или придружених ентитета који доспевају по виђењу.
 - (д) дужнички инструменти који би одмах постали потраживања ако емитент не испуни обавезу плаћања камате или главнице (таквом одредбом се не крше услови дати у параграфу 11.9).
- 11.11 Примери финансијских инструмената који не задовољавају услове из параграфа 11.9 (те су стога под делокругом Одељка 12) обухватају:
- (а) инвестицију у инструменте капитала другог ентитета, осим неконвертибилних преференцијалних акција и обичних и преференцијалних акција без обавезе поновног откупа од стране емитента (видети параграф 11.8(д));
 - (б) своп каматне стопе којим се враћа позитиван или негативан ток готовине, или форвард обавеза за куповину робе или финансијски инструмент који се може измирити у готовини и који би, по измирењу, могао да има позитиван или негативан ток готовине, зато што такви свопови и форварди не испуњавају услов из параграфа 11.9(а).;
 - (ц) опције и форвард уговори, зато што повраћаји имаоцу нису фиксни и услов из параграфа 11.9(а) није испуњен; и
 - (д) инвестиције у конвертибилни дуг, зато што повраћај имаоцу може да варира зависно од цене емитентових власничких акција, уместо само од тржишних каматних стопа.

Почетно признавање финансијских средстава и обавеза

- 11.12 Ентитет треба да призна финансијско средство или финансијску обавезу у свом извештају о финансијској позицији само онда када ентитет постане једна од уговорних страна у инструменту.

Почетно одмеравање

- 11.13 При почетном признавању финансијског средства или финансијске обавезе, ентитет треба да их одмерава по цени трансакције (укључујући трошкове **трансакције** осим код почетног одмеравања финансијског средства или финансијске обавезе који се накнадно одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак) осим уколико аранжман у ствари представља финансијску трансакцију или за ентитет (за финансијску обавезу) или за другу страну (за финансијско средство) у аранжману. Аранжман представља финансијску трансакцију ако се плаћање одлаже ван уобичајених пословних услова, на пример, давање бескаматног кредита купцу за продају робе, или се финансира по каматној стопи која није тржишна стопа, на пример, бескаматни или зајам са каматном стопом нижом од тржишне који се даје запосленом. Ако аранжман представља финансијску трансакцију, ентитет треба да одмерава финансијско средство или финансијску обавезу по **садашњој вредности** будућих плаћања дисконтованих по тржишној каматној стопи за сличан дужнички инструмент као што је утврђено на почетном признавању.

Примери – финансијска средства

1. За дугорочан зајам другом ентитету, потраживање се признаје по садашњој вредности готовинског потраживања (укључујући исплате камате и отплате главнице) од тог ентитета.
2. За робу продату купцу у оквиру краткорочног кредита, потраживање се признаје по недисконтованом износу готовинског потраживања од тог ентитета, што је обично фактурисана цена.
3. За ставку продату купцу у оквиру двогодишњег бескаматног кредита, потраживање се признаје по текућој готовинској продајној цени за ту ставку. Ако текућа готовинска продајна цена није позната, може бити процењена по садашњој цени готовинског потраживања дисконтованог коришћењем преовладавајућих тржишних каматних стопа за слично потраживање.
4. За готовинску куповину обичних акција другог ентитета, инвестиција се признаје по износу готовине плаћеном за стицање акција.

Примери – финансијске обавезе

1. За зајам добијен од банке, обавеза се почетно признаје по садашњој вредности готовинског дуговања банци (на пример, укључујући исплате камате и отплате главнице).
2. За робу купљену од добављача у оквиру краткорочног кредита, обавеза се признаје по недисконтованом износу који се дугује добављачу, што је обично фактурисана цена.

Накнадно одмеравање

- 11.14 На крају сваког **извештајног периода**, ентитет треба да одмерава финансијске инструменте на следећи начин, без икаквог умањења за трошкове трансакције које ентитет може да има током продаје или другог отуђења:

- (а) Дужнички инструменти који испуњавају услове из параграфа 11.8(б) треба да се одмеравају по **амортизованој вредности** коришћењем **метода ефективне камате**. У параграфима 11.15-11.20 се дају упутства за одређивање амортизоване вредности коришћењем метода ефективне камате. Дужнички инструменти класификовани као краткорочна средства или краткорочне **обавезе** треба да се одмеравају по недисконтованом износу готовине или друге накнаде за коју се очекује да буде плаћена или примљена (односно, нето од умањења вредности – видети параграфе 11.21-11.26) осим ако аранжман у ствари представља финансијску трансакцију (видети параграф 11.13).
- (б) Обавезе за добијање зајма који испуњава услове из параграфа 11.8(ц) треба да се одмеравају по набавној вредности (која је понекад нула) од које се одузима умањење вредности.

- (ц) Инвестиције у неконвертибилне преференцијалне акције и обичне или преференцијалне акције без обавезе поновног откупа од стране емитента треба да се одмеравају на следећи начин (у параграфима 11.27-11.32 се дају упутства о фер вредности):
- (i) ако се акцијама јавно тргује или се њихова фер вредност може поуздано одмерити на други начин без непотребних трошкова или напора, инвестиција треба да се одмерава по фер вредности са променама фер вредности које се признају у добитак или губитак; и
 - (ii) све друге такве инвестиције треба да се одмеравају по набавној вредности од које се одузима умањење вредности.

Умањење вредности или ненаплативост морају да се оцењују за финансијска средства наведена под (а), (б) и (ц)(ii). У параграфима 11.21-11.26 се дају упутства.

Амортизована вредност и метод ефективне камате

- 11.15 Амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе на сваки датум извештавања је нето сума следећих износа:
- (а) износа по ком се финансијско средство или финансијска обавеза одмеравају приликом почетног признавања;
 - (б) умањеног за све отплате главнице;
 - (ц) увећаног или умањеног за кумулативну **амортизацију** коришћењем метода ефективне камате свих разлика између износа приликом почетног признавања и износа на доспећу;
 - (д) умањеног, у случају финансијског средства, за сва смањења (директно или коришћењем рачуна исправке вредности) за умањење вредности или ненаплативост.

Финансијска средства и финансијске обавезе које немају исказану каматну стопу, које се не односе на аранжман који представља финансијску трансакцију и који су класификовани као краткорочна средства или краткорочне обавезе се на почетку одмеравају по недисконтованом износу у складу са параграфом 11.13. Стога се на њих не примењује (ц).

- 11.16 Метод ефективне камате је метод израчунавања амортизоване вредности финансијског средства или финансијске обавезе (или групе финансијских средстава или финансијских обавеза) и алоцирања **прихода** или **расхода** од камате током релевантног периода. **Ефективна каматна стопа** је стопа којом се тачно дисконтују будућа готовинска плаћања или примања током очекиваног трајања финансијског инструмента или, када је прикладно, током краћег периода, на **књиговодствену вредност** финансијског средства или финансијске обавезе. Ефективна каматна стопа се одређује на основу књиговодствене вредности финансијског средства или обавезе приликом почетног одмеравања. Према методу ефективне камате:
- (а) амортизована вредност финансијског средства (обавезе) је садашња вредност будућих готовинских примања (плаћања) дисконтованих по ефективној каматној стопи, и
 - (б) расход (приход) од камате у периоду је једнак књиговодственој вредности финансијске обавезе (средства) на почетку периода помножен ефективном каматном стопом за тај период.
- 11.17 Када се израчунава ефективна каматна стопа, ентитет треба да оцени токове готовине узимајући у обзир све уговорне услове финансијског инструмента (на пример, плаћање унапред, куповне и сличне опције) и познате кредитне губитке које је претрпео, али не треба да разматра могуће будуће кредитне губитке које још није претрпео.
- 11.18 Када израчунава ефективну каматну стопу, ентитет треба да амортизује све повезане накнаде, исплаћене или добијене финансијске надокнаде (попут "поена"), трошкове трансакције или друге премије или дисконте током очекиваног трајања инструмента. Изузетно од овога ентитет треба да користи краћи период ако је то период на који се односе накнаде, исплаћене или добијене финансијске надокнаде, трошкови трансакције или друге премије или дисконти. Ово ће бити случај онда када се варијабли на коју се односе накнаде, исплаћене или добијене финансијске надокнаде, 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 датума поновног одређивања цене.
- 11.19 За финансијска средства и финансијске обавезе са флукутирајућом стопом, периодична поновна процена токова готовине да би се одразила кретања у тржишним каматним стопама мења ефективну каматну стопу. Ако се финансијско средство или финансијска обавеза са флукутирајућом стопом признају на почетку у износу који је једнак потраживању или дуговању

по основу главнице приликом доспећа, поновна процена будућих токова готовине обично нема значајног ефекта на књиговодствену вредност средства или обавезе.

- 11.20 Ако ентитет измени своје процене везане за плаћања или примања, ентитет треба да коригује књиговодствену вредност финансијског средства или финансијске обавезе (или групе финансијских инструмената) да би приказао текуће измењене процене токова готовине. Ентитет треба поново да израчуна књиговодствену вредност израчунавањем садашње вредности процењених будућих токова готовине по првобитној ефективној каматној стопи финансијског инструмента. Ентитет треба да призна ово кориговање као приход или расход у билансу успеха на датум поновне процене.

Пример одређивања амортизоване вредности петогодишњег зајма коришћењем метода ефективне камате

1. јануара 20X0. године, ентитет стиче обвезницу за 900 новчаних јединица (н.ј.), уз трошкове трансакције од 50 н.ј.^(а) Камата од 40 н.ј. се добија на годишњем нивоу, током наредних пет година (31. децембар 20X0. – 31. децембар 20X4. године).

Обвезница има обавезан откуп по износу од 1.100 н.ј. на дан 31. децембар 20X4. године.

Година	Књиговодствена вредност на почетку периода н.ј.	Приход од камате по 6,9584%* н.ј.	Прилив готовине н.ј.	Књиговодствена вредност на крају периода н.ј.
20X0	950,00	66,11	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,17	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	

* Ефективна каматна стопа од 6,9584 процента је стопа којом се дисконтују очекивани токови готовине од обвезнице до почетне књиговодствене вредности:

$$40 \div (1,069584)^1 + 40 \div (1,069584)^2 + 40 \div (1,069584)^3 + 40 \div (1,069584)^4 + 1.140 \div (1,069584)^5 = 950$$

^(а) У овом издању, новчане ставке су назначене у 'новчаним јединицама' (н.ј.).

Умањење вредности финансијских средстава одмерених по набавној или амортизованој вредности

Признавање

- 11.21 На крају сваког извештајног периода, ентитет треба да оцени да ли постоји неки објективан доказ о умањењу вредности финансијског средства које се одмерава по набавној или књиговодственој вредности. Ако постоји објективни доказ о умањењу, ентитет треба одмах да призна губитак због умањења вредности у добитак или губитак.
- 11.22 Објективни доказ да је дошло до умањења вредности финансијског средства или групе финансијских средстава обухвата уочљиве податке које власник средства може да примети о настанку губитка:
- значајна финансијска тешкоћа емитента или дужника;
 - кршење уговора, као што је неиспуњење обавезе или кашњење отплате камате или главнице;
 - поверилац, из економских или правних разлога повезаних са финансијским потешкоћама дужника, даје дужнику одређени уступак који поверилац иначе не би разматрао;
 - висока **вероватноћа** банкрота или друге финансијске реорганизације дужника; или
 - уочљиви подаци који показују да постоји мерљиво смањење процењених будућих токова готовине од групе финансијских средстава након почетног признавање тих средстава, мада смањење не може још увек да се утврди за појединачна финансијска средства у групи, као што су неповољни национални или локални економски услови или неповољне промене услова у одређеној делатности.

11.23 Други фактори могу такође да буду доказ о умањењу вредности, укључујући значајне промене са неповољним ефектом настале у технолошком, тржишном, економском или правном окружењу у ком емитент послује.

11.24 Ентитет треба да оцени појединачно следећа финансијска средства због умањења вредности:

- (а) све инструменте капитала без обзира на њихов значај; и
- (б) остала финансијска средства која су појединачно значајна.

Ентитет треба да оцени друга финансијска средства због умањења вредности или појединачно или групно на основу сличних карактеристика кредитног ризика.

Одмеравање

11.25 Ентитет треба да одмерава губитак због умањења вредности код следећих финансијских средстава који се одмеравају по набавној или амортизованом вредности на следећи начин:

- (а) за финансијско средство које се одмерава по амортизованом вредности у складу са параграфом 11.14(а), умањење вредности представља разлику између књиговодствене вредности финансијског средства и садашње вредности процењених будућих токова готовине дисконтованих по првобитној ефективном каматној стопи. Ако такво финансијско средство има варијабилну каматну стопу, дисконтна стопа за одмеравање сваког губитка због умањења вредности представља тренутну ефективну каматну стопу утврђену уговором.
- (б) за инструмент који се одмерава по набавној вредности умањеној за умањење вредности у складу са параграфом 11.14(б) и (ц)(ii), умањење вредности представља разлику између књиговодствене вредности финансијског средства и најбоље процене (која ће неопходно бити нека приближна вредност) износа (који може бити нула) који би ентитет добио за то средство да је оно било продато на датум извештавања.

Сторнирање

11.26 Ако се, у наредном периоду, износ умањења вредности смањи и ако се то смањење може објективно довести у везу са догађајем који се одиграо после признавања умањења вредности (као што је побољшање дужниковог кредитног рејтинга), ентитет треба да сторнира претходно признати губитак због умањења вредности или директно или кориговањем рачуна исправке вредности. Сторнирање не треба да има за резултат књиговодствену вредност финансијског средства (нето од рачуна исправке вредности) која је виша од књиговодствене вредности која би постојала да умањење вредности није било претходно признато. Ентитет треба одмах да призна износ сторнирања у добитку или губитку.

Фер вредност

11.27 Ентитет треба да користи следећу хијерархију за процену фер вредности средства:

- (а) Најбољи доказ фер вредности је котирана цена за идентично средство (или слично средство) на **активном тржишту**. Ово је обично актуелна понуђена цена.
- (б) Када котиране цене нису доступне, цена у обавезујућем споразуму о продаји последње трансакције за идентично средство (или слично средство) у независној трансакцији између обавештених, вољних страна пружа доказ о фер вредности. Међутим, ова цена можда неће представљати добру процену фер вредностиуколико је било значајне промене економских околности или значајног протока времена између датума обавезујућег споразума о продаји или трансакције, и датума одмеравања. Ако ентитет може да покаже да цена последње трансакције не представља добру процену фер вредности (на пример, зато што одражава износ који би ентитет добио или платио у принудној трансакцији, присилној ликвидацији или продаји након заплена), онда се цена коригује.
- (ц) Ако тржиште за то средство није активно и ако обавезујући споразум о продаји или последње трансакције идентичног средства (или сличног средства) саме по себи не представљају добру процену фер вредности, ентитет процењује фер вредност коришћењем неке друге технике процене. Циљ коришћења технике процене је да се процени која би била цена трансакције на датум одмеравања у независној размени мотивисаној уобичајеним пословним разматрањима.

У осталим одељцима овог Стандарда се упућује на упутство за фер вредност у параграфима 11.27-11.32, укључујући Одељак 9, Одељак 12, Одељак 14, Одељак 15, Одељак 16 *Инвестиционе некретнине*, Одељак 17 *Некретнине, постројења и опрема* и Одељак 28 .

Техника процене

- 11.28 Технике процене укључују коришћење недавних независних тржишних трансакција за идентично средство између обавештених, вољних страна, уколико су доступне, упућивање на тренутну фер вредност другог средства које је суштински исто као и средство које се одмерава, анализу дисконтованих токова готовине и моделе одређивања цена опција. Ако постоји техника процене коју обично користе учесници на тржишту за одређивање цене средства и ако се показало да та техника даје поуздане процене цена добијених у стварним тржишним трансакцијама, онда ентитет користи ту технику.
- 11.29 Циљ коришћења технике процене је да се установи која би била цена трансакције на датум одмеравања у независној размени мотивисаној уобичајеним пословним разматрањима. Фер вредност се процењује на основу резултата технике процене која максимално користи тржишне инпуте и у најмањој могућој мери се ослања на инпуте које одређује ентитет. Очекује се да техника процене доведе до поуздане процене фер вредности ако:
- (а) разумно одражава начин на који би се очекивало да тржиште одреди цену средства; и
 - (б) инпуте за технику процене разумно представљају факторе тржишних очекивања и одмеравања ризичних повраћаја који су својствени за то средство.

Одсуство активног тржишта

- 11.30 Фер вредност инвестиција у средства која немају котирану тржишну цену на активном тржишту се може поуздано одмерити ако:
- (а) варијабилност распона разумних процена фер вредности није значајна за то средство; или
 - (б) вероватноћа различитих процена у том распону може разумно да се оцени и користи при процењивању фер вредности.
- 11.31 Постоје многе ситуације у којима варијабилност распона разумних процена фер вредности средстава која немају котирану тржишну цену вероватно неће бити значајна. Обично је могуће проценити фер вредност средстава које је ентитет стекао од спољне стране. Међутим, ако је распон разумних процена фер вредности значајан и ако се вероватноћа различитих процена не може разумно проценити, ентитет је спречен да одмерава то средство по фер вредности.
- 11.32 Ако поуздано одмеравање фер вредности није више доступно за средство које се одмерава по фер вредности (или није доступно без непотребних трошкова или напора када је овакво изузимање предвиђено (видети параграфе 11.14(ц) и 12.8(б)), његова књиговодствена вредност на последњи датум када је средство могло поуздано да се одмери постаје његова нова набавна вредност. Ентитет треба да одмерава средство по овој набавној вредности умањеној за умањење вредности све док поуздано одмеравање фер вредности не постане доступно (или док не постане доступно без непотребних трошкова или напора када је овакво изузимање предвиђено).

Престанак признавања финансијског средства

- 11.33 Ентитет треба да престане да признаје финансијско средство само када:
- (а) уговорна права на токове готовине од финансијског средства престану да важе или се измире;
 - (б) ентитет пренесе другој страни суштински све ризике и користи од власништва над тим финансијским средством; или
 - (ц) ентитет, упркос томе што је задржао неке значајне ризике и користи од власништва, пренесе контролу над тим средством другој страни, те друга страна има практичну способност да прода то средство у целини неповезаној трећој страни и у стању је да једнострано изврши ту могућност без наметања додатних ограничења. У овом случају, ентитет треба да:
 - (i) престане да признаје то средство; и
 - (ii) призна засебно сва права и обавезе која су задржана или створена тим преносом.

Књиговодствена вредност пренетог средства треба да се алоцира између задржаних и пренетих права или обавеза на основу њихових релативних фер вредности на датум преноса. Новостворена права и обавезе треба да се одмеравају по њиховим фер вредностима на тај датум. Свака разлика између добијене накнаде и износа који су признати и који су престали да се признају у складу са овим параграфом треба да се признаје у добитак или губитак у периоду преноса.

- 11.34 Ако пренос нема за резултат престанак признавања зато што је ентитет задржао значајне 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. Средство и обавеза не треба да се компензују. У наредним периодима, ентитет треба да признаје сваки приход по основу пренетог средства и сваки расход по основу финансијске обавезе.
- 11.35 Ако лице које врши пренос обезбеди неготовински колатерал (као што су дужнички инструменти или инструменти капитала) лицу којем средство преноси, рачуноводствено обухватање колатерала од стране лица које преноси и на које се преноси зависи од тога да ли лице на које се преноси има право да прода или поново заложити тај колатерал и од тога да ли лице које врши пренос не извршава своје обавезе. Лице које врши пренос и лице на које се преноси средство треба да рачуноводствено обухвате колатерал на следећи начин:
- (а) ако лице на које се средство преноси има право по уговору или обичајима да прода или поново заложити колатерал, онда лице које врши пренос треба да рекласификује то средство у свом **извештају о финансијској позицији** (на пример, као позајмљено средство, заложени инструменти капитала или заложена потраживања са правом на откуп) засебно 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; и
 - (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.

Пример – пренос који се квалификује за престанак признавања

Ентитет продаје групу својих потраживања банци по цени мањој од њиховог номиналног износа. Ентитет наставља наплаћивање од дужника у име банке, укључујући и слање месечних извештаја, а банка плаћа ентитету накнаду по тржишној стопи за сервисирање потраживања. Ентитет је обавезан да одмах пренесе банци све наплаћене износе, али нема обавезу према банци за закашњења плаћања или неплаћања од стране дужника. У овом случају, ентитет је пренео банци суштински све ризике и користи од власништва над потраживањима. У складу са тим, ентитет уклања та потраживања из свог извештаја о финансијској позицији (односно, престаје да их признаје) и не приказује никакву обавезу у погледу прихода које добија од банке. Ентитет признаје губитак израчунат као разлика између књиговодствене вредности потраживања у време продаје и прихода добијених од банке. Ентитет признаје обавезу у обиму у коме је наплатио средства од дужника, али која још није пренео банци.

Пример – пренос који се не квалификује за престанак признавања

Чињенице су исте као и у претходном примеру с тим што се ентитет сагласио да откупи од банке сва потраживања са чијим плаћањем дужник касни више од 120 дана, било да је реч о главници или камати. У овом случају, ентитет је задржао ризик од кашњења плаћања или неплаћања од стране дужника – значајан ризик у погледу потраживања. У складу са тим, ентитет не третира потраживања као да их је продао банци и не престаје да их признаје. Уместо тога, третира приходе од банке као зајам обезбеђен потраживањима. Ентитет наставља да признаје потраживања као средство све док се она не наплате или не отпишу као ненаплатива.

Престанак признавања финансијске обавезе

- 11.36 Ентитет треба да престане да признаје финансијску обавезу (или део финансијске обавезе) само када је она угашена – то јест, када је обавеза одређена уговором испуњена, отказана, или је истекла.
- 11.37 Ако постојећи зајмопрималац и зајмодавалац размењују финансијске инструменте са суштински различитим условима, ентитет треба рачуноводствено да обухвата трансакције као гашење првобитне финансијске обавезе и признавање нове финансијске обавезе. Слично, ентитет треба рачуноводствено да обухвата значајну измену услова постојеће финансијске обавезе или њеног дела (било да се може или не може приписати финансијској потешкоћи дужника) као гашење првобитне финансијске обавезе и признавање нове финансијске обавезе.
- 11.38 Ентитет треба да призна у добитак или губитак сваку разлику 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.

Обелодањивања

- 11.39 У следећим обелодањивањима се упућује на обелодањивања за финансијске обавезе које се одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак. Ентитети који имају само основне финансијске инструменте (те стога не примењују Одељак 12) неће имати никакве финансијске обавезе које се одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак, те стога неће морати да дају таква обелодањивања.

Обелодањивања рачуноводствених политика за финансијске инструменте

- 11.40 У складу са параграфом 8.5, ентитет треба да обелодањује, у резимеу **значајних рачуноводствених** политика, основу (или основе) за одмеравање које су коришћене за финансијске инструменте, а које су релевантне за разумевање **финансијских извештаја**.

Извештај о финансијској позицији – категорије финансијских средстава и финансијских обавеза

- 11.41 Ентитет треба да обелодањује књиговодствене вредности сваке од следећих категорија финансијских средстава и финансијских обавеза на датум извештавања, у укупном износу, или у извештају о финансијској позицији или у напоменама:
- (а) финансијска средства која се одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак (параграф 11.14(ц)(i) и параграфе 12.8 и 12.9);
 - (б) финансијска средства која су дужнички инструменти који се одмеравају по амортизованој вредности (параграф 11.14(а));
 - (ц) финансијска средства која су инструменти капитала који се одмеравају по набавној вредности умањеној за умањење вредности (параграф 11.14(ц)(ii) и параграфе 12.8 и 12.9);
 - (д) финансијске обавезе које се одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак (параграфи 12.8 и 12.9);
 - (е) финансијске обавезе које се одмеравају по амортизованој вредности (параграф 11.14(а)); и
 - (ф) обавезе по основу зајма које се одмеравају по набавној вредности умањеној за умањење вредности (параграф 11.14(б)).

- 11.42 Ентитет треба да обелодани информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене значај финансијских инструмената за своју **финансијску позицију и перформансе**. На пример, за дугорочни дуг такве информације би обично укључивале услове дужничког инструмента (попут каматне стопе, доспећа, распореда отплате и ограничења која тај дужнички инструмент намеће ентитету).
- 11.43 За сва финансијска средства и финансијске обавезе које се одмеравају по фер вредности, ентитет треба да обелодани основу за одређивање фер вредности, на пример, котирану цену на активном тржишту или технику процене. Када се користи техника процене, ентитет треба да обелодани претпоставке примењене приликом одређивања фер вредности за сваку класу финансијских средстава или финансијских обавеза. На пример, ако је применљиво, ентитет обелодањује информације о претпоставкама које се односе на стопе плаћања унапред, стопе процењених кредитних губитака и каматне или дисконтне стопе.
- 11.44 Ако поуздано одмеравање фер вредности није више доступно, или није доступно без непотребних трошкова или напора када је овакво изузимање предвиђено, за финансијске инструменте од којих би се у супротном захтевало да се одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак у складу са овим Стандардом, ентитет треба да обелодани ту чињеницу, књиговодствену вредност тих финансијских инструмената и, ако се примењује изузимање по основу непотребних трошкова или напора, разлоге из којих би поуздано одмеравање фер вредности подразумевало непотребне трошкове или напоре.

Престанак признавања

- 11.45 Ако је ентитет извршио пренос финансијских средстава другој страни у трансакцији која се не квалификује за престанак признавања (видети параграфе 11.33-11.35), ентитет треба да обелодани за сваку групу таквих финансијских средстава:
- (а) природу тих средстава;
 - (б) природу ризика и користи по основу власништва којима ентитет остаје изложен; и
 - (ц) књиговодствене вредности средстава и свих са њима повезаних обавеза које ентитет наставља да признаје.

Колатерал

- 11.46 Када је ентитет заложио финансијска средства као колатерал за обавезе или **потенцијалне обавезе**, треба да обелодани следеће:
- (а) књиговодствену вредност финансијских средстава зложених као колатерал, и
 - (б) услове који се односе на ту залогу.

Неиспуњавање обавеза и кршење услова зајма

- 11.47 За **дуговања по основу зајма** која се признају на датум извештавања, а за која постоји кршење услова или неиспуњавање обавеза по основу главнице, камате, отплатног фонда или услова отплате до датума извештавања, ентитет обелодањује следеће:
- (а) детаље свих кршења или неиспуњења обавеза;
 - (б) књиговодствену вредност дуговања по основу зајма на датум извештавања; 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.

Ставке прихода, расхода, добитака или губитака

- 11.48 Ентитет обелодањује следеће ставке прихода, расхода, **добитака** или губитака:
- (а) приходе, расходе, добитке или губитке, укључујући и промене фер вредности, признате од:
 - (i) финансијских средстава одмерених по фер вредности кроз добитак или губитак;
 - (ii) финансијских обавеза одмерених по фер вредности кроз добитак или губитак;
 - (iii) финансијских средстава одмерених по амортизованој вредности; и
 - (iv) финансијских обавеза одмерених према амортизованој вредности;

- (б) укупни приход од камате и укупне трошкове од камате (израчунате коришћењем метода ефективне камате) за финансијска средства или финансијске обавезе које се не одмеравају по фер вредности кроз добитак или губитак; и
- (ц) износ сваког губитка по основу умањења вредности за сваку класу финансијских средстава.

Одељак 12

Питања везана за остале финансијске инструменте

Делокруг Одељака 11 и 12

- 12.1 Одељак 11 *Основни финансијски инструменти* и Одељак 12 заједно се баве признавањем, престанком признавања, одмеравањем и обелодањивањем **финансијских инструмената (финансијских средстава и финансијских обавеза)**. Одељак 11 се примењује на основне финансијске инструменте и релевантан је за све ентитете. Одељак 12 се примењује на остале, комплексније финансијске инструменте и трансакције. Ако ентитет склапа само трансакције са основним финансијским инструментима, онда Одељак 12 није применљив. Међутим, чак и ентитети са само основним финансијским инструментима треба да разматрају делокруг Одељка 12 да би били сигурни да су изузети.

Одабир рачуноводствене политике

- 12.2 Ентитет треба да одабере да примењује или:
- (а) захтеве и Одељака 11 и 12 у потпуности; или
 - (б) захтеве за **признавање и одмеравање** из IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* и захтеве у погледу обелодањивања из Одељака 11 и 12
- за рачуноводствено обухватање свих својих финансијских инструмената. Одабир (а) или (б) представља одабир рачуноводствене политике. Параграфи 10.8-10.14 садрже захтеве за одређивање када је промена рачуноводствене политике одговарајућа, како таква промена треба рачуноводствено да се обухвата, као и које информације о промени рачуноводствене политике треба да се обелодане.

Делокруг Одељка 12

- 12.3 Одељак 12 се примењује на све финансијске инструменте, изузев следећих:
- (а) оних који су покривени Одељком 11;
 - (б) инвестиција у **зависне и придружене ентитете** и заједничке подухвате који се рачуноводствено обухватају у складу са Одељком 9 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*, Одељком 14 *Инвестиције у придружене ентитете* и заједничким подухватима (или Одељком 15 *Инвестиције у заједничке подухвате*);
 - (ц) права и обавеза запослених према плановима **примања запослених** (видети Одељак 28 *Примања запослених*);
 - (д) права према **уговорима о осигурању** осим уколико уговор о осигурању не резултира губитком било које од страна као резултат уговорних услова који се не односе на:
 - (i) промене осигураног ризика;
 - (ii) промене девизних курсева; или
 - (iii) неизвршење обавеза једне од уговорних страна.
 - (е) финансијских инструмената који задовољавају дефиницију сопственог капитала ентитета укључујући компоненту капитала **сложених финансијских инструмената** које емитује ентитет (видети Одељак 22 *Обавезе и капитал*).
 - (ф) **лизинга** у оквиру делокруга Одељка 20 *Лизинг*. Сходно томе, Одељак 12 се примењује на лизинг који може да резултира губитком по даваоца лизинга или корисника лизинга као резултат уговорних услова који се не односе на:
 - (i) промене цена **средства** које је предмет лизинга;
 - (ii) промене девизних курсева;
 - (iii) промене у отплатама лизинга на бази варијабилних тржишних каматних стопа; или
 - (iv) неизвршење обавеза једне од уговорних страна.
 - (г) уговора за потенцијалне надокнаде у **пословној комбинацији** (видети Одељак 19 *Пословне комбинације и гудвил*). Овај изузетак се примењује само на стицаоца.

- (х) финансијских инструмената, уговора и обавеза по трансакцијама **плаћања на основу акција** на које се примењује Одељак 26 *Плаћање на основу акција*.
 - (и) средстава по основу рефундирања која се рачуноводствено обухватају у складу са Одељком 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* (видети параграф 21.9).
- 12.4 Већина уговора за куповину или продају нефинансијских ставки као што су роба, **залихе**, или **некретнине, постројења и опрема** је искључена из овог одељка зато што нису финансијски инструменти. Међутим, овај одељак се примењује на све уговоре који намећу ризик за купца или продавца, а који нису типични уговори за куповину или продају нефинансијских ставки. На пример, овај одељак се примењује на уговоре који би могли да резултирају губитком купца или продавца као резултат уговорних услова који се не односе на промене цена нефинансијских ставки, промене девизних курсева или неизвршење обавеза једне од уговорних страна.
- 12.5 Поред уговора описаних у параграфу 12.4, овај одељак се примењује на уговоре за куповину или продају нефинансијских ставки ако уговор може да се измири нето у **готовини** или другим финансијским инструментом, или разменом финансијских инструмената као да су уговори финансијски инструменти, уз следећи изузетак: уговори који су закључени или настављају да се држе ради пријема или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекиваном куповином, продајом или захтевима коришћења ентитета – нису финансијски инструменти за сврхе овог одељка.

Почетно признавање финансијских средстава и обавеза

- 12.6 Ентитет треба да призна финансијско средство или финансијску обавезу само када ентитет постане страна у уговорним одредбама инструмента.

Почетно одмеравање

- 12.7 Када се финансијско средство или финансијска обавеза признају на почетку, ентитет треба да их одмерава по **фер вредности**, што је обично цена трансакције.

Накнадно одмеравање

- 12.8 На крају сваког **извештајног периода**, ентитет треба да одмерава све финансијске инструменте под делокругом Одељка 12 по фер вредности и да признаје промене фер вредности у **добитак или губитак**, осим следећег:
- (а) према параграфу 12.23 захтева се признавање у **осталом укупном резултату** неких промена у фер вредности **инструмената хеџинга** у назначеном односу хеџинга; и
 - (б) инструменти **капитала** којима се не **тргује јавно** и чија фер вредност не може иначе да се поуздано одмери, без непотребних трошкова или напора и уговора повезаних са таквим инструментима који ће, ако се изврше, за резултат имати испоруку таквих инструмената, треба да се одмеравају по набавној вредности умањеној за умањење вредности.
- 12.9 Ако поуздано одмеравање фер вредности није више доступно без непотребних трошкова или напора за инструмент капитала или за уговор који је повезан са таквим инструментом који ће, ако се изврши, за резултат имати испоруку таквих инструмената, којим се не тргује јавно, већ се он одмерава по фер вредности кроз добитак или губитак, његова фер вредност последњег дана када је инструмент могао поуздано да се одмери без непотребних трошкова или напора се третира као набавна вредност инструмента. Ентитет треба да одмерава инструмент по овој вредности умањеној за умањење вредности док не буде у могућности да утврди поуздано мерило фер вредности без непотребних трошкова или напора.

Фер вредност

- 12.10 Ентитет треба да примењује упутство за фер вредност дато у параграфима 11.27-11.32 за одмеравање фер вредности у складу са овим одељком, као и за одмеравање фер вредности у складу са Одељком 11.
- 12.11 Фер вредност финансијске обавезе која доспева по захтеву није мања од износа који треба да се исплати по захтеву, дисконтваног од првог датума када се може захтевати да се износ плати.

- 12.12 Ентитет не треба да укључи **трошкове трансакције** у почетно одмеравање финансијских средстава и обавеза које ће бити одмерене накнадно по фер вредности кроз добитак или губитак. Ако се исплата средства одлаже или се финансира по каматној стопи која није тржишна стопа, ентитет треба на почетку да одмери средство по **садашњој вредности** будућих исплата дисконтованој по тржишној каматној стопи.

Умањење вредности финансијских средстава која се одмеравају по набавној вредности или амортизованој вредности

- 12.13 Ентитет треба да примењује упутство за умањење вредности дато у параграфима 11.21-11.26 на финансијска средства који се одмеравају по набавној вредности умањеној за умањење вредности у складу са овим одељком.

Престанак признавања финансијског средства или финансијске обавезе

- 12.14 Ентитет треба да примењује захтеве за **престанак признавања** дате у параграфима 11.33-11.38 на финансијска средства и финансијске обавезе на које се примењује овај одељак.

Рачуноводство хеџинга

- 12.15 Ако су задовољени одређени критеријуми, ентитет може да назначи однос хеџинга између инструмента хеџинга и **ставке хеџинга** на такав начин да се он квалификује за рачуноводство хеџинга. Рачуноводство хеџинга дозвољава да се **добитак** или губитак од инструмента хеџинга и од ставке хеџинга признају у добитак и губитак истовремено.

- 12.16 Да би се квалификовао за рачуноводство хеџинга, ентитет треба да се усклади са свим следећим условима:

- (а) ентитет назначава и документује однос хеџинга тако да се ризик који је предмет хеџинга, ставка хеџинга и инструмент хеџинга могу јасно утврдити, а ризик у ставки хеџинга је ризик који је предмет хеџинга путем инструмента хеџинга.
- (б) ставка хеџинга је један од ризика наведених у параграфу 12.17.
- (ц) инструмент хеџинга је као онај који је одређен у параграфу 12.18.
- (д) ентитет очекује да инструмент хеџинга буде веома ефикасан у елиминисању назначеног ризика који је предмет хеџинга. **Ефективност хеџинга** је степен у ком се промене фер вредности или токова готовине ставке хеџинга који се могу приписати ризику који је предмет хеџинга елиминирају променама фер вредности или токова готовине инструмента хеџинга.

- 12.17 Овај Стандард дозвољава рачуноводство хеџинга само за следеће ризике:

- (а) ризик каматне стопе дужничког инструмента који се одмерава по амортизованој вредности;
- (б) ризик девизног курса или каматне стопе у **чврстој обавези** или **веома вероватној предвиђеној трансакцији**;
- (ц) ризик цене робе коју ентитет држи или када има чврсту обавезу или веома вероватну предвиђену трансакцију куповине или продаје робе; и
- (д) ризик девизног курса у нето инвестицији у **инострано пословање**.

Ризик девизног курса дужничког инструмента који се одмерава по амортизованој вредности није у листи зато што рачуноводство хеџинга не би имало значајан ефекат на **финансијске извештаје**. Основни рачуни, напомене и потраживања и дуговања по основу зајма се обично одмеравају по амортизованој вредности (видети параграф 11.5(д)). Ово би укључивало дуговања деноминована у страниј валути. Параграф 30.10 захтева да се свака промена **књиговодствене вредности** дуговања услед промене девизног курса призна у добитак или губитак. Стога би се и промена фер вредности инструмента хеџинга (унакрсни девизни своп) и промена књиговодствене вредности дуговања повезаног са променом девизног курса признале у добитак и губитак и требало би да се међусобно елиминирају осим разлика између проматног курса (по ком се одмерава **обавеза**) и форвард стопе (по којој се одмерава своп).

- 12.18 Овај Стандард дозвољава рачуноводство хеџинга само ако инструмент хеџинга има све следеће услове:
- (а) то је своп каматне стопе, своп стране валуте, форвард уговор о размени стране валуте или форвард уговор о размени робе за који се очекује да је веома ефикасан у елиминисању ризика идентификованих у параграфу 12.17 који су назначени као ризик који је предмет хеџинга;
 - (б) укључује страну која је екстерна у односу на извештајни ентитет (односно екстерна страна за **групу**, сегмент или појединачни ентитет о коме се извештава);
 - (ц) **хипотетички износ** је једнак назначеном износу главнице или хипотетичком износу ставке хеџинга;
 - (д) има одређен датум доспећа који није каснији од:
 - (i) датума доспећа финансијског инструмента који је предмет хеџинга;
 - (ii) очекиваног датума измирења набавке робе или обавезе продаје; или
 - (iii) настанка веома вероватне предвиђене трансакције стране валуте или робе чији се хеџинг врши.
 - (е) нема обележја плаћања унапред, превременог раскида или продужења.

Хеџинг ризика фиксне каматне стопе за признати финансијски инструмент или ризика цене робе за робу која се поседује

- 12.19 Ако су задовољени услови из параграфа 12.16 и ако је ризик који је предмет хеџинга изложеност ризику фиксне каматне стопе дужничког инструмента који се одмерава по амортизованој вредности или ризику цене робе која се држи, ентитет треба да:
- (а) призна инструмент хеџинга као средство или обавезу, а промену фер вредности инструмента хеџинга у добитак или губитак, и
 - (б) призна промену фер вредности ставке хеџинга повезану са ризиком који је предмет хеџинга у добитак или губитак као кориговање књиговодствене вредности ставке хеџинга.
- 12.20 Ако је ставка хеџинга ризик фиксне каматне стопе дужничког инструмента који се одмерава по амортизованој вредности, ентитет треба да призна периодична нето готовинска измирења од свога каматне стопе који је инструмент хеџинга у добитак или губитак у периоду у ком је нето измирење акумулисано.
- 12.21 Ентитет треба да прекине рачуноводство хеџинга дато у параграфу 12.19 ако:
- (а) инструмент хеџинга истекне, прода се или се раскине;
 - (б) хеџинг више не задовољава услове за рачуноводство хеџинга дате у параграфу 12.16; или
 - (ц) ентитет повуче то назначивање.
- 12.22 Ако се рачуноводство хеџинга прекине и ако је ставка хеџинга средство или обавеза пренета по амортизованој вредности која није престала да се признаје, сви добици или губици признати као кориговања књиговодствене вредности ставке хеџинга се амортизују у добитак или губитак коришћењем **метода ефикасне каматне стопе** током преосталог трајања ставке хеџинга.

Хеџинг ризика варијабилне каматне стопе за признати финансијски инструмент, ризика девизног курса или ризика цене робе за чврсту обавезу или врло вероватну предвиђену трансакцију или нето инвестицију у инострано пословање

- 12.23 Ако су задовољени услови дати у параграфу 12.16 и ако је ризик који је предмет хеџинга:
- (а) ризик варијабилне каматне стопе дужничког инструмента који се одмерава по амортизованој вредности;
 - (б) ризик девизног курса у **чврстој обавези** или веома вероватној предвиђеној трансакцији;
 - (ц) ризик цене робе која се држи или представља чврсту обавезу или веома вероватну предвиђену трансакцију;
 - (д) ризик девизног курса у нето инвестицији у инострано пословање.

Ентитет треба да призна у укупном осталом резултату део промене фер вредности инструмента хеџинга која је била ефикасна у елиминисању промене фер вредности или очекиваних токова готовине ставке хеџинга. Ентитет треба да призна у добитак или губитак у сваком периоду сваки вишак (у апсолутном износу) кумулативне промене фер вредности инструмента хеџинга преко

кумулятивне промене фер вредности очекиваних токова готовине ставке хеџинга од почетка хеџинга (што се понекад назива неефективност хеџинга). Добитак или губитак по основу хеџинга признати у укупном осталом резултату треба да се рекласификују у добитак или губитак када се ставка хеџинга призна у добитак или губитак, подложно захтевима у параграфу 12.25. Међутим, кумулативни износ курсних разлика које се односе на хеџинг нето инвестиције у инострано пословање које се признаје у осталом укупном резултату не треба да се рекласификује у добитак или губитак по отуђењу или делимичном отуђењу иностраног пословања.

- 12.24 Ако је ризик који је предмет хеџинга ризик варијабилне каматне стопе дужничког инструмента који се одмерава по амортизованој вредности, ентитет треба да призна периодична нето готовинска измирења од свога каматне стопе који је инструмент хеџинга у периоду у ком је нето измирење акумулисано.
- 12.25 Ентитет треба проспективно да прекине рачуноводство хеџинга дато у параграфу 12.23 ако:
- инструмент хеџинга истекне, прода се или се раскине;
 - хеџинг више не задовољава услове за рачуноводство хеџинга дате у параграфу 12.16;
 - у хеџингу предвиђене трансакције, предвиђена трансакција више није веома вероватна; или
 - ентитет повуче то назначаваше.

Ако се више не очекује да се предвиђена трансакција догоди или ако престане да се признаје дужнички инструмент који је предмет хеџинга и који се одмерава по амортизованој вредности, сваки добитак или губитак од инструмента хеџинга који је признаван у укупном осталом резултату треба да се рекласификује на добитак или губитак.

Обелодањивања

- 12.26 Ентитет који примењује овај одељак треба да врши сва обелодањивања која се захтевају у Одељку 11 укључујући у та обелодањивања финансијске инструменте који су под делокругом овог одељка, као и оне финансијске инструменте који су под делокругом Одељка 11. Поред тога, ако ентитет користи рачуноводство хеџинга, треба да врши додатна обелодањивања дата у параграфима 12.27-12.29.
- 12.27 Ентитет обелодањује засебно следеће за хеџинге све четири врсте ризика описане у параграфу 12.17:
- опис хеџинга;
 - опис финансијских инструмената назначених као хеџинг инструменти и њихове фер вредности на **датум извештавања**; и
 - природу ризика који је предмет хеџинга, укључујући и опис ставке хеџинга.
- 12.28 Ако ентитет користи рачуноводство хеџинга за хеџинг ризика фиксне каматне стопе или ризика цене робе за робу која се држи (параграфи 12.19-12.22), треба да обелодани следеће:
- износ промене фер вредности инструмента хеџинга признате у добитак или губитак за период; и
 - износ промене фер вредности ставке хеџинга признате у добитак или губитак за период.
- 12.29 Ако ентитет користи рачуноводство хеџинга за хеџинг ризика варијабилне каматне стопе, девизног ризика, ризика цене робе у чврстој обавези или веома вероватној предвиђеној трансакцији, или у нето инвестицији у инострано пословање (параграфи 12.23-12.25), треба да обелодани следеће:
- периоде када се очекују токови готовине и када се очекује да они утичу на добитак или губитак;
 - опис сваке предвиђене трансакције за коју је претходно коришћено рачуноводство хеџинга, али за коју се више не очекује да ће се догодити;
 - износ промене фер вредности инструмента хеџинга који је признат у укупном осталом резултату током периода (параграф 12.23);
 - износ који је рекласификован у добитак или губитак за период (параграфи 12.23 и 12.25); и
 - износ сваког вишка кумулативне промене у фер вредности инструмента хеџинга преко кумулативне промене фер вредности очекиваних токова готовине који је признат у добитак или губитак за период (параграф 12.23).

Одељак 13 Залихе

Делокруг овог Одељка

- 13.1 У овом одељку се прописују принципи за признавање и одмеравање **залиха**. Залихе су **средства**:
- (а) која се држе ради продаје у уобичајеном току пословања;
 - (б) у процесу производње за такву продају; или
 - (ц) у облику основног и помоћног материјала који се троши у производном процесу или приликом пружања услуга.
- 13.2 Овај одељак се примењује на све залихе осим следећих:
- (а) радова у току у складу са **уговорима о изградњи**, укључујући и са њима директно повезане уговоре о пружању услуга (видети Одељак 23 *Приходи*);
 - (б) **финансијских инструмената** (видети Одељак 11 *Основни финансијски инструменти* и Одељак 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте*); и
 - (ц) **биолошких средстава** повезаних са **пољопривредном активношћу** и **пољопривредних производа** у тренутку убирања (погледајте Одељак 34 *Специјализоване активности*).
- 13.3 Овај одељак се не примењује на **одмеравање** залиха које држе:
- (а) произвођачи пољопривредних и шумарских производа, пољопривредних производа након убирања, као и минерала и минералних производа, у мери у којој се они одмеравају по **фер вредности умањеној за трошкове продаје** кроз **добитак или губитак**; или
 - (б) брокери и дилери робе који одмеравају своје залихе по фер вредности умањеној за трошкове продаје кроз добитак или губитак.

Одмеравање залиха

- 13.4 Ентитет треба да одмерава залихе по нижем износу између набавне вредности/цене коштања и процењене продајне цене умањене за трошкове довршења и продаје.

Набавна вредност/цена коштања залиха

- 13.5 Ентитет треба да обухвати у набавну вредност/цену коштања залиха све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге трошкове настале приликом довођења залиха на садашњу локацију и у садашње стање.

Трошкови набавке

- 13.6 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.
- 13.7 Ентитет може да набави залихе по условима одложеног измирења. У неким случајевима, овај аранжман у ствари садржи неискazan финансијски елемент, на пример, разлику између набавне цене за уобичајене услове продаје и износа при одложеном измирењу. У тим случајевима, разлика се признаје као **расход** по основу камате током периода финансирања и не додаје се вредности залиха.

Трошкови конверзије

- 13.8 Трошкови конверзије залиха обухватају трошкове директно везане за јединице производње, као што је директан рад. Они такође обухватају систематску алокацију 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, без обзира на обим производње, као што су **амортизација** и одржавање производних објеката и опреме и трошкови управљања и администрације који се односе на производњу. Општи варијабилни трошкови производње су они индиректни трошкови производње који се мењају директно или скоро директно у зависности од обима производње, као што су индиректан материјал и индиректан рад.

Алокација општих трошкова производње

- 13.9 Ентитет треба да алоцира опште фиксне трошкове производње на трошкове конверзије на основу уобичајеног капацитета производних погона. Уобичајени капацитет је производња за коју се очекује да буде остварена у просеку током одређеног броја периода или сезона у уобичајеним околностима, узимајући у обзир губитак капацитета услед планираног одржавања. Стварни степен производње може да се користи ако је приближно једнак уобичајеним капацитету. Износ општих фиксних трошкова производње алоциран на сваку производну јединицу се не повећава као последица мале производње или неактивног постројења. Неалоцирани општи трошкови се признају као расход у периоду у ком су настали. У периодима изузетно велике производње, износ општих фиксних трошкова алоциран на сваку производну јединицу се смањује тако да се залихе не одмеравају изнад цене коштања. Општи варијабилни трошкови производње се алоцирају на сваку производну јединицу на основу стварног коришћења производних погона.

Заједнички производи и споредни производи

- 13.10 Производни процес може да резултира истовременом производњом више од једног производа. Ово је случај, на пример, када се производе заједнички производи или кад постоји главни и споредни производ. Када се трошкови сирових материјала или конверзије за сваки производ не могу засебно утврдити, ентитет треба да их алоцира на производе на разумној и доследној основи. Алокација се, на пример, може заснивати на релативној продајној вредности сваког од производа, било у фази производног процеса, када се производи могу засебно утврдити или по завршетку производње. Највећи део споредних производа, по својој природи, није материјално значајан. Када је то случај, ентитет их одмерава по цени продаје умањеној за трошкове довршења и продаје, а овај износ треба да се одузме од цене коштања главног производа. Као резултат овога, **књиговодствена вредност** главног производа не разликује се **значајно** од његове цене коштања.

Остали трошкови обухваћени залихама

- 13.11 Ентитет треба да обухвати остале трошкове у набавну вредност/цену коштања залиха само до износа у ком су настали при довођењу залиха на њихову садашњу локацију и у садашње стање.
- 13.12 У параграфу 12.19(б) се предвиђа да, у неким околностима, промена **фер вредности инструмента хеџинга** у хеџингу ризика фиксне каматне стопе или ризика цене робе која се држи коригује књиговодствену вредност те робе.

Трошкови искључени из залиха

- 13.13 Примери трошкова који се не укључују у набавну вредност/цену коштања залиха и признају се као расход периода у ком су настали су:
- (а) изузетно високи износи утрошеног материјала, рада или 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.

Трошкови залиха пружаоца услуга

- 13.14 У мери у којој пружаоци услуга имају залихе, они их одмеравају по трошковима њихове производње. Ови трошкови се првенствено састоје од трошкова рада и других трошкова запослених који су директно ангажовани на пружању те услуге, укључујући и запослене на надзору, и општих трошкова који им се могу приписати. Трошкови рада и други трошкови који се односе на продају и запослене у општој администрацији се не обухватају, али се признају као расходи у периоду у ком су настали. Трошкови залиха пружаоца услуга не обухватају профитне марже или неприписиве опште трошкове који су обично укључени у продајну цену коју наплаћају пружаоци услуга.

Трошкови пољопривредног производа од биолошког средства

- 13.15 У Одељку 34 се захтева да се залихе које чине пољопривредне производе које је ентитет убрао као плод биолошких средстава одмеравају, приликом почетног **признавања**, по њиховој фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје у време њиховог убирања. Ово је цена коштања залиха на тај датум за потребе примене овог одељка.

Технике одмеравања набавне вредности/цене коштања, као што су стандардни метод одређивања цена, метод малопродајне цене и метод последње набавне цене

- 13.16 Ентитет може да користи технике попут стандардног метода одређивања цена, метода малопродајне цене или метода последње набавне цене за одмеравање ако резултат приближно одражава набавну вредност/цену коштања залиха. Стандардне цене коштања узимају у обзир уобичајени ниво коришћења основног и помоћног материјала, рада, ефикасности и капацитета. Оне се редовно проверавају и ако је неопходно мењају у складу са тренутним условима. Методом малопродајне цене, набавна вредност/цена коштања се одмерава смањењем продајне вредности залиха помоћу одговарајућег процента бруто марже.

Формуле одређивања набавне вредности/цене коштања

- 13.17 Ентитет треба да одмерава цену коштања залиха ставки које обично нису међусобно заменљиве, као и робе и услуга које су произведене и одвојене за посебне пројекте, посебним утврђивањем њихових појединачних цена коштања.
- 13.18 Ентитет треба да одмерава набавну вредност/цену коштања залиха, осим залиха којима се бави параграф 13.17, коришћењем ФИФО метода (“први улаз–први излаз”) или метода пондерисаног просечног трошка. Ентитет треба да користи исту формулу 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 оправдано коришћење различитих формула. Овај Стандард не дозвољава ЛИФО метод (“последњи улаз–први излаз”).

Умањење вредности залиха

- 13.19 У параграфима 27.2-27.4 се захтева од ентитета да на крају сваког **извештајног периода** оцени да ли је залихама умањена вредност, односно да ли је књиговодствена вредност у потпуности повратива (на пример, због оштећења, застарелости или пада продајних цена). Ако је ставки (или групи ставки) залиха умањена вредност, ти параграфи захтевају од ентитета да одмерава залихе по продајној цени умањеној за трошкове довршења и продаје, и да призна губитак због **умањења вредности**. Ти параграфи такође захтевају сторнирање претходног умањења вредности у одређеним околностима.

Признавање расхода

- 13.20 Када се залихе продају, ентитет треба да призна књиговодствену вредност тих залиха као расход у периоду у ком се признаје и **приход** повезан са њима.
- 13.21 Неке залихе могу бити алоциране на рачуне других средстава, на пример, залихе коришћене као компоненте при изградњи некретнина, постројења или опреме у сопственој режији. Залихе алоциране на друго средство на овај начин се рачуноводствено обухватају накнадно у складу са одељком овог Стандарда релевантним за ту врсту средства.

Обелодањивање

- 13.22 Ентитет треба да обелодани следеће:
- (а) **рачуноводствене политике** усвојене за одмеравање залиха, укључујући и коришћену формулу одређивања набавне вредности/цене коштања;
 - (б) укупну књиговодствену вредност залиха и књиговодствену вредност по одговарајућим класификацијама ентитета;
 - (ц) износ залиха признат као расход током периода;
 - (д) губитке због умањења вредности признате или сторниране у добитку и губитку у складу са Одељком 27 *Умањење вредности имовине*; и
 - (е) укупну књиговодствену вредност залиха заложених као гаранција за измирење **обавеза**.

Одељак 14 Инвестиције у придружене ентитете

Делокруг овог одељка

- 14.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање **придружених ентитета у консолидованим финансијским извештајима** и у **финансијским извештајима** инвеститора који није матични ентитет, већ има инвестицију у један или више придружених ентитета. У параграфу 9.26 се установљавају захтеви за рачуноводствено обухватање придружених ентитета у појединачним финансијским извештајима.

Дефиниција придружених ентитета

- 14.2 Придружени ентитет је ентитет, укључујући некорпоративни ентитет као што је ортачко друштво у којем инвеститор има значајан утицај, а које није ни **зависни ентитет** нити учешће у **заједничком подухвату**.
- 14.3 Значајан утицај подразумева моћ учествовања у доношењу одлука о финансијској и пословној политици ентитета, али не и **контролу** или **заједничку контролу** над тим политикама.
- (а) ако инвеститор има, директно или индиректно (на пример, преко зависних ентитета), 20 или више процената гласачке моћи придруженог ентитета, претпоставља се да инвеститор има значајан утицај, осим ако се може јасно доказати да то није тако;
 - (б) и обрнуто, ако инвеститор има, директно или индиректно (на пример, преко зависних ентитета), мање од 20 процената гласачке моћи у придруженом ентитету, сматра се да инвеститор нема значајан утицај, осим ако се такав утицај може јасно доказати; и
 - (ц) значајно или већинско власништво од стране другог инвеститора не мора неопходно искључивати значајан утицај инвеститора.

Одмеравање – одабир рачуноводствене политике

- 14.4 Инвеститор треба рачуноводствено да обухвата све своје инвестиције у придружене ентитете коришћењем једног од следећих модела:
- (а) модел набавне вредности из параграфа 14.5;
 - (б) метод удела из параграфа 14.8; или
 - (ц) модел **фер вредности** из параграфа 14.9.

Модел набавне вредности

- 14.5 Инвеститор треба да одмерава своје инвестиције у придружене ентитете, осим оних за које постоји објављена котација цене (видети параграф 14.7) по набавној вредности умањеној за све акумулиране **губитке због умањења вредности** признате у складу са Одељком 27 *Умањење вредности имовине*.
- 14.6 Инвеститор треба да призна дивиденде и друге расподеле добијене од инвестиције као **приход**, без обзира на то да ли су то расподеле од акумулиране добити придруженог ентитета настале пре или после датума стицања.
- 14.7 Инвеститор треба да одмерава своје инвестиције у придружене ентитете за које постоји објављена котација цене коришћењем модела фер вредности (видети параграф 14.9).

Метод удела

- 14.8 Према рачуноводственом методу удела, инвестиција у придружени ентитет прво се признаје по цени трансакције (укључујући и **трошкове трансакције**), а накнадно се коригује да би се одразио инвеститоров удео у **добитку или губитку** или **укупном осталом резултату** придруженог ентитета:

- (a) *расподеле и друга кориговања књиговодствене вредности.* Расподеле добити примљене од придруженог ентитета смањују **књиговодствену вредност** инвестиције. Кориговања књиговодствене вредности могу такође бити потребна као последица промена капитала придруженог ентитета насталих од ставки укупног осталог резултата;
- (б) *потенцијална гласачка права.* Мада се потенцијална гласачка права разматрају при одлучивању да ли постоји значајан утицај, инвеститор треба да одмерава свој удео у добитку и губитку и осталом укупном резултату придруженог ентитета и свој удео у променама капитала придруженог ентитета на основу садашњих власничких учешћа. Та одмеравање не треба да одражавају могуће искоришћавање или конверзију потенцијалних гласачких права.
- (ц) *имплицитни гудвил и кориговања фер вредности.* По стицању инвестиције у придружени ентитет, инвеститор треба рачуноводствено да обухвати сваку разлику (било позитивну или негативну) између цене стицања и инвеститоровог удела у фер вредностима нето **имовине** придруженог ентитета која се може утврдити у складу са параграфима 19.22-19.24. Инвеститор треба да коригује свој удео у добицима или губицима придруженог ентитета након стицања да би рачуноводствено обухватио додатну **амортизацију** имовине придруженог ентитета чија се амортизација може извршити (укључујући и **гудвил**) на основу вишка њихових фер вредности изнад њихових књиговодствених вредности у време када је инвестиција стечена.
- (д) *умањење вредности.* Ако постоји нека назнака да инвестицији у придружени ентитет може бити умањена вредност, инвеститор треба да тестира целокупну књиговодствену вредност инвестиције на умањење вредности у складу са Одељком 27 као за једно средство. Сваки гудвил обухваћен као део књиговодствене вредности инвестиције у придружени ентитет се не тестира засебно на умањење вредности већ, уместо тога, као део теста на умањење вредности инвестиције у целини.
- (е) *инвеститорове трансакције са придруженим ентитетима.* Инвеститор треба да елиминира нереализоване добитке и губитке који су резултат узлазних (од придруженог ентитета ка инвеститору) и силазних (од инвеститора ка придруженом ентитету) трансакција до степена инвеститоровог удела у придруженом ентитету. Нереализовани губици од таквих трансакција могу да пруже доказе о умањењу вредности пренетог средства.
- (ф) *датум финансијских извештаја придруженог ентитета.* Приликом примене метода удела, инвеститор треба да користи финансијске извештаје придруженог ентитета са истим датумом као што су финансијски извештаји инвеститора осим ако је то **неизводљиво**. Ако је то неизводљиво, инвеститор користи најскорије доступне финансијске извештаје придруженог ентитета, са кориговањима због ефеката значајних трансакција или догађаја који су се догодили између датума завршетка обрачунских периода.
- (г) *рачуноводствене политике придруженог ентитета.* Ако придружени ентитет користи **рачуноводствене политике** различите од оних које користи инвеститор, инвеститор треба да изврши кориговања финансијских извештаја придруженог ентитета да би се одразиле рачуноводствене политике инвеститора за сврхе примене метода удела, осим ако је то неизводљиво.
- (х) *губици изнад инвестиције.* Ако је удео инвеститора у губицима придруженог ентитета једнак или већи од књиговодствене вредности његове инвестиције у придружени ентитет, инвеститор треба да престане да признаје свој удео у даљим губицима. Након што се инвеститоров удео сведе на нулу, инвеститор треба да призна додатне губитке путем **резервисања** (видети Одељак 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*) само до степена у ком инвеститор има законску или **изведену обавезу** или је извршио плаћања у име придруженог ентитета. Ако придружени ентитет накнадно поднесе извештај о добити, инвеститор треба поново да почне да признаје свој удео у тој добити само након што његов удео у добити постане једнак уделу у губицима који нису признати.
- (и) *прекид метода удела.* Инвеститор треба да прекине да користи метод удела од датума престанка значајног утицаја:
- (i) ако придружени ентитет постане зависни ентитет или заједнички подухват, инвеститор треба поново да одмери свој претходни удео у капиталу по фер вредности и да призна резултујући **добитак** или губитак, ако их има, у билансу успеха.

- (ii) када инвеститор изгуби значајан утицај над придруженим ентитетом као резултат потпуног или делимичног отуђења, треба да престане да признаје тај придружени ентитет и да призна у добитак или губитак разлику између, са једне стране, збира добијених прихода плус фер вредност свих задржаних удела и, са друге стране, књиговодствене вредности инвестиције у придружени ентитет на датум губљења значајног утицаја. Потом, инвеститор треба рачуноводствено да обухвати сваки задржани удео коришћењем Одељка 11 *Основни финансијски инструменти* и Одељка 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте*, зависно од релевантности.
- (iii) ако инвеститор изгуби значајан утицај због разлога који није делимично отуђење његове инвестиције, инвеститор треба да посматра књиговодствену вредност инвестиције на тај датум као нову основу за набавну вредност и треба рачуноводствено да обухвата ту инвестицију користећи Одељак 11 и 12, зависно од релевантности.

Модел фер вредности

- 14.9 Када се инвестиција у придружени ентитет признаје на почетку, инвеститор треба да је одмерава по цени трансакције. Цена трансакције искључује трошкове трансакције.
- 14.10 На сваки датум **извештавања**, инвеститор треба да одмерава своје инвестиције у придружене ентитете по фер вредности, са променама фер вредности које се признају у добитак или губитак, користећи упутства за одмеравање фер вредности дата у параграфима 11.27-11.32. Инвеститор који користи модел фер вредности треба да користи модел набавне вредности за сваку инвестицију у придружени ентитет за коју се фер вредност не може поуздано одмерити без непотребних трошкова или напора.

Презентација финансијских извештаја

- 14.11 Инвеститор треба да класификује инвестиције у придружене ентитете као сталну имовину.

Обелодањивања

- 14.12 Ентитет треба да обелодањује следеће:
- (а) своју **рачуноводствену политику** за инвестиције у придружене ентитете;
 - (б) књиговодствену вредност инвестиција у придружене ентитете (видети параграф 4.2(j));
 - (ц) фер вредност инвестиција у придружене ентитете које се рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела за које постоје објављене котације цена.
- 14.13 За инвестиције у придружене ентитете који се рачуноводствено обухватају моделом набавне вредности, инвеститор треба да обелодани износ дивиденди и других расподела признатих као приход.
- 14.14 За инвестиције у придружене ентитете који се рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела, инвеститор треба да обелодани засебно свој удео у добитку или губитку тих придружених ентитета и свој удео у свим **пословањима која се обустављају** тих придружених ентитета.
- 14.15 За инвестиције у придружене ентитете који се рачуноводствено обухватају по моделу фер вредности, инвеститор треба да врши обелодањивања која се захтевају у параграфима 11.41-11.44. Ако инвеститор примењује изузеће које се односи на непотребне трошкове или напоре наведене у параграфу 14.10 за било који придружени ентитет, треба да обелодани ту чињеницу, разлоге због којих би одмеравање фер вредности обухватало непотребне трошкове или напоре и књиговодствену вредност инвестиција у придружене ентитете које се рачуноводствено обухватају по моделу набавне вредности.

Одељак 15 Инвестиције у заједничке подухвате

Делокруг овог одељка

- 15.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање **заједничких подухвата у консолидованим финансијским извештајима** и у финансијским извештајима инвеститора који није **матични ентитет**, већ има учешће **учесника** у једном или више заједничких подухвата. У параграфу 9.26 се установљавају захтеви за рачуноводствено обухватање учешћа учесника у заједничком подухвату у **појединачним финансијским извештајима**.

Дефиниција заједничких подухвата

- 15.2 **Заједничка контрола** је уговором дефинисана подела **контроле** над неком економском активношћу и постоји само када се за доношење стратешких и оперативних одлука у вези са пословањем захтева једногласна сагласност страна које деле контролу (учесници у заједничком подухвату).
- 15.3 Заједнички подухват је уговорни аранжман у оквиру ког две или више страна предузимају економску активност која је предмет заједничке контроле. Заједнички подухвати могу имати облик заједнички контролисаних пословања, заједнички контролисане **имовине** или **заједнички контролисаних ентитета**.

Заједнички контролисано пословање

- 15.4 Пословање неких заједничких подухвата укључује употребу имовине и осталих ресурса учесника у заједничком подухвату, уместо оснивања акционарског друштва, ортачког друштва или другог ентитета, односно финансијске структуре одвојене од самих учесника у заједничком подухвату. Сваки учесник у заједничком подухвату користи сопствене **некретнине, постројења и опрему** и има сопствене **залихе**. Он такође прави сопствене **расходе и обавезе** и прибавља сопствена финансијска средства, која представљају његове сопствене обавезе. Активности заједничког подухвата могу да обављају запослени код ентитета–учесника у заједничком подухвату заједно са сопственим сличним активностима ентитета–учесника у заједничком подухвату. Уговор о заједничком подухвату обично дефинише начин на који се **приход** од продаје заједничког производа и евентуални расходи који притом настану деле између учесника у заједничком подухвату.
- 15.5 У вези са својим учешћем у заједнички контролисаном пословању, учесник у заједничком подухвату у својим финансијским извештајима признаје:
- имовину коју контролише и обавезе које створи; и
 - расходе које оствари и свој удео у **приходу**, зарађеном продајом робе и пружањем услуга заједничког подухвата.

Заједнички контролисана имовина

- 15.6 Неки заједнички подухвати подразумевају заједничку контролу, а често и заједничко власништво, учесника у заједничком подухвату над једним или више делова имовине уложених или стечених за потребе заједничког подухвата и посвећених његовој сврси.
- 15.7 У вези са својим учешћем у заједнички контролисаној имовини, учесник у заједничком подухвату у својим финансијским извештајима признаје:
- свој удео у заједнички контролисаној имовини, класификованој према природи имовине;
 - настале обавезе;
 - свој удео у обавезама које је преузео заједнички са другим учесницима у заједничком подухвату у вези са заједничким подухватом;

- (д) све приходе од продаје или употребе свог дела производа заједничког подухвата, заједно са својим делом расхода остварених у заједничком подухвату; и
- (е) све расходе остварене у вези са учешћем у заједничком подухвату.

Заједнички контролисани ентитети

- 15.8 Заједнички контролисани ентитет је заједнички подухват који подразумева оснивање акционарског друштва, ортачког друштва или другог ентитета у ком сваки од учесника у заједничком подухвату има своје учешће. Ентитет послује на исти начин као и други ентитети, осим што се уговорним аранжманом између учесника у заједничком подухвату успоставља заједничка контрола над економском активношћу новооснованог ентитета.

Одмеравање – одабир рачуноводствене политике

- 15.9 Учесник у заједничком подухвату треба рачуноводствено да обухвата сва своја учешћа у заједнички контролисаним ентитетима коришћењем једног од следећих модела:
- (а) модел набавне вредности из параграфа 15.10;
 - (б) метод удела из параграфа 15.13;
 - (ц) модел **фер вредности** из параграфа 15.14.

Модел набавне вредности

- 15.10 Учесник у заједничком подухвату треба да одмерава своје инвестиције у заједнички контролисани ентитете, осим оних за које постоји објављена котација цене (видети параграф 15.12) по набавној вредности умањеној за све акумулиране **губитке због умањења вредности** признате у складу са Одељком 27 *Умањење вредности имовине*.
- 15.11 Учесник у заједничком подухвату треба да призна расподеле добијене од инвестиције као приход, без обзира на то да ли су то расподеле од нагомилане добити заједнички контролисани ентитета настале пре или после датума стицања.
- 15.12 Учесник у заједничком подухвату треба да одмерава своје инвестиције у заједнички контролисани ентитете за које постоји објављена котација цене коришћењем модела фер вредности (видети параграф 15.14).

Метод удела

- 15.13 Учесник у заједничком подухвату треба да одмерава своје инвестиције у заједнички контролисани ентитете методом удела користећи поступке из параграфа 14.8 (користећи термин "заједничка контрола" тамо где се у параграфу помиње "значајни утицај").

Модел фер вредности

- 15.14 Када се инвестиција у заједнички контролисани ентитет почетно признаје, учесник у заједничком подухвату треба да је одмерава по цени трансакције. Цена трансакције не укључује **трошкове трансакције**.
- 15.15 На сваки **датум извештавања**, учесник у заједничком подухвату треба да одмерава своје инвестиције у заједнички контролисани ентитете по фер вредности, са променама **фер вредности** које се признају у добитак или губитак, користећи упутства за **одмеравање фер вредности** дата у параграфима 11.27-11.32. Учесник у заједничком подухвату који користи модел фер вредности треба да користи модел набавне вредности за сваку инвестицију у заједнички контролисани ентитет за коју фер вредност не може поуздано да се одмери без непотребних трошкова или напора.

Трансакције између учесника у заједничком подухвату и заједничког подухвата

- 15.16 Када учесник у заједничком подухвату уложи или прода имовину заједничком подухвату, **признавање** било ког дела **добитка** или **губитка** од те трансакције одражава суштину трансакције. Док се имовина задржава у заједничком подухвату, и под условом да је учесник у заједничком подухвату пренео значајне ризике и користи који проистичу из власништва над имовином заједничког подухвата, учесник у заједничком подухвату треба да призна само онај део добитка или губитка који се може приписати учешћу осталих учесника у заједничком

подухвату. Учесник у заједничком подухвату треба да призна целокупан износ сваког губитка када улагање или продаја пруже доказ о смањењу нето оствариве вредности обртне имовине или о губитку због умањења вредности.

- 15.17 Када учесник у заједничком подухвату купи имовину од заједничког подухвата, учесник не треба да призна свој удео у добити заједничког подухвата од те трансакције све док поново не прода имовину независној страни. Учесник треба да призна свој удео у губицима који проистичу из тих трансакција на исти начин као добитке, осим што губитке треба да призна одмах када они представљају губитке због умањења вредности.

Ако инвеститор нема заједничку контролу

- 15.18 Инвеститор у заједничком подухвату који нема заједничку контролу треба рачуноводствено да обухвата ту инвестицију у складу са Одељком 11 *Основни финансијски инструменти*, Одељком 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте* или, ако има значајан утицај у заједничком подухвату, у складу са Одељком 14 *Инвестиције у придружене ентитете*.

Обелодањивања

- 15.19 Ентитет треба да обелодањује следеће:
- (а) своју **рачуноводствену политику** за инвестиције у заједнички контролисане ентитете;
 - (б) **књиговодствену вредност** инвестиција у заједнички контролисане ентитете (видети параграф 4.2(к));
 - (ц) фер вредност инвестиција у заједнички контролисане ентитете које се рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела за које постоје објављене котације цена; и
 - (д) укупан износ свих обавеза повезаних са заједничким подухватима, укључујући свој удео у капиталним обавезама које су направљене заједно са другим учесницима, као и свој удео у капиталним обавезама самих заједничких подухвата.
- 15.20 За заједнички контролисане ентитете који се рачуноводствено обухватају у складу са методом удела, учесник у заједничком подухвату треба да изврши обелодањивања која се захтевају у параграфу 14.14 за инвестиције по методу удела.
- 15.21 За заједнички контролисане ентитете који се рачуноводствено обухватају у складу са моделом фер вредности, учесник у заједничком подухвату треба да врши обелодањивања која се захтевају у параграфима 11.41-11.44. Ако учесник у заједничком подухвату примењује изузеће које се односи на непотребне трошкове или напоре наведено у параграфу 15.15 за заједнички контролисане ентитете, треба да обелодани ту чињеницу, разлоге због којих би одмеравање фер вредности обухватало непотребне трошкове или напоре и књиговодствену вредност инвестиција у заједнички контролисане ентитете које се рачуноводствено обухватају по моделу набавне вредности.

Одељак 16 Инвестиционе некретнине

Делокруг овог одељка

- 16.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање инвестиција у земљиште или објекте које задовољавају дефиницију **инвестиционих некретнина** дату у параграфу 16.2 и неких учешћа у некретнинама које држи корисник лизинга у **пословном лизингу** (видети 16.3) која се третирају као инвестиционе некретнине. Само инвестиционе некретнине чија се **фер вредност** може поуздано одмеравати, без прекомерних трошкова или напора на континуираној основи се рачуноводствено обухватају у складу са овим одељком по фер вредности кроз **добитак или губитак**. Све друге инвестиционе некретнине се рачуноводствено обухватају коришћењем модела набавне вредности из Одељка 17 *Некретнине, постројења и опрема* и остају под делокругом Одељка 17 осим уколико поуздано одмеравање фер вредности не постане доступно и уколико се не очекује да ће фер вредност бити поуздано мерљива на континуираној основи.

Дефиниција и почетно признавање инвестиционих некретнина

- 16.2 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, уместо за:
- (а) коришћење у производњи или испоруку добара или услуга или у административне сврхе; или
 - (б) продају у редовном току пословања.
- 16.3 Учешће у некретнини коју држи корисник лизинга у оквиру **пословног лизинга** се може класификовати и рачуноводствено обухватити као инвестициона некретнина, користећи овај одељак ако, и само ако, би некретнина иначе задовољила дефиницију инвестиционе некретнине, а корисник лизинга могао да одмери фер вредност учешћа у некретнини, без прекомерних трошкова или напора, на континуираној основи. Ова алтернатива класификације се примењује на бази некретнина–по–некретнина.
- 16.4 Некретнине са мешовитом употребом треба да се раздвоје на инвестиционе некретнине и **некретнине, постројења и опрему**. Међутим, ако фер вредност компоненте инвестиционих некретнина не може поуздано да се одмери без прекомерних трошкова и напора, целокупна имовина треба да се рачуноводствено обухвата као некретнине, постројења и опрема у складу са Одељком 17.

Одмеравање приликом почетног признавања

- 16.5 Ентитет треба **почетно** да одмерава инвестиционе некретнине по набавној вредности. Набавна вредност прибављене инвестиционе некретнине обухвата њену куповну цену и све директно приписиве издатке, попут накнада за правне и посредничке услуге, таксе за пренос имовине и осталих **трошкови трансакција**. Ако се плаћање одлаже дуже од уобичајених услова кредитирања, набавна вредност представља **садашњу вредност** свих будућих плаћања. Ентитет треба да одреди набавну вредност самостално изграђене инвестиционе некретнине у складу са параграфима 17.10-17.14.
- 16.6 Почетна набавна вредност инвестиционе некретнине која се држи под **лизингом** и која је класификована као инвестициона некретнина се прописује за финансијски лизинг параграфом 20.9 чак и ако би се тај лизинг иначе класификовао као пословни лизинг да је под делокругом Одељка 20 *Лизинг*. Другим речима, **имовина** 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 параграфом 20.9.

Одмеравање после признавања

- 16.7 Инвестиционе некретнине чија се фер вредност може поуздано одмерити без прекомерних трошкова или напора треба да се одмеравају по фер вредности на сваки **датум извештавања** са променама фер вредности које се признају у добитак или губитак. Ако се учешће у некретнинама које се држе под лизингом класификује као инвестиционе некретнине, ставка која се рачуноводствено обухвата по фер вредности је то учешће, а не основна некретнина. У параграфима 11.27-11.32 се даје упутство за одређивање фер вредности. Ентитет треба рачуноводствено да обухвата све остале инвестиционе некретнине коришћењем модела набавне вредности датог у Одељку 17.

Преноси

- 16.8 Ако поуздано мерило фер вредности није више доступно без прекомерних трошкова и напора за ставку инвестиционих некретнина која се одмерава коришћењем модела фер вредности, ентитет онда треба да рачуноводствено обухвата ту ставку у складу са Одељком 17 све док не постане доступно поуздано одмеравање фер вредности. **Књиговодствена вредност** инвестиционе некретнине на тај датум постаје њена набавна вредност према Одељку 17. У параграфу 16.10(е)(iii) се захтева обелодањивање ове промене. То је промена околности, а не промена рачуноводствене политике.
- 16.9 Осим онога што се захтева у параграфу 16.8, ентитет треба да преноси некретнине у, или из, инвестиционих некретнина само када те некретнине први пут задовоље, или престану да задовољавају, дефиницију инвестиционих некретнина.

Обелодањивања

- 16.10 Ентитет треба да обелодани следеће, за све инвестиционе некретнине које се рачуноводствено обухватају по фер вредности кроз добитак или губитак (параграф 16.7):
- (а) методе и значајне претпоставке примењене при одређивању фер вредности инвестиционе некретнине;
 - (б) степен у ком 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 класом инвестиционе некретнине која се процењује. Ако такве процене није било, ту чињеницу треба обелоданити;
 - (ц) постојање и износе ограничења која се односе на могућност продаје инвестиционе некретнине или обавезност преноса **прихода** и новчаних примитака од отуђења;
 - (д) уговорне обавезе за куповину, изградњу или развој инвестиционих некретнина или за поправке, одржавања или побољшања;
 - (е) усклађивање књиговодствених вредности инвестиционих некретнина на почетку и на крају периода, уз засебно приказивање:
 - (i) накнадних повећања, уз засебно обелодањивање накнадних повећања која су резултат стицања путем **пословних комбинација**;
 - (ii) нето **добитака** или губитака од кориговања фер вредности;
 - (iii) преноса у и из инвестиционих некретнина, који се књиговодствено воде по набавној вредности умањеној за акумулирану **амортизацију** и **умањење вредности** (видети параграф 16.8);
 - (iv) преноса у и из **залиха** и некретнина у којима обитава власник; и
 - (v) осталих промена.
- 16.11 У складу са Одељком 20, власник инвестиционе некретнине обезбеђује обелодањивања даваоца лизинга о закљученим лизинзима. Ентитет који држи инвестициону некретнину под финансијским или пословним лизингом, обезбеђује обелодањивања корисника лизинга за финансијске лизинге и обелодањивања даваоца лизинга за све закључене пословне лизинге.

Одељак 17

Некретнине, постројења и опрема

Делокруг овог одељка

- 17.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање **некретнина, постројења и опреме** и рачуноводствено обухватање **инвестиционих некретнина** чија **фер вредност** не може континуирано поуздано да се одмерава без прекомерних трошкова или напора. Одељак 16 *Инвестиционе некретнине* се примењује на инвестиционе некретнине чија фер вредност може да се одмери поуздано без прекомерних трошкова и напора.
- 17.2 Некретнине, постројења и опрема су материјална **средства** која:
- се држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе; и
 - за које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.
- 17.3 Некретнине, постројења и опрема не обухватају:
- биолошка средства** повезана са **пољопривредном активношћу** (видети Одељак 34 *Специјализоване активности*); или
 - права на минералне ресурсе и на минералне резерве, као што су нафта, природни гас и слични нерегенеративни ресурси.

Признавање

- 17.4 Ентитет треба да примењује критеријуме **признавања** из параграфа 2.27 при одређивању да ли да призна ставку некретнине, постројења и опреме. Стога, ентитет треба да признаје набавну вредност неке некретнине, постројења и опреме као средство ако, и само ако:
- је **вероватно** да ће се будуће економске користи повезане са тим средством приливати у ентитет; и
 - се набавна вредност/цена коштања тог средства може поуздано одмерити.
- 17.5 Ставке као што су резервни делови, помоћна опрема и опрема за сервисирање се признају у складу са овим одељком када задовољавају дефиницију некретнина, постројења и опреме. У супротном, овакве ставке се класификују као **залихе**.
- 17.6 Делови неких ставки некретнина, постројења и опреме могу захтевати замену у редовним временским размацима (на пример, кров објекта). Ентитет треба да дода **књиговодственој вредности** ставке некретнина, постројења и опреме вредност делова за замену такве ставке када настане трошак замене, ако се очекује да ће део за замену обезбедити прираштајне будуће користи том ентитету. Књиговодствена вредност делова који су замењени **престаје да се признаје** у складу са параграфима 17.27-17.30 без обзира на то да ли су делови амортизовани засебно. Ако за ентитет није изводљиво да утврди књиговодствену вредност замењеног дела, ентитет може да користи трошак замене као показатељ колики је био трошак замењеног дела у тренутку када је стечен или изграђен. У параграфу 17.16 се наводи да ако важна компонента ставке некретнине, постројења и опреме има значајно различите моделе утрошка економских користи, ентитет треба да алоцира почетну набавну вредност средства на његове важне компоненте и да засебно **амортизује** сваку такву компоненту током њеног **корисног века трајања**.
- 17.7 Услов континуираног функционисања неке ставке некретнина, постројења и опреме (на пример, аутобуса) може бити вршење редовне детаљне контроле с циљем утврђивања недостатака, без обзира да ли су делови те ставке замењени. При свакој детаљној контроли, њени трошкови се признају у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме као замена, ако су испуњени критеријуми признавања. Свака преостала књиговодствена вредност трошкова претходне детаљне контроле (која се разликује од физичких делова) престаје да се признаје. Ово се ради без обзира да ли су трошкови претходне детаљне 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 када је ставка набављена или изграђена.

- 17.8 Земљиште и објекти су засебна средства и ентитет треба засебно да их рачуноводствено обухвата, чак и када су заједно стечени.

Одмеравање приликом признавања

- 17.9 Ентитет треба да одмерава ставку некретнина, постројења и опрема приликом почетног признавања по њиховој набавној вредности.

Елементи набавне вредности

- 17.10 Набавна вредност ставке некретнина, постројења и опреме обухвата све од следећег:
- (а) куповну цену, укључујући накнаде за правне и посредничке услуге, увозне таксе и порезе по основу промета који се не могу рефундирати, након одузимања трговачких попушта и рабата.
 - (б) све трошкове који се могу директно приписати довођењу средства на локацију и у стање које је неопходно да би средство могло функционисати, на начин на који то очекује руководство. Ово може укључивати трошкове припреме локације, почетне испоруке и манипулисања, инсталације и састављања, као и тестирања функционалности;
 - (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.
- 17.11 Следећи трошкови не спадају у набавну вредност ставке **некретнина, постројења и опреме** и ентитет треба да их признаје као **расход** када су настали:
- (а) трошкови отварања нове фабрике;
 - (б) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промотивних активности);
 - (ц) трошкови вођења послова на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља);
 - (д) административни и други општи режијски трошкови; и
 - (е) **трошкови позајмљивања** (видети Одељак 25 *Трошкови позајмљивања*).
- 17.12 **Приход** и са њим повезани расходи споредних активности током реконструкције или развоја ставке некретнина, постројења и опреме се признају у **добитак или губитак** ако те активности нису неопходне за довођење ставке на намеравану локацију и у функционално стање.

Одмеравање по набавној вредности

- 17.13 Набавна вредност ставке некретнина, постројења и опреме је готовински еквивалент цене на датум признавања. Ако се плаћање одлаже дуже од уобичајених услова кредитирања, набавна вредност представља **садашњу вредност** свих будућих плаћања.

Размена средстава

- 17.14 Ставка некретнина, постројења и опреме се може стећи у размени за немонетарно средство или средства, или комбинацији монетарних и немонетарних средстава. Ентитет треба да одмерава набавну вредност стеченог средства по фер вредности осим ако (а) трансакцији размене недостаје комерцијална суштина или (б) се не може поуздано одмерити фер вредност ни примљеног ни датог средства. У том случају, набавна вредност средства се одмерава по књиговодственој вредности датог средства.

Одмеравање после почетног признавања

- 17.15 Ентитет треба да одабере модел набавне вредности из параграфа 17.5А или модел ревалоризације из параграфа 17.15Б као своју рачуноводствену политику и треба да примењује ту политику на целу класу некретнина, постројења и опреме. Ентитет треба да примењује модел набавне вредности на инвестиционе некретнине чија фер вредност не може поуздано да се одмери без непотребних трошкова или напора. Ентитет треба да призна трошкове свакодневног

сервисирања ставке некретнина, постројења и опреме у добитак или губитак у периоду у ком су трошкови настали.

Модел набавне вредности

- 17.15A Ентитет треба да одмерава ставку некретнина, постројења и опреме после почетног признавања по набавној вредности умањеној за акумулирану **амортизацију** и акумулиране **губитке због умањења вредности**.

Модел ревалоризације

- 17.15Б Ентитет треба да одмерава ставку некретнина, постројења и опреме чија фер вредност не може поуздано да се одмери по ревалоризованој вредности, која представља њену фер вредност на датум ревалоризације умањену за накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке због умањења вредности. Ревалоризација треба да се врши довољно редовно, како би се обезбедило да се књиговодствена вредност не разликује **значајно** од оне вредности која би била утврђена коришћењем фер вредности на крају **извештајног периода**. Параграфи 11.27-11.32 обезбеђују упутство за утврђивање фер вредности. Ако се одређена ставка некретнина, постројења и опреме ревалоризује, цела класа некретнина, постројења и опреме којој та имовина припада се ревалоризује.
- 17.15Ц Уколико се књиговодствена вредност средства повећа као резултат ревалоризације, то повећање треба да се призна у **осталом укупном резултату** и акумулира у **капиталу** у оквиру позиције ревалоризационе резерве. Међутим, повећање треба да се призна у добитак или губитак до висине износа којим се поништава ревалоризационо умањење истог средства претходно признатог у добитак или губитак.
- 17.15Д Уколико се књиговодствена вредност средства смањи као резултат ревалоризације, то смањење треба да се призна у добитак или губитак. Међутим, смањење треба да се призна у осталом укупном резултату до висине износа потражног салда у ревалоризационим резервама за то средство. Смањење које је признато у осталом укупном резултату смањује вредност акумулирану у капиталу у оквиру ревалоризационих резерви.

Амортизација

- 17.16 Ако важна компонента ставке некретнина, постројења и опреме има значајно различите моделе утрошка економских користи, ентитет треба да алоцира почетну набавну вредност средства на његове важне компоненте и да засебно амортизује сваку такву компоненту током њеног корисног века трајања. Остала средства треба да се амортизују током њихових корисних векова трајања као једно средство. Са неким изузецима, као што су каменоломи и терени који се користе као депоније, земљиште има неограничени корисни век трајања и због тога се не амортизује.
- 17.17 Трошак амортизације за сваки период треба да се признаје у добитак или губитак, осим ако други одељак овог Стандарда не захева да се трошак признаје као део набавне вредности средства. На пример, амортизација некретнина, постројења и опреме која се користи у производњи се укључује у цену коштања залиха (видети Одељак 13 *Залихе*).

Износ који се амортизује и амортизациони период

- 17.18 Ентитет треба да алоцира **износ који се амортизује** систематски у току корисног века средства.
- 17.19 Фактори попут промене начина на који се средство користи, значајног неочекиваног хабања и уништавања, технолошког напретка и промена тржишних цена могу да укажу да су се **резидуална вредност** или корисни век трајања средства променили од последњег годишњег датума **извештавања**. Ако су присутне такве назнаке, ентитет треба да провери своје претходне процене и, ако се садашња очекивања разликују, измени резидуалну вредност, метод амортизације или користан век трајања. Ентитет треба рачуноводствено да обухвата промену резидуалне вредности, промену метода амортизације или корисног века трајања као промену **рачуноводствене процене** у складу са параграфима 10.15-10.18.
- 17.20 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 руководство. Амортизација средства престаје када средство престане да се признаје.

Амортизација не престаје када се средство не користи или када се не користи активно, осим ако је оно у потпуности амортизовано. Међутим, према методу амортизације на бази коришћења (функционални метод), трошак амортизације може бити нула у периоду у коме нема производње.

- 17.21 Ентитет треба да размотри све следеће факторе при утврђивању корисног века трајања средства:
- (а) очекивану искоришћеност средства. Искоришћеност се оцењује на основу очекиваног капацитета средства или физичких учинака.
 - (б) очекивано физичко хабање и уништавање, 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 унапређења производње, или због промене у тржишној потражњи за производом или услугом који се пружају уз помоћ тог средства.
 - (д) законска или слична ограничења коришћења средства, као што је истек рока **лизинга**.

Метод амортизације

- 17.22 Ентитет треба да одабере метод амортизације који одражава начин очекиваног трошења будуће економске користи од средства. Могући методи амортизације обухватају праволинијски метод, дегресивни метод и функционални метод, као што је метод производних јединица.
- 17.23 Ако постоји назнака да је од последњег годишњег датума извештавања дошло до значајне промене очекивања ентитета у погледу начина трошења будуће економске користи од средства, ентитет треба да провери садашњи метод амортизације и, ако се тренутна очекивања разликују, да промени метод амортизације како би одразио нови начин. Ентитет треба рачуноводствено да обухвата ту промену као промену рачуноводствене процене у складу са параграфима 10.15-10.18.

Умањење вредности

Признавање и одмеравање умањења вредности

- 17.24 На сваки датум извештавања, ентитет треба да примени Одељак 27 *Умањење вредности имовине* како би одредио да ли је ставки некретнина, постројења и опреме умањена вредност и, ако је тако, утврди начин признавања и одмеравања губитка услед умањења вредности. Тај одељак објашњава када и како ентитет проверава књиговодствену вредност својих средстава, како утврђује **надокнадиву вредност** средства и када признаје или стронира губитак због умањења вредности.

Накнада за умањење вредности

- 17.25 Ентитет треба да обухвати у добитак и губитак накнаду од трећих страна за ставке некретнина, постројења и опреме чија је вредност умањена, које су изгубљене или дате, само када се накнада призна као потраживање.

Некретнине, постројења и опрема који се држе за продају

- 17.26 У параграфу 27.9(ф) се наводи да план да се средство отуђи пре очекиваног датума представља назнаку умањења вредности која узрокује израчунавање надокнадиве вредности средства за сврхе одређивања да ли је средству умањена вредност.

Престанак признавања

- 17.27 Ентитет треба да престане да признаје ставку некретнина, постројења и опреме:
- (а) приликом отуђења; или
 - (б) када се од њиховог коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи.
- 17.28 Ентитет треба да призна **добитак** или губитак од **престанка признавања** ставке некретнина, постројења и опреме у добитак или губитак онда када то средство престаје да се признаје (осим

ако Одељак 20 *Лизинг* не захтева другачије код продаје и повратног лизинга). Ентитет не треба да класификује такве добитке као **приход** из редовног пословања.

- 17.29 Приликом одређивања датума отуђења ставке, ентитет треба да примењује критеријуме из Одељка 23 *Приход* за признавање прихода од продаје робе. Одељак 20 се примењује на отуђење продајом или повратним лизингом.
- 17.30 Ентитет треба да одреди добитак или губитак који настане од престанка признавања ставке некретнина, постројења и опреме као разлику између нето добитака од отуђења, ако их има, и књиговодствене вредности ставке.

Обелодањивања

- 17.31 Ентитет треба да обелодани следеће за сваку класу некретнина, постројења и опреме утврђену у складу са параграфом 4.11(а) и засебно за инвестиционе некретнине које се књиговодствено воде по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и умањење вредности:
- (а) основе за **одмеравање** коришћене код утврђивања бруто књиговодствене вредности;
 - (б) коришћене методе амортизације;
 - (ц) корисни век трајања или коришћене стопе амортизације;
 - (д) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима због умањења вредности) на почетку и на крају извештајног периода; и
 - (е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају извештајног периода, показујући засебно:
 - (i) накнадна повећања;
 - (ii) отуђења;
 - (iii) стицања путем **пословних комбинација**;
 - (iv) повећања или смањења која су резултат ревалоризације по параграфима 17.15Б-17.15Д и губитке због умањења вредности признате или сторниране у осталом укупном резултату у складу са Одељком 27;
 - (v) преносе у и из инвестиционих некретнина које се књиговодствено воде по фер вредности кроз добитак или губитак (видети параграф 16.8);
 - (vi) губитке због умањења вредности који су признати или сторнирани у добитку или губитку у складу са Одељком 27;
 - (vii) амортизацију; и
 - (viii) остале промене.

Ово усклађивање не мора да се презентује за претходне периоде.

- 17.32 Ентитет треба да обелодани и следеће:
- (а) постојање и књиговодствене вредности некретнина, постројења и опреме за које ентитет има ограничено право или су заложени као гаранција за **обавезе**;
 - (б) износ уговорних обавеза за стицање некретнина, постројења и опреме; и
 - (ц) ако ентитет има инвестиционе некретнине чија фер вредност не може поуздано да се одмери без непотребних трошкова или напора, треба да обелодани ту чињеницу и разлоге због којих би одмеравање фер вредности подразумевало непотребне трошкове или напоре за те ставке инвестиционих некретнина.
- 17.33 Ако су ставке некретнина, постројења и опреме исказане по ревалоризованим износима, ентитет треба да обелодани следеће:
- (а) датум вршења ревалоризације;
 - (б) да ли је био ангажован независни проценитељ;
 - (ц) методе и значајне претпоставке примењене у процењивању фер вредности ставки;
 - (д) за сваку ревалоризовану класу некретнина, постројења и опреме, књиговодствену вредност која би била призната да су се средства књиговодствено водила по моделу набавне вредности; и
 - (е) ревалоризационе резерве, указујући на промену за период и сва ограничења приликом расподеле припадајућег салда акционарима.

Одељак 18

Нематеријална имовина осим гудвила

Делокруг овог одељка

- 18.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање целокупне **нематеријалне имовине** осим **гудвила** (видети Одељак 19 *Пословне комбинације и гудвил*) и нематеријалне имовине коју ентитет држи ради продаје у уобичајеном току пословања (видети Одељак 13 *Залихе* и Одељак 23 *Приход*).
- 18.2 Нематеријална имовина је немонетарно **средство** које се може идентификовати, без физичке суштине. Таква имовина се може идентификовати када је:
- (а) одвојива, односно могуће је одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било засебно или заједно са повезаним уговором, имовином или **обавезом**; или
 - (б) настала по основу уговорних или других законских права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права или обавеза.
- 18.3 Овај одељак се не примењује на следеће:
- (а) **финансијска средства**; или
 - (б) права на минералне ресурсе и минералне резерве, као што су нафта, природни гас и слични нерегенеративни ресурси.

Признавање

Општи принципи за признавање нематеријалне имовине

- 18.4 Ентитет треба да примењује критеријуме **признавања** из параграфа 2.27 при одређивању да ли да призна нематеријалну имовину. Стога ентитет треба да призна нематеријалну имовину ако, и само ако:
- (а) је **вероватно** да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улити у ентитет; и
 - (б) се набавна вредност имовине може поуздано одмерити;
 - (ц) имовина није резултат интерно направљених издатака од нематеријалне ставке.
- 18.5 Ентитет треба да оцењује вероватноћу будућих економских користи користећи разумне и прихватљиве претпоставке које представљају најбољу процену руководства ентитета у вези економских услова који ће постојати током **корисног века трајања** те имовине.
- 18.6 Ентитет користи просуђивање за оцену степена извесности која се везује за токове будућих економских користи који су приписиви коришћењу имовине на основу доказа расположивих у време почетног признавања, дајући при томе већи значај екстерним доказима.
- 18.7 Критеријум за признавање који се тиче вероватноће из параграфа 18.4(а) се увек сматра испуњеним за нематеријалну имовину која се засебно стиче.

Стицање као део пословне комбинације

- 18.8 Нематеријална имовина стечена у **пословној комбинацији** треба да се призна осим ако се њена **фер вредност** не може поуздано одмерити без непотребних трошкова или напора на датум стицања.

Почетно одмеравање

- 18.9 Ентитет треба на почетку да одмерава нематеријалну имовину по набавној вредности.

Засебно стицање

- 18.10 Набавна вредност засебно стечене нематеријалне имовине се састоји од:
- (а) набавне цене, укључујући увозне царине и порезе по основу промета који се не рефундира, након одбитка трговинских попушта и рабата; и
 - (б) свих директно приписивих трошкова припреме имовине за намењену употребу.

СТИЦАЊЕ КАО ДЕО ПОСЛОВНЕ КОМБИНАЦИЈЕ

- 18.11 Ако се нематеријална имовина стиче у пословној комбинацији, набавна вредност те нематеријалне имовине је њена фер вредност на датум стицања.

СТИЦАЊЕ ПОМОЋУ ДРЖАВНОГ ДАВАЊА

- 18.12 Ако се нематеријална имовина стиче помоћу **државног давања**, набавна вредност те нематеријалне имовине је њена фер вредност на датум када је давање добијено или се може добити у складу са Одељком 24 *Државна давања*.

РАЗМЕНЕ ИМОВИНЕ

- 18.13 Један или више делова нематеријалне имовине се могу стећи у замену за немонетарно средство или средства, или за комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Ентитет треба да одмерава набавну вредност такве нематеријалне имовине по фер вредности осим ако: (а) трансакцији размене недостаје комерцијална суштина или (б) се не може поуздано одмерити фер вредност ни примљеног ни датог средства. У том случају, набавна вредност имовине се одмерава по **књиговодственој вредности** датог средства.

ИНТЕРНО ГЕНЕРИСАНА НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА

- 18.14 Ентитет треба да признаје интерно настале издатке у вези са нематеријалном ставком, укључујући и све издатке за активности **истраживања** и **развоја**, као **расход** онда када су настали осим уколико не чине део набавне вредности друге имовине која испуњава критеријуме признавања из овог Стандарда.
- 18.15 Као пример примене претходног параграфа, ентитет треба да признаје издатке у вези са следећим ставкама као расход и не треба да признају такве издатке као нематеријалну имовину:
- (а) интерно генерисане робне марке, логотипе, издавачка права, листе потрошача и ставке сличне по суштини;
 - (б) почетне активности (односно почетне трошкове), који укључују трошкове успостављања, попут правних и административних трошкова насталих приликом успостављања правног ентитета, издатке за отварање нове фабрике или предузећа (односно трошкове отварања) и трошкове започињања новог пословања или лансирања нових производа или процеса (односно трошкови пре почетка пословања);
 - (ц) активности обуке;
 - (д) рекламне и промотивне активности;
 - (е) премештаја или реорганизације дела или целог ентитета;
 - (ф) интерно генерисани гудвил.
- 18.16 Параграф 18.15 не искључује признавање авансног плаћања имовине када је плаћање робе или услуга извршено пре испоруке робе или пружања услуга.

ПРЕТХОДНИ РАСХОДИ КОЈИ НЕ ТРЕБА ДА СЕ ПРИЗНАЈУ КАО ИМОВИНА

- 18.17 Издаци за нематеријалну ставку која је почетно призната као расход не треба да се признају касније као део набавне вредности имовине.

ОДМЕРАВАЊЕ ПОСЛЕ ПРИЗНАВАЊА

- 18.18 Ентитет треба да одмерава нематеријалну имовину по набавној вредности умањеној за целокупну акумулирану **амортизацију** и све акумулиране **губитке због умањења вредности**.

Захтеви у погледу амортизације су изнети у овом одељку. Захтеви у погледу признавање умањења вредности су изнети у Одељку 27 *Умањење вредности имовине*.

Корисни век

- 18.19 За сврхе овог Стандарда, треба да се сматра да сва нематеријална имовина има коначан користан век. Користан век нематеријалне имовине која настаје из уговорних или других законских права не треба да буде дужи од периода уговорних или других законских права, али може да буде краћи, зависно од периода током ког ентитет очекује да користи ту имовину. Ако се уговорна или друга законска права пренесу на ограничени период који се може обновити, корисни век трајања нематеријалне имовине треба да обухвати период(е) обнављања само ако постоји доказ који би подржао обнављање од стране ентитета, без значајних трошкова.
- 18.20 Ако корисни век нематеријалне имовине, не може поуздано да се установи, век трајања треба да се утврди на основу најбоље процене руководства, али не треба да буде дужи од десет година.

Амортизациони период и метод амортизације

- 18.21 Ентитет треба да алоцира **амортизациони износ** нематеријалне имовине систематски током њеног века трајања. Трошак амортизације за сваки период треба да се признаје као расход, осим ако неки други одељак овог Стандарда не захева да се трошак признаје као део набавне вредности средства, као што су залихе или **некретнине, постројења и опрема**.
- 18.22 Амортизација почиње када је нематеријална имовина доступна за употребу, односно када је на локацији или у стању које је неопходно да би се она могла користити на начин на који руководство то намерава. Амортизација престаје када имовина престане да се признаје. Ентитет треба да одабере метод амортизације који одражава начин очекиваног трошења будуће економске користи од средства. Ако ентитет не може поуздано да одреди тај начин, треба да користи праволинијски метод.

Резидуална вредност

- 18.23 Ентитет треба да претпостави да је **резидуална вредност** нематеријалне имовине нула, осим ако:
- (а) постоји обавеза треће стране да купи имовину на крају њеног века трајања; или
 - (б) постоји **активно тржиште** за ту имовину и:
 - (i) резидуална вредност се може утврдити према том тржишту; и
 - (ii) вероватно је да ће такво тржиште постојати на крају века трајања имовине.

Провера амортизационог периода и метода амортизације

- 18.24 Фактори као што су промена начина на који се нематеријална имовина користи, технолошки напредак и промене тржишних цена могу да укажу да су се резидуална вредност или користан век трајања нематеријалне имовине променили од последњег годишњег **датума извештавања**. Ако су такве назнаке присутне, ентитет треба да провери своје претходне процене и, ако се садашња очекивања разликују, измени резидуалну вредност, метод амортизације или користан век трајања. Ентитет треба рачуноводствено да обухвата промену резидуалне вредности, метода амортизације или корисног века трајања као **промену рачуноводствене процене** у складу са параграфима 10.15-10.18.

Надокнадивост књиговодствене вредности – губици због умањења вредности

- 18.25 Да би се одредило да ли је дошло до умањења вредности нематеријалне имовине, ентитет треба да примењује Одељак 27. Тај одељак 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

- 18.26 Ентитет треба да престане да признаје нематеријалну имовину и треба да призна **приход** или **расход у добитку или губитку**:
- (а) по отуђењу; или
 - (б) када се не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.

Обелодањивања

- 18.27 Ентитет треба да обелодани следеће за сваку класу нематеријалне имовине:
- (а) корисне векове трајања или коришћене стопе амортизације;
 - (б) коришћене методе амортизације;
 - (ц) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима због умањења вредности) на почетку и на крају **извештајног периода**;
 - (д) линијску(е) ставку(е) **извештаја о укупном резултату** (и **биланса успеха**, ако се презентује) у које је укључена амортизација нематеријалне имовине; и
 - (е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода показујући засебно:
 - (i) накнадна повећања;
 - (ii) отуђења;
 - (iii) стицања путем пословних комбинација;
 - (iv) амортизацију;
 - (v) губитке због умањења вредности; и
 - (vi) остале промене.

Ово усклађивање не мора да се презентује за претходне периоде.

- 18.28 Ентитет треба да обелодани и следеће:
- (а) опис, књиговодствену вредност и преостали амортизациони период сваке појединачне нематеријалне имовине која је **материјално** значајна за **финансијске извештаје** ентитета;
 - (б) за нематеријалну имовину стечену уз помоћ државних давања и почетно признату по фер вредности (видети параграф 18.12):
 - (i) фер вредност почетно признату за ову имовину; и
 - (ii) књиговодствену вредност;
 - (ц) постојање и књиговодствене вредности нематеријалне имовине за коју ентитет има ограничено право или су заложени као гаранција за обавезе; и
 - (д) износ уговорних обавеза за стицање нематеријалне имовине.
- 18.29 Ентитет треба да обелодани укупан износ издатака за активности истраживања и развоја признатих као расход током периода (односно износ интерно направљених издатака за истраживање и развој који није капитализован као део набавне вредности друге имовине која испуњава критеријуме признавања из овог Стандарда).

Одељак 19

Пословне комбинације и гудвил

Делокруг овог одељка

- 19.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање **пословних комбинација**. Садржи упутства за идентификовање стицаоца, одмеравање трошкова пословне комбинације и алокацију тих трошкова на стечена **средства** и преузете **обавезе** и **резервисања** за **потенцијалне обавезе**. Бави се и рачуноводственим обухватањем гудвила у време пословне комбинације и накнадно.
- 19.2 Овај одељак одређује рачуноводствено обухватање за све пословне комбинације осим следећих:
- комбинација ентитета или **пословања** под заједничком **контролом**. Заједничка контрола значи да све комбиноване ентитете или пословања на крају контролише иста страна или стране и пре и после пословне комбинације, и да та контрола није привремена;
 - формирање **заједничког подухвата**;
 - стицање групе средстава која не чине пословање.

Дефиниција пословних комбинација

- 19.3 **Пословна комбинације** је спајање засебних ентитета или пословања у један извештајни ентитет. Резултат скоро свих пословних комбинација је то да један ентитет, стицалац, стиче контролу над једним или више других пословања, стечених ентитета. Датум стицања је датум када стицалац стиче контролу над стеченим ентитетом.
- 19.4 Пословна комбинација може бити структурирана на различите начине због правних, пореских или других разлога. Може обухватати стицање **капитала** једног ентитета од стране другог ентитета, стицање свих нето средстава ентитета, презимање обавеза ентитета, или стицање неких нето средстава ентитета која заједно чине једно или више пословања.
- 19.5 На пословну комбинацију може да утиче емитовање инструмената капитала, пренос **готовине, готовинских еквивалената** или других средстава, или мешавина свега овога. Трансакција може бити између акционара учесника у пословним комбинацијама или између једног ентитета и акционара другог ентитета. Ово може укључивати успостављање новог ентитета који би контролисао ентитете-учеснике у пословној комбинацији или пренета нето средства, или реструктурирање једног или више ентитета-учесника у пословној комбинацији.

Рачуноводство

- 19.6 Све пословне комбинације треба да се рачуноводствено обухватају применом метода стицања.
- 19.7 Примена метода стицања захтева следеће кораке:
- идентификовање стицаоца;
 - одмеравање трошкова пословне комбинације; и
 - алокацију, на датум стицања, трошкова пословне комбинације на стечена средства и преузете обавезе и резервисања за потенцијалне обавезе.

Идентификовање стицаоца

- 19.8 Стицалац треба да се идентификује за све пословне комбинације. Стицалац је ентитет који учествује у пословној комбинацији и који стиче контролу над другим ентитетима или пословањима који учествују у пословној комбинацији.
- 19.9 Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета или пословања са циљем прибављања користи од његових активности. Контрола једног ентитета од стране другог је описана у Одељку 9 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*.

- 19.10 Мада понекад може бити тешко идентификовати стицаоца, обично постоје назнаке постојања стицаоца. На пример:
- (а) ако је **фер вредност** једног од ентитета-учесника у пословној комбинацији значајно већа од фер вредности другог ентитета-учесника у пословној комбинацији, вероватно је да је ентитет са већом фер вредношћу стицалац;
 - (б) ако је пословна комбинација спроведена разменом обичних инструмената капитала са правом гласа за готовину или друга средства, вероватно је да је ентитет који даје готовину или друга средства стицалац; и
 - (ц) ако пословна комбинација има за резултат то да је руководство једног од ентитета-учесника у пословној комбинацији у стању да доминира у одабиру руководећег тима ентитета насталог у пословној комбинацији, вероватно је да је ентитет чије је руководство у стању да доминира стицалац.

Трошак пословне комбинације

- 19.11 Стицалац треба да одмерава трошкове пословне комбинације као збир:
- (а) фер вредности, на датум стицања, датих средстава, направљених или преузетих обавеза, и инструмената капитала које је емитовао стицалац, у замену за контролу над стеченим ентитетом, плус
 - (б) сви трошкови који се могу директно приписати пословној комбинацији.

Кориговање трошка пословне комбинације условљено будућим догађајима

- 19.12 Када уговор о пословној комбинацији предвиђа кориговање трошка комбинације условљено будућим догађајима, стицалац треба да укључи процењени износ тог кориговања у трошкове комбинације на датум стицања ако је кориговање **вероватно** и ако се може поуздано одмерити.
- 19.13 Међутим, ако се потенцијално кориговање не признаје на датум стицања, већ накнадно постане вероватно и поуздано мерљиво, додатна накнада треба да се третира као кориговање трошкова комбинације.

Алокација трошкова пословне комбинације на стечена средства и преузете обавезе и потенцијалне обавезе

- 19.14 Стицалац треба, на датум стицања, да алоцира трошкове пословне комбинације признавањем средстава и обавеза стеченог ентитета који се могу идентификовати и резервисања за оне потенцијалне обавезе које испуњавају критеријуме **признавања** из параграфа 19.15 по њиховој фер вредности на тај датум осим као што следи:
- (а) **одложено пореско средство** или **одложена пореска обавеза** који настају из стечених средстава и обавеза преузетих у пословној комбинацији треба да се признају и одмеравају у складу са Одељком 29 *Порез на добитак*; и
 - (б) обавеза (или средство, ако их има) повезана са аранжманима о **примањима запослених** стеченог ентитета треба да се признаје и одмерава у складу са Одељком 28 *Примања запослених*.

Свака разлика између трошкова пословне комбинације и стицаоцевог учешћа у нето фер вредности средстава, обавеза и резервисања за потенцијалне обавезе који се могу идентификовати и који су признати на тај начин треба да се рачуноводствено обухвата у складу са параграфима 19.22-19.24 (као гудвил или такозвани "негативни гудвил"). Свако **учешће без права контроле** у стеченом ентитету одмерава се по сразмерном уделу учешћа без права контроле у признатим износима нето средстава стеченог ентитета која се могу идентификовати.

- 19.15 Стицалац треба засебно да призна средства, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета који се могу идентификовати на датум стицања само ако испуњавају следеће критеријуме на тај датум:
- (а) у случају имовине која није **нематеријална имовина**, вероватно је да ће све са њом повезане будуће економске користи улити код стицаоца, а фер вредност се може поуздано одмерити;
 - (б) у случају обавезе која није потенцијална обавеза, вероватно је да ће одлив ресурса бити потребан за измирење обавезе, а фер вредност се може поуздано одмерити;
 - (ц) у случају нематеријалне имовине, фер вредност се може поуздано одмерити без непотребних трошкова или напора; и

- (д) у случају потенцијалне обавезе, фер вредност се може поуздано одмерити.
- 19.16 Стицаочев **извештај о укупном резултату** треба да садржи добитке и губитке стеченог ентитета након датума стицања тако што ће обухватити **приходе** и **расходе** на основу трошкова пословне комбинације стицаоца. На пример, расходи **амортизације** укључени након датума стицања у стицаочев извештај о укупном резултату који се односе на средства стеченог ентитета која се амортизују треба да буду засновани на фер вредностима тих средстава која се амортизују на датум стицања, односно на трошковима за стицаоца.
- 19.17 Примена метода стицања почиње од датума стицања, који представља датум када стицалац стиче контролу над стеченим ентитетом. Зато што контрола представља моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета или пословања са циљем прибављања користи од његових активности, није неопходно да се трансакција правно закључи или финализира пре него што стицалац стекне контролу. Све релевантне чињенице и околности које се тичу пословне комбинације треба да се разматрају приликом оцењивања када је стицалац стекао контролу.
- 19.18 У складу са параграфом 19.14, стицалац засебно признаје само средства, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета које се могу идентификовати и које су постојале на датум стицања и које испуњавају критеријуме признавања из параграфа 19.15. Стога:
- (а) стицалац треба да призна обавезе за окончање или смањење активности стеченог ентитета као део алокације трошкова комбинације само када стечени ентитет има, на датум стицања, постојећу обавезу за реструктурирање признату у складу са Одељком 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*; и
 - (б) стицалац, када врши алокацију трошкова комбинације, не треба да признаје обавезе за будуће губитке или друге трошкове за које се очекује да ће настати као резултат пословне комбинације.
- 19.19 Ако је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације непотпуно до краја **извештајног периода** у ком комбинација настане, стицалац треба да призна у својим **финансијским извештајима** износе резервисања за ставке за које је рачуноводствено обухватање непотпуно. У року од дванаест месеци од датума стицања, стицалац треба ретроактивно да коригује износе резервисања признате као имовину и обавезе на датум стицања (односно да их рачуноводствено обухвати као да су настали на датум стицања) како би одразио нове прибављене информације. Након дванаест месеци од датума стицања, кориговања почетног рачуноводственог обухватања пословне комбинације треба да се признају само да би се исправила **грешка** у складу са Одељком 10 *Рачуноводствене политике, процене и грешке*.

Потенцијалне обавезе

- 19.20 У параграфу 19.15 се наводи да стицалац засебно признаје резервисање за потенцијалну обавезу стеченог ентитета само ако се њена фер вредност може поуздано одмерити. Ако се њена фер вредност не може поуздано одмерити:
- (а) постоји резултујући ефекат на износ који се признаје као гудвил или се рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 19.24; и
 - (б) стицалац треба да обелодани информацију о потенцијалној обавези како се захтева у Одељку 21.
- 19.21 Након почетног признавања, стицалац треба да одмерава потенцијалне обавезе признате засебно у складу са параграфом 19.15 као виши од следећа два износа:
- (а) износ који би се признао у складу са Одељком 21; и
 - (б) почетно признати износ умањен за износе претходно признате као **приход** у складу са Одељком 23 *Приход*.

Гудвил

- 19.22 Стицалац треба, на датум стицања, да:
- (а) призна гудвил стечен у пословној комбинацији као средство, и
 - (б) на почетку одмери тај гудвил по набавној вредности, која представља износ за који трошак пословне комбинације превазилази учешће стицаоца у нето фер вредности средстава, обавеза и потенцијалних обавеза које се могу идентификовати, признатих у складу са параграфом 19.14.

- 19.23 Након почетног признавања, стицалац треба да одмери гудвил стечен у пословној комбинацији по набавној вредности умањеној за акумулирану **амортизацију** и акумулиране губитке због **умањења вредности**:
- (а) ентитет треба да поштује принципе дате у параграфима 18.19-18.24 за амортизацију гудвила. Ако **корисни век трајања** гудвила не може поуздано да се установи, век трајања треба да се утврди на основу најбоље процене руководства, али не треба да буде дужи од десет година.
 - (б) ентитет треба да поштује Одељак 27 *Умањење вредности имовине* за признавање и одмеравање умањења вредности гудвила.

Износ за који трошак пословне комбинације превазилази учешће стицаоца у нето фер вредности средстава, обавеза и потенцијалних обавеза које се могу идентификовати

- 19.24 Ако је стицаочево учешће у фер вредности средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета које се могу идентификовати и које су признате у складу са параграфом 19.14 веће од трошка пословне комбинације (што се понекад назива "негативни гудвил"), стицалац треба да:
- (а) поново оцени идентификовање и **одмеравање** средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета, као и одмеравање трошкова комбинације; и
 - (б) одмах призна у **добитак или губитак** сваки вишак преостао након те поновне оцене.

Обелодањивања

За пословне комбинације током извештајног периода

- 19.25 За сваку пословну комбинацију током тог периода, стицалац треба да обелодани следеће:
- (а) називе и описе ентитета или пословања учесника у пословним комбинацијама;
 - (б) датум стицања;
 - (ц) проценат стечених инструмената капитала са правом гласа;
 - (д) трошкове комбинације и опис компонената тих трошкова (попут готовине, инструмената капитала и дужничких инструмената);
 - (е) износе признате на датум стицања за сваку класу средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета, укључујући и гудвил;
 - (ф) износ сваког вишка признатог у добитак или губитак у складу са параграфом 19.24 и линијску ставку у извештају о укупном резултату (и **билансу успеха**, ако се презентује) у којој је тај вишак признат; и
 - (г) квалитативни опис фактора који чине признати гудвил, као што су очекиване синергије од спајања пословања стеченог ентитета и стицаоца, или нематеријална имовина или друге ставке које се не признају у складу са параграфом 19.15.

За све пословне комбинације

- 19.26 Стицалац треба да обелодани корисни век који се користи за гудвил и усклађивање **књиговодствених вредности** гудвила на почетку и на крају извештајног периода, приказујући засебно:
- (а) промене настале од нових пословних комбинација;
 - (б) губитке због умањења вредности;
 - (ц) отуђења претходно стечених пословања; и
 - (д) остале промене.

Ово усклађивање не мора да се презентује за претходне периоде.

Одељак 20 Лизинг

Делокруг овог Одељка

- 20.1 Овај одељак се примењује на рачуноводствено обухватање свих **лизинга** осим:
- (а) уговора о лизингу који се односе на истраживање или коришћење минерала, нафте, природног гаса и сличних нерегенеративних ресурса (видети Одељак 34 *Специјализоване активности*);
 - (б) уговора о лиценцама за предмете као што су филмови, видео записи, представе, рукописи, патенти и ауторска права (видети Одељак 18 *Нематеријална имовина осим гудвила*);
 - (ц) **одмеравања** некретнина које држи корисник лизинга, а које се рачуноводствено обухватају као **инвестиционе некретнине** и одмеравање инвестиционих некретнина које је давалац лизинга обезбедио по основу уговора о **пословном лизингу** (видети Одељак 16 *Инвестиционе некретнине*);
 - (д) одмеравања **биолошких средстава** које корисник лизинга поседује по основу уговора о **финансијском лизингу** и биолошких средстава које је давалац лизинга обезбедио по основу уговора о пословном лизингу (видети Одељак 34);
 - (е) лизинга који би могли да доведу до губитка за даваоца или корисника лизинга као резултат уговорних одредби које нису повезане са променама цена **средства** које је предмет лизинга, променама девизних курсева, променама отплата лизинга на бази варијабилних тржишних каматних стопа или неизвршењем обавеза једне од уговорних страна (видети параграф 12.3(ф)); и
 - (ф) пословних лизинга који су штетни (онерозни).
- 20.2 Овај одељак 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 одељак се не примењује на уговоре о услугама којима се не преноси право на коришћење средства са једне на другу уговорну страну.
- 20.3 Неки уговори, попут неких уговора о ангажовању екстерних ресурса, телекомуникационих уговора којима се дају права на капацитете и узми-или-плати уговора, немају правну форму лизинга, већ преносе права на коришћење средстава у замену за плаћања. Такви уговори су у суштини лизинг средстава и треба да се рачуноводствено обухватају према овом одељку.

Класификација лизинга

- 20.4 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.
- 20.5 Да ли је лизинг финансијски или пословни, зависи од суштине трансакције, а не од форме уговора. Примери ситуација које појединачно или заједно, упућују на класификовање лизинга као финансијског су:
- (а) лизингом се преноси власништво над средством на корисника лизинга до краја трајања лизинга;
 - (б) корисник лизинга има опцију да купи средство по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од **фер вредности** на датум када се опција може искористити, и када је на почетку лизинга разумно очекивати 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.

- 20.6 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) **добити** или губити од флукуација **резидуалне вредности** средства које је предмет лизинга 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 наредном периоду, уз закупнину која је знатно нижа од тржишне закупнине.
- 20.7 Примери и индикатори у параграфима 20.5 и 20.6 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 сноси суштински све ризике и користи.
- 20.8 Класификовање лизинга се врши на почетку лизинга и не мења се током трајања лизинга осим уколико се корисник лизинга и давалац лизинга сложе да промене одредбе уговора о лизингу (осим обнављања лизинга), у ком случају класификација лизинга треба поново да се изврши.

Финансијски извештаји корисника лизинга – финансијски лизинг

Почетно признавање

- 20.9 На почетку трајања лизинга, корисник лизинга треба да призна своја права коришћења и **обавезе** у оквиру финансијског лизинга као средство и **обавезу** у свом **извештају о финансијској позицији**, у износима који су једнаки фер вредности средстава која су предмет лизинга, или по садашњој вредности минималних плаћања за лизинг, ако је она нижа. Сви иницијални директни трошкови корисника лизинга (инкрементални трошкови који су директно приписиви преговорима и договорима о лизингу) додају се износу који је признат као средство.
- 20.10 Садашња вредност минималних плаћања лизинга треба да се израчунава коришћењем **каматне стопе садржане у лизингу**. Ако се она не може одредити, треба да се користи **инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга**.

Накнадно одмеравање

- 20.11 Корисник лизинга треба да изврши алокацију минималних плаћања лизинга између финансијског трошка и смањења неизмирене обавезе коришћењем **метода ефективне каматне стопе** (видети параграфе 11.15-11.20). Корисник лизинга треба да изврши алокацију финансијског трошка на сваки период током трајања лизинга, тако да се остварује стална периодична каматна стопа на преостали износ обавезе. Корисник лизинга евидентира потенцијалне закупнине као **расходе** у периодима у којима су настали.
- 20.12 Корисник лизинга треба да изврши амортизацију средства које је предмет финансијског лизинга у складу са релевантним одељком овог Стандарда за ту врсту средства, на пример Одељком *Некретнине, постројења и опрема*, Одељком 18 или Одељком 19 *Пословне комбинације и гудвил*. Уколико није 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 трајања** средства. Корисник лизинга такође на сваки датум **извештавања** оцењује да ли је умањена вредност средства које је предмет финансијског лизинга (видети Одељак 27 *Умањење вредности имовине*).

Обелодањивања

- 20.13 За финансијски лизинг, корисник лизинга треба да обелодани следеће:
- (а) за сваку **класу средстава**, нето **књиговодствену вредност** на крају **извештајног периода**.
 - (б) укупна будућа минимална 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.
- (ц) општи опис значајних уговора о лизингу корисника лизинга, укључујући, на пример, информације о потенцијалним закупнинама, услове обнављања или куповне опције и клаузуле повећања цена, подзакупе, као и ограничења наметнута уговором о лизингу.
- 20.14 Поред тога, захтеви за обелодањивање о средствима у складу са Одељцима 17, 18, 27 и 34 се примењују на корисника лизинга за средства која су предмет финансијских лизинга.

Финансијски извештаји корисника лизинга – пословни лизинг

Признавање и одмеравање

- 20.15 Корисник лизинга треба да признаје плаћања по основу пословног лизинга (искључујући трошкове услуга као што су осигурање и одржавање) по праволинијској основи као расход током трајања лизинга, осим ако:
- (а) нека друга систематска основа није примеренија за представљање временске структуре користи за корисника, чак иако плаћања нису на тој основи; или
 - (б) су плаћања даваоцу лизинга структурирана тако да се повећавају у складу са очекиваном општом инфлацијом (на основу објављених индекса или статистика) како би надокнадили очекивана повећања трошкова даваоца лизинга услед инфлације.

Ако плаћања даваоцу лизинга варирају због фактора који нису општа инфлација, онда услов (б) није испуњен.

Пример примене параграфа 20.15(б)

Х послује у правном систему у коме је јединствено предвиђање локалних банака да ће се општи индекс цена, како га објављује влада, повећавати у просеку 10 процената годишње током следећих пет година. Х закупљује од У канцеларијски простор на пет година у оквиру пословног лизинга. Плаћања лизинга су структурирана тако да одражавају очекиваних 10 процената годишње инфлације током петогодишњег трајања лизинга на следећи начин:

Година 1	100 000 н.ј.
Година 2	110 000 н.ј.
Година 3	121 000 н.ј.
Година 4	133 000 н.ј.
Година 5	146 000 н.ј.

Х признаје годишње расходе за закупнину једнаке износа које дугује даваоцу лизинга. Ако повећање плаћања није јасно структурирано да надокнади даваоцу лизинга очекивано повећање трошкова услед инфлације на основу објављених индекса или статистика, онда Х признаје годишњи расход за закупнину по праволинијској основи: 122 000 НЈ за сваку годину (збир износа који се дугују по основу лизинга подељен на пет година).

Обелодањивања

- 20.16 За пословни лизинг, корисник лизинга треба да обелодани следеће:
- (а) укупна будућа минимална плаћања лизинга према неопозивом пословном лизингу, 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) плаћања лизинга која се признају као расход; и
 - (ц) општи опис значајних уговора о лизингу корисника лизинга, укључујући, на пример, информације о потенцијалним закупнинама, услове обнављања или куповне опције и клаузуле повећања цена, подзакупе, као и ограничења наметнута уговором о лизингу.

Финансијски извештаји даваоца лизинга – финансијски лизинг

Почетно признавање и одмеравање

- 20.17 Давалац лизинга треба да признаје средства која се држе у оквиру финансијског лизинга у његовом извештају о финансијској позицији и презентује их као потраживања у износу једнаком **нето инвестицији у лизинг**. Нето инвестиција у лизинг је **брuto инвестиција у лизинг** даваоца лизинга дисконтвана по каматној стопи садржаној у лизингу. Бруто инвестиција у лизинг представља збир:
- (а) минималних плаћања лизинга које потражује давалац лизинга у оквиру финансијског лизинга, и
 - (б) свих негарантованих резидуалних вредности приписивих даваоцу лизинга.
- 20.18 Код финансијских лизинга, изузев оних у које су као даваоци лизинга укључени произвођачи и посредници, иницијални директни трошкови (инкрементални трошкови који су директно приписиви преговорима и договорима о лизингу) се укључују у иницијално одмеравање потраживања по основу финансијског лизинга и умањују износ **прихода** признатих током трајања лизинга.

Накнадно одмеравање

- 20.19 **Признавање** финансијског прихода треба засновати на моделу који одражава константну периодичну стопу приноса на нето инвестирање даваоца лизинга у финансијски лизинг. Плаћања лизинга која се односе на тај период, искључујући трошкове услуга, се примењују према бруто инвестицији у лизинг како би се смањили и главница и незарађени финансијски приход. Ако постоји назнака да се значајно променила процењена негарантована резидуална вредност коришћена у израчунавању бруто инвестиције даваоца лизинга у лизинг, алокација прихода током трајања лизинга се проверава и свако смањење акумулираних износа се одмах признаје у **добитак или губитак**.

Произвођачи или посредници као даваоци лизинга

- 20.20 Произвођачи или посредници често нуде купцима избор између куповине или узимања средстава на лизинг. Финансијски лизинг средстава од стране произвођача или 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.
- 20.21 **Приход** од продаје који произвођач или посредник као давалац лизинга признаје на почетку лизинга представља фер вредност средства или, ако је она нижа, садашњу вредност минималних плаћања лизинга приписивих даваоцу лизинга, израчунату по тржишној каматној стопи. Трошкови продаје признати на почетку трајања лизинга представљају набавну вредност, или ако је она различита, књиговодствену вредност средства које 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 директну продају.
- 20.22 Ако се нуде вештачки ниске каматне стопе, добитак од продаје треба да се ограничи на ону која би се применила да су употребљаване тржишне каматне стопе. Трошкови које направи произвођач или давалац лизинга посредник у вези са преговарањем и закључивањем лизинга треба да се признају као расход када се признаје добитак од продаје.

Обелодањивања

- 20.23 За финансијске лизинге, поред захтева из IFRS 7, даваоци лизинга обелодањују и следеће:
- (а) усклађивање између бруто инвестирања у лизинг на крају извештајног периода и садашње вредности потраживања по основу минималних плаћања лизинга на крају извештајног периода. Поред тога, ентитет треба да обелодани бруто инвестирање у лизинг и садашњу

вредност потраживања по основу минималних плаћања лизинга на крају извештајног периода, за сваки од следећих периода:

- (i) краће од једне године;
 - (ii) дуже од једне године, али не краће од пет година;
 - (iii) дуже од пет година.
- (б) незарађени приход од финансирања.
 - (ц) негарантовану резидуалну вредност обрачунату у корист даваоца лизинга.
 - (д) акумулирану накнаду за ненаплаћена потраживања по основу минималних плаћања лизинга.
 - (е) потенцијалне закупнине признате као приход за период.
 - (ф) општи опис значајних уговора о лизингу корисника лизинга, укључујући, на пример, информације о потенцијалним закупнинама, услове обнављања или куповне опције и клаузуле повећања цена, подзакупе, као и ограничења наметнута уговором о лизингу.

Финансијски извештаји даваоца лизинга – пословни лизинг

Признавање и одмеравање

- 20.24 Даваоци лизинга треба да средства која су предмет пословног лизинга искажу у својим извештајима о финансијској позицији у складу са њиховом природом.
- 20.25 Давалац лизинга треба да признаје приход по основу пословног лизинга (искључујући трошкове услуга као што су осигурање и одржавање) по праволинијској основи као добитак или губитак, током трајања лизинга, осим ако:
- (а) нека друга систематска основа није примеренија за представљање временске структуре користи за корисника, чак иако примања плаћања нису на тој основи; или
 - (б) су плаћања даваоцу лизинга структурирана тако да се повећавају у складу са очекиваном општом инфлацијом (на основу објављених индекса или статистика) како би надокнадили очекивана повећања трошкова даваоца лизинга услед инфлације. Ако плаћања даваоцу лизинга варирају због фактора који нису општа инфлација, онда овај услов (б) није испуњен.
- 20.26 Давалац лизинга треба да признаје као расход трошкове, укључујући и **амортизацију**, настале приликом реализације прихода од лизинга. Политика амортизације за средства која су предмет лизинга и чија се амортизација може извршити треба да буде конзистентна уобичајеној политици амортизације даваоца лизинга за слична средства.
- 20.27 Давалац лизинга треба да дода књиговодственој вредности средства које је предмет лизинга све иницијалне директне трошкове настале у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, и треба да призна такве трошкове као расход током трајања лизинга на истој основи на којој су признати и приходи од лизинга.
- 20.28 Да би одредио да ли је средству које је предмет лизинга умањена вредност, давалац лизинга треба да примењује Одељак 27.
- 20.29 Произвођач или посредник - давалац лизинга не признаје никакав добитак од продаје приликом закључивања уговора о пословном лизингу, због тога што пословни лизинг није еквивалентан продаји.

Обелодањивања

- 20.30 За пословни лизинг, давалац лизинга треба да обелодани следеће:
- (а) укупна будућа минимална плаћања лизинга према неопозивом пословном лизингу, 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) укупне потенцијалне закупнине које се признају као приход; и

- (ц) општи опис значајних уговора о лизингу даваоца лизинга, укључујући, на пример, информације о потенцијалним закупнинама, услове обнављања или куповне опције и клаузуле повећања цена, подзакупе, као и ограничења наметнута уговором о лизингу.
- 20.31 Поред тога, захтеви за обелодањивање о средствима у складу са Одељцима 17, 18, 27 и 34 се примењују на корисника лизинга за средства која су предмет пословних лизинга.

Трансакције продаје и повратног лизинга

- 20.32 Трансакција продаје и повратног лизинга обухвата продају средства и поновно узимање истог средства на 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.

Трансакција продаје и повратног лизинга која има за резултат финансијски лизинг

- 20.33 Уколико трансакција продаје и повратног лизинга има за резултат финансијски лизинг, продавац – корисник лизинга не треба да признаје одмах као приход сваки вишак прихода од продаје изнад књиговодствене вредности средства. Уместо тога, тај износ се одлаже и амортизује током трајања лизинга.

Трансакција продаје и повратног лизинга која има за резултат пословни лизинг

- 20.34 Уколико трансакција продаје и повратног лизинга има за резултат пословни лизинг, и ако је јасно да је трансакција успостављена по фер вредности, продавац – корисник лизинга треба одмах да призна сваки добитак или губитак. Уколико је продајна цена испод фер вредности, продавац – корисник лизинга треба одмах да призна сваки добитак или губитак, осим у случају ако се губитак компензује будућим плаћањима лизинга по цени нижој од тржишне. У том случају, продавац – корисник лизинга треба тај губитак да одложи и амортизује пропорционално плаћањима лизинга током периода у ком се очекује коришћење средства. Уколико је продајна цена изнад фер вредности, продавац – корисник лизинга треба да одложи вишак изнад фер вредности и амортизује га током периода у ком се очекује коришћење средства.

Обелодањивање

- 20.35 Захтеви за обелодањивање за кориснике лизинга и даваоце лизинга примењују се подједнако на трансакције продаје и повратног лизинга. Захтевани опис значајних уговора о лизингу треба да садржи обелодањивања јединствених или неуобичајених одредби уговора или услова трансакција продаје и повратног лизинга.

Одељак 21

Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина

Делокруг овог Одељка

- 21.1 Овај одељак се примењује на сва **резервисања** (одосно **обавезе** са неизвесним временом или износом), **потенцијалне обавезе** и **потенцијалну имовину** осим оних резервисања која покривају други одељци овог Стандарда. Они обухватају резервисања која се односе на:
- лизинг** (Одељак 20 *Лизинг*). Међутим, овај одељак се бави **оперативним лизингом** који је постао онерозан;
 - уговоре о изградњи** (Одељак 23 *Приходи*); међутим, овај одељак се бави уговорима о изградњи који су постали штетни (онерозни).
 - обавезе за примања запослених** (Одељак 28 *Примања запослених*);
 - порез на приход** (Одељак 29 *Порез на приход*).
- 21.2 Захтеви овог одељка се не примењују на извршиве уговоре осим ако они нису **онерозни (штетни) уговори**. Извршиви уговори су уговори према којима ниједна од страна није извршила ниједну од својих обавеза или су обе стране делимично извршиле своје обавезе у подједнакој мери.
- 21.3 Реч "резервисање" се понекад користи у контексту ставки као што су **амортизација**, умањење вредности **имовине** и ненаплатива потраживања. То су кориговања **књиговодствене вредности** имовине, а не **признавање** обавеза, те стога нису покривени овим одељком.

Почетно признавање

- 21.4 Резервисање ће бити признато када:
- ентитет има обавезу на **датум извештавања** као резултат прошлог догађаја;
 - је **вероватно** да ће се од ентитета захтевати да пренесе економске користи приликом измирења; и
 - износ обавезе се може поуздано проценити.
- 21.5 Ентитет треба да призна резервисање као обавезу у **извештају о финансијској позицији** и треба да призна износ резервисања као **расход**, осим ако други одељак овог Стандарда не захтева да се трошак призна као део набавне вредности средстава као што су **залихе** или **некретнине, постројења и опрема**.
- 21.6 Услов у параграфу 21.4(а) (обавеза на датум извештавања као резултат прошлог догађаја) значи да ентитет нема реалну алтернативу измирења те обавезе. Ово се може догодити када ентитет има законску обавезу која се може спровести законским путем или када ентитет има **изведену обавезу** зато што је прошли догађај (који може бити деловање ентитета) створио валидна очекивања код других страна да ће ентитет измирити обавезу. Обавезе које ће настати од будућег деловања ентитета (односно будућег обављања пословања) не задовољавају услов из параграфа 21.4(а), без обзира на то колико је вероватно да ће се оне догодити или чак и ако су оне уговорне. Да илуструјемо, због комерцијалних притисака или правних захтева, ентитет може да намерава или мора да претрпи издатке да би пословао на одређени начин у будућности (на пример, уграђивање филтера за дим у одређеној врсти фабрике). Зато што ентитет може да избегне будуће издатке својим будућим деловањем, на пример, променом метода пословања или продајом фабрике, он нема садашњу обавезу за тај будући издатак и не признаје се никакво резервисање.

Почетно одмеравање

- 21.7 Ентитет треба да одмерава резервисање по најбољој процени износа потребног за измирење те обавезе на датум извештавања. Најбоља процена је износ који би неки ентитет разумно платио да измири обавезу на крају **извештајног периода** или да је на тај датум пренесе трећој страни;
- када резервисање обухвата велики број ставки, процена износа одражава одмеравање свих могућих исхода, према са њима повезаним вероватноћама. Када постоји

континуирани низ могућих исхода, и када је свака тачка у том низу подједнако вероватна, користи се средишња тачка низа;

- (б) када резервисање настане као последица једне обавезе, појединачни највероватнији исход може бити најбоља процена износа потребног за измирење обавезе. Међутим, чак и у том случају, ентитет разматра друге могуће исходе. Када су други могући исходи или углавном виши или углавном нижи од највероватнијег исхода, најбоља процена ће бити виши или нижи износ од највероватнијег исхода.

Када је ефекат временске вредности новца **материјалан**, износ резервисања треба да буде **садашња вредност** очекиваног износа за измирење обавезе. Дисконтна стопа (или стопе) треба да буде стопа (или стопе) пре опорезивања која одражава тренутне тржишне оцене временске вредности новца. Ризици специфични за ту обавезу треба да се одразе или у дисконтној стопи или у процени износа који се захтевају за измирење обавезе, али не обоје.

- 21.8 Ентитет треба да искључи добитке од очекиваног отуђења имовине из **одмеравања** резервисања.
- 21.9 Када део или цео износ потребан за измирење резервисања може да рефундира друга страна (на пример, кроз потраживање од осигурања), ентитет треба да призна рефундирање као засебно средство само када је скоро извесно да ће ентитет добити рефундирање при измирењу обавезе. Износ рефундирања који се признаје не треба да превазилази износ резервисања. Потраживање по основу рефундирања треба да се презентује у **извештају о финансијској позицији** као средство и не треба да се пребијају са повезаним резервисањем. У извештају о укупном резултату, ентитет може да пребије свако рефундирање од друге стране са расходом који се односи на релевантно резервисање.

Накнадно одмеравање

- 21.10 Ентитет књиговодствено води на терет резервисања само оне издатке за које је резервисање првобитно признато.
- 21.11 Ентитет треба да проверава резервисања на сваки датум извештавања и да их коригује како би одражавале тренутну најбољу процену износа који би се захтевао за измирење обавезе на датум извештавања. Свако кориговање претходно признатих износа треба да се признаје у **добитак или губитак** осим уколико резервисање није првобитно признато као део набавне вредности средстава (видети параграф 21.5). Када се резервисање одмерава по садашњој вредности износа за који се очекује да се захтева за измирење обавезе, реализација дисконта треба да се призна као финансијски расход у добитку или губитку у периоду у ком настане.

Потенцијалне обавезе

- 21.12 **Потенцијална обавеза** је могућа али неизвесна обавеза, или садашња обавеза која није призната зато што не задовољава један или оба услова (б) и (ц) у параграфу 21.4. Ентитет не треба да признаје потенцијалну обавезу као обавезу, осим резервисања за потенцијалне обавезе стеченог ентитета у **пословној комбинацији** (видети параграфе 19.20 и 19.21). Обелодањивање потенцијалне обавезе се захтева у параграфу 21.15 осим ако није далека могућност одлива ресурса. Када је ентитет заједнички и појединачно одговоран за обавезу, део обавезе за који се очекује да буде испуњен од других страна се третира као потенцијална обавеза.

Потенцијална имовина

- 21.13 Ентитет не треба да признаје потенцијалну имовину као имовину. Обелодањивање потенцијалне имовине се захтева у параграфу 21.16 када је вероватан прилив економских користи. Међутим, када је прилив будућих економских користи у ентитет скоро сигуран, тада са њим повезана имовина није потенцијална имовина и прикладно је њено признавање.

Обелодањивања

Обелодањивања о резервисањима

- 21.14 За сваку класу резервисања, ентитет обелодањује све од следећег:
- (a) Усклађивање које показује:
 - (i) књиговодствену вредност на почетку и крају периода;
 - (ii) додатна резервисања направљена током периода, укључујући кориговања која су резултат промена одмеравања дисконтованог износа;
 - (iii) износе књижене на терет резервисања током периода; и
 - (iv) неискоришћене износе резервисања сторниране током периода.
 - (б) Кратак опис природе обавезе и очекивани износ и време свих резултујућих исплата;
 - (ц) Назнаку неизвесности о износу и времену тих одлива; и
 - (д) Износ сваког очекиваног рефундирања, наводећи износ свих средстава која су призната за то очекивано рефундирање.

Упоредне информације за претходне периоде се не захтевају.

Обелодањивања о потенцијалним обавезама

- 21.15 Осим ако вероватноћа свих одлива ресурса при измирењу није мала, ентитет треба да обелодани, за сваку класу потенцијалних обавеза на датум извештавања, кратак опис природе потенцијалне обавезе и када је изводљиво:
- (a) Процену њеног финансијског ефекта, одмереног у складу са параграфима 21.7-21.11;
 - (б) Назнаку неизвесности у вези са износом и временом тих одлива; и
 - (ц) Износ сваког очекиваног рефундирања.

Ако је **неизводљиво** извршити једно или више ових обелодањивања, та чињеница треба да се наведе.

Обелодањивања о потенцијалној имовини

- 21.16 Када је прилив економских користи вероватан (више вероватан него што није), али није практично сигуран, ентитет треба да обелодани опис природе потенцијалне имовине на крају извештајног периода и осим ако би то подразумевало непотребне трошкове или напоре, процену њеног финансијског ефекта, одмереног коришћењем принципа датих у параграфима 21.7-21.11. Ако би оваква процена подразумевала непотребне трошкове или напор, ентитет треба да обелодани, ту чињеницу и разлоге из којих би процењивање финансијског ефекта подразумевало непотребне трошкове или напоре.

Прејудицирана обелодањивања

- 21.17 У веома ретким случајевима, може се очекивати да обелодањивање неких или свих информација захтеваних параграфима 21.14-21.16, озбиљно угрози позицију ентитета у спору са другим странама у вези са предметом резервисања, потенцијалне обавезе или потенцијалне имовине. У таквим случајевима, ентитет не мора да обелодани ту информацију, али треба да обелодани општу природу спора, заједно са чињеницом да информација није обелодањена и разлозима због којих то није учињено.

Одељак 22 Обавезе и капитал

Делокруг овог одељака

- 22.1 Овај одељак успоставља принципе за класификацију **финансијских инструмената** као **обавеза или капитала** и бави се рачуноводственим обухватањем инструмената капитала емитованих појединцима или другим странама који делују у својству инвеститора у инструменте капитала (односно у својству **власника**). Одељак 26 *Плаћање на основу акција* се бави рачуноводственим обухватањем трансакције у којој ентитет добија робу или услуге (укључујући и услуге запослених) као накнаду за инструменте капитала (укључујући и акције или опције акција) од запослених и других добављача који делују у својству продаваца робе и услуга.
- 22.2 Овај одељак треба да се примењује када се класификују све врсте финансијских инструмената осим:
- оних учешћа у **зависним ентитетима, придруженим ентитетима и заједничким подухватима** који се рачуноводствено обухватају у складу са Одељком 9 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, Одељком 14 *Инвестиције у придружене ентитете* или Одељком 15 *Учешћа у заједничким подухватима*.
 - правима и обавезама запослених према плановима **примања запослених**, на које се примењује Одељак 28 *Примања запослених*.
 - уговорима за изведену обавезу у **пословној комбинацији** (видети Одељак 19 *Пословне комбинације и гудвил*). Овај изузетак се примењује само на стицаоца.
 - финансијске инструменте, уговоре и обавезе у оквиру **трансакција плаћања на основу акција** на које се примењује Одељак 26, осим што параграфи 22.3-22.6 треба да се примењују на **откупљене сопствене акције** купљене, продате, емитоване или отказане у вези са плановима опција акција запослених, плановима куповине акција запослених и свим другим **плановима плаћања на основу акција**.

Класификација финансијског инструмента као обавезе или капитала

- 22.3 Капитал је преостало учешће у **имовини** ентитета након одузимања свих његових обавеза. Обавеза је садашња обавеза ентитета која настаје од прошлих догађаја, за чије измирење се очекује да ће резултирати одливом ресурса који носе економске користи из ентитета. Капитал обухвата инвестиције власника ентитета, плус повећања тих инвестиција остварена путем профитабилног пословања и задржана за коришћење у пословању ентитета, минус смањења инвестиција власника као последица непрофитабилног пословања и расподела власницима.
- 22.3A Ентитет треба да класификује финансијски инструмент као **финансијску обавезу** или као капитал у складу са суштином уговорног аранжмана, не само са његовом правном формом, и у складу са дефиницијама финансијске обавезе и инструмента капитала. Осим ако ентитет има безусловно право да избегне испоруку **готовине** или другог **финансијског средства** за измиревање уговорне обавезе, обавеза задовољава дефиницију финансијске обавезе, и класификује се као таква, осим за оне инструменте који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфом 22.4.
- 22.4 Неки финансијски инструменти који задовољавају дефиницију обавезе се класификују као капитал зато што представљају преостало учешће у нето средствима ентитета:
- инструмент са правом поновне продаје емитенту је финансијски инструмент који имаоцу даје право да прода тај инструмент назад емитенту за готовину или друго финансијско средство или га емитент аутоматски исплаћује или откупљује у случају настанка неизвесног будућег догађаја или смрти или пензионисања имаоца инструмента. Инструмент са правом поновне продаје емитенту који има свако од следећих обележја се класификује као инструмент капитала:
 - Даје право имаоцу на сразмерни 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;
 - инструмент је у класи инструмената која је подређена свим осталим класама инструмената;

- (iii) сви финансијски инструменти у класи инструмената која је подређена свим осталим класама инструмената имају идентична обележја;
- (iv) осим уговорне обавезе емитента 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 под условима који су потенцијално неповољни за ентитет нити је уговор који се мора или може измирити путем инструмената сопственог капитала ентитета;
- (v) 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);
- (б) инструменти, или компоненте инструмената, који су подређени свим другим класама инструмената се класификују као капитал уколико ентитету намећу обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији.

22.5 Следе примери инструмената који се класификују као обавезе, а не као капитал:

- (а) инструмент се класификује као обавеза ако је расподела нето имовине после ликвидације ограничена максималним износом (горња граница). На пример, ако при ликвидацији имаоци инструмента добију сразмерни део нето имовине, али је овај износ ограничен горњом границом и ако се вишак имовине расподели хуманитарној организацији или држави, тај инструмент се не класификује као капитал.
- (б) инструмент са правом поновне продаје емитенту се класификује као капитал ако, у случају искоришћења опције утрживости, ималац добија сразмерни део нето имовине ентитета одмерен у складу са овим Стандардом. Међутим, ако ималац има право на износ одмерен по некој другој основи (као што су локални стандарди), тај инструмент се класификује као обавеза.
- (ц) инструмент се класификује као обавеза ако обавезује ентитет да врши исплате имаоцу пре ликвидације, као што је обавезна дивиденда.
- (д) инструмент са правом поновне продаје емитенту класификован као капитал у **финансијским извештајима** зависног ентитета се класификује као обавеза у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета.
- (е) 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.

22.6 Акције чланова кооперативних ентитета и слични инструменти су капитал ако:

- (а) ентитет има безусловно право да одбије откуп акција чланова; или
- (б) откуп је безусловно забрањен локалним законом, прописом или актима ентитета.

Првобитна емисија акција или других инструмената капитала

22.7 Ентитет треба да призна емисију акција или других инструмената капитала као капитал када емитује те инструменте и када је друга страна обавезна да обезбеди готовинске или друге ресурсе ентитету у замену за те инструменте:

- (а) ако се инструменти капитала емитују пре него што ентитет добије готовинске или друге ресурсе, ентитет треба да презентује износ потраживања као одбитну ставку капитала у **извештају о финансијској позицији**, а не као средство;
- (б) ако ентитет добије готовинске или друге ресурсе пре него што се емитују инструменти капитала и ако од ентитета не може да се захтева да отплати готовинске или друге ресурсе које је добио, ентитет треба да призна одговарајуће повећање капитала у износу добијене накнаде; и
- (ц) у мери у којој су инструменти капитала били уписани али неемитовани, и ентитет још није добио готовинске или друге ресурсе, ентитет не треба да призна повећање капитала.

- 22.8 Ентитет треба да одмерава инструменте капитала, осим оних који су емитовани као део пословне комбинације или оних који се рачуноводствено обухватају у складу са параграфима 22.15А-22.15Б, по фер вредности готовинских или других ресурса које је добио или може добити, умањеној за **трошкове трансакције**. Ако је плаћање одложено и ако је временска вредност новца **материјална**, почетно **одмеравање** треба да буде на основу **садашње вредности**.
- 22.9 Ентитет треба рачуноводствено да обухвата трошкове трансакције капитала као умањење капитала. **Порез на добитак** који се односи на трошкове трансакције треба рачуноводствено да се обухвата у складу са Одељком 29 *Порез на добитак*.
- 22.10 Начин на који се повећање капитала по основу емисије акција или других инструмената капитала презентује у извештају о финансијској позицији се одређује применљивим законима. На пример, може се захтевати да се оригинална вредност (или друга номинална вредност) акција и износ плаћен преко номиналне вредности презентују засебно.

Продаја опција, права и гаранција

- 22.11 Ентитет треба да примењује принципе из параграфа 22.7-22.10 на капитал емитован путем продаје опција, права, гаранција и сличних инструмената капитала.

Капитализација или бонусне емисије акција и дељење акција

- 22.12 Капитализација или бонусна емисија (понекад се назива и дивиденда исплаћена у хартијама од вредности) је емитовање нових акција акционарима сразмерно њиховим постојећим власничким уделитема. На пример, ентитет може дати својим акционарима једну дивиденду или бонус акцију за сваких пет акција које поседује. Дељење акција (понекад се назива и подела акција) је дељење постојећих акција ентитета на више акција. На пример, при дељењу акција, сваки акционар може да добије једну додатну акцију за сваку акцију коју поседује. У неким случајевима, претходно неуплаћене акције се отказују и замењују новим акцијама. Капитализација, бонусне емисије и дељење акција не мењају укупан капитал. Ентитет треба да рекласификује износе у оквиру капитала у складу са применљивим законима.

Конвертибилни дуг или слични сложени финансијски инструменти

- 22.13 По емисији конвертибилног дуга или сличних **сложених финансијских инструмената** који садрже и компоненту обавезе и компоненту капитала, ентитет треба да изврши алокацију приноса између компоненте обавезе и компоненте капитала. Да би извршио ову алокацију, ентитет треба прво да одреди износ компоненте обавезе као фер вредност сличне обавезе која нема обележје конвертовања или сличне повезане компоненте капитала. Ентитет треба да изврши алокацију преосталог износа као компоненту капитала. Трошкови трансакције треба да се алоцирају између дужничке компоненте и компоненте капитала на основу њихових релативних фер вредности.
- 22.14 Ентитет не треба да ревидира алокацију у наредном периоду.
- 22.15 У периодима након емитовања инструмената, ентитет треба рачуноводствено да обухвата компоненту обавезе као што следи:
- (а) у складу са Одељком 11 *Основни финансијски инструменти* ако компонента обавезе испуњава услове у параграфу 11.9. У овим случајевима, ентитет треба систематски да призна све разлике између компоненте обавезе и износа главнице који се дугује приликом доспећа као додатни **расход** по основу камате користећи **метод ефективне камате** (видети параграфе 11.15-11.20).
 - (б) у складу са Одељком 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте* ако компонента обавезе не испуњава услове из параграфа 11.9.

Гашење финансијских обавеза инструментима капитала

- 22.15А Ентитет може да поново преговара о условима финансијске обавезе са повериоцем ентитета што резултира тиме да ентитет гаси обавезу у потпуности или делимично емитовањем инструмената капитала повериоцу. Емитовање инструмената капитала представља накнаду која се плаћа у складу са параграфом 11.38. Ентитет треба да одмерава емитоване инструменте капитала по фер вредности. Међутим, ако фер вредност емитованих инструмената капитала не може поуздано да

се одмери без непотребних трошкова или напора, инструменти капитала треба да се одмеравају по фер вредности угашене финансијске обавезе. Ентитет треба да престане са признавањем финансијске обавезе или дела финансијске обавезе у складу са параграфима 11.36-11.38.

22.15Б Ако се део плаћене накнаде односи на модификацију у погледу преосталог дела обавезе, ентитет треба да алоцира плаћену накнаду на део угашене обавезе и део који остаје неизмирен. Ова алокација треба да се врши на разумној основи. Ако је преостала обавеза значајно модификована, ентитет треба рачуноводствено да обухвата модификацију као гашење првобитне обавезе и **признавање** нове обавезе као што захтева параграф 11.37.

22.15Ц Ентитет не треба да примењује параграфе 22.15А-22.15Б на трансакције у случајевима када:

- (а) је поверилац такође и директни или индиректни акционар и када делује у свом својству директног или индиректног постојећег акционара;
- (б) су поверилац и ентитет контролисани од исте стране или страна пре и након трансакције а суштина трансакције обухвата расподелу из капитала или унос у капитал ентитета; или
- (ц) је гашење финансијске обавезе путем емитовања инструмената капитала у складу са првобитним условима финансијске обавезе (видети параграфе 22.13-22.15).

Откупљене сопствене (резервске) акције

22.16 Откупљене сопствене (резервске) акције су инструменти капитала ентитета који је ентитет емитовао и накнадно поново стекао. Ентитет треба да одузме од капитала фер вредност накнаде дате за откупљене сопствене акције. Ентитет не треба да признаје **добитак** или губитак од куповине, продаје, емитовања или отказивања откупљених сопствених акција.

Расподеле власницима

22.17 Ентитет треба да умањи капитал за износ расподела својим власницима (имаоцима инструмената капитала ентитета). Порез на добитак који се односи на расподеле власницима треба рачуноводствено да се обухвата у складу са Одељком 29.

22.18 Понекад ентитет расподељује средства која нису готовина својим власницима ('неготовинске расподеле'). Када ентитет објави такву расподелу и има обавезу да расподели неготовинска средства својим власницима, треба да призна обавезу. Треба да одмери обавезу по фер вредности средстава која треба да се расподеле осим ако иста испуњава услове у параграфу 22.18А. На крају сваког **извештајног периода** и на датум измирења, ентитет треба да провери и коригује **књиговодствену вредност** дивиденде која се дугује како би одразио промене фер вредности средстава која треба да се расподеле, са променама признатим у капитал као кориговања износа за расподелу. Када ентитет измирује обавезу по основу дивиденде, треба да призна у добитак или губитак разлику између књиговодствене вредности расподељених средстава и књиговодствене вредности обавезе по основу дивиденде.

22.18А Ако фер вредност расподељених средстава не може поуздано да се одмери без непотребних трошкова или напора, обавеза треба да се одмерава по књиговодственој вредности средстава која треба да се расподеле. Ако фер вредност средстава која треба да се расподеле може да се пре измирења одмери поуздано без непотребних трошкова или напора, обавеза се поновно одмерава по фер вредности са одговарајућим кориговањем износа расподеле и рачуноводствено се обухвата у складу са параграфом 22.18.

22.18Б Параграфи 22.18-22.18А не примењују се на расподелу неготовинског средства које у крајњој инстанци контролише иста страна или стране пре и након расподеле. Овај изузетак примењује се на појединачне, засебне и **консолидоване финансијске извештаје** ентитета који врши расподелу.

Учешће без права контроле и трансакције акцијама консолидованог зависног ентитета

22.19 У **консолидованим финансијским извештајима**, учешћа без права контроле у нето имовини зависног ентитета се укључују у капитал. Ентитет треба да третира промене учешћа са правом

контроле **матичног ентитета** у зависном ентитету које не резултирају губитком **контроле**, као трансакције са власницима у њиховом својству власника. У складу са тим, књиговодствена вредност учешћа без права контроле се коригује како би одразила промену учешћа матичног ентитета у нето имовини зависног ентитета. На овај начин се усклађује свака разлика учешћа без права контроле и фер вредност плаћене или добијене накнаде, ако је има, треба да се признаје директно у капитал и да се припише власницима капитала матичног ентитета. Ентитет не треба да признаје добитак или губитак од ових промена. Такође, ентитет не треба да признаје никакве промене књиговодствених вредности средстава (укључујући гудвил) или обавеза као резултат таквих трансакција.

Обелодањивања

- 22.20 Ако фер вредност средстава која треба да се расподеле као што је описано у параграфима 22.18-22.18А не може поуздано да се одмери без непотребних трошкова или напора, ентитет треба да обелодани ту чињеницу и разлоге из којих би поуздано одмеравање фер вредности подразумевало непотребне трошкове или напоре.

Одељак 23 Приход

Делокруг овог одељка

- 23.1 Овај одељак треба да се примењује на рачуноводствено обухватања **прихода** који настају од следећих трансакција и догађаја:
- (а) продаје робе (било да је производи ентитет за сврхе продаје или је купљена ради поновне продаје);
 - (б) пружања услуга;
 - (ц) **уговора о изградњи** у којима је ентитет предузимач; и
 - (д) коришћења **средстава** ентитета од стране других, чиме се остварују камате, тантијеме или дивиденде.
- 23.2 Приходи или други **добити** који настају од одређених трансакција и догађаја су обрађени у другим одељцима овог Стандарда:
- (а) уговори о **лизингу** (видети Одељак 20 *Лизинг*);
 - (б) дивиденде и други приходи од инвестиција обрачунати методом удела (видети Одељак 14 *Инвестиције у придружене ентитете* и Одељак 15 *Инвестиције у заједничке подухвате*);
 - (ц) промена **фер вредности финансијских средстава** и **финансијских обавеза** или њихово отуђење (видети Одељак 11 *Основни финансијски инструменти* и Одељак 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте*);
 - (д) промена фер вредности **инвестиционих некретнина** (видети Одељак 16 *Инвестиционе некретнине*);
 - (е) почетно **признавање** и промене фер вредности **биолошких средстава** повезаних са **пољопривредном активношћу** (видети Одељак 34 *Специјализоване активности*); и
 - (ф) почетно признавање **пољопривредних производа** (видети Одељак 34).

Одмеравање прихода

- 23.3 Ентитет треба да одмерава приход по фер вредности примљених или потраживаних накнада. Фер вредност примљених или потраживаних накнада узима у обзир износ свих трговинских дисконта, дисконта за промтпно измирење и количинских рабата које дозволи ентитет.
- 23.4 Ентитет треба да укључи у приход само бруто прилив економских користи које је ентитет примио или потражује за свој рачун. Ентитет треба да искључи из прихода све износе прикупљене за рачун трећих страна као што су порез на промет, порез на робу и услуге и порез на додатну вредност. У заступничком односу, ентитет (агент) треба у приход да укључи само износ својих накнада. Износи наплаћени на име главнице нису приход ентитета.

Одложено плаћање

- 23.5 Када је прилив **готовине** или **готовинских еквивалента** одложен, и када тај аранжман чини у ствари финансијску трансакцију, фер вредност накнаде је **садашња вредност** свих будућих примитака одређених коришћењем **изведене каматне стопе**. Финансијска трансакција настаје када, на пример, ентитет обезбеди бескаматни кредит купцу или од купца прихвати меницу која садржи каматну стопу нижу од тржишне, као накнаду за продату робу. Изведена каматна стопа је стопа која се јасније може одредити између следеће две:
- (а) преовладавајућа стопа за сличне инструменте емитента са сличним кредитним рејтингом; или
 - (б) каматна стопа којом се дисконтује номинални износ тог инструмента на текуће цене робе или услуга за готовинску продају.

Ентитет треба да признаје разлику између садашње вредности свих будућих примитака и номиналне вредности накнаде као приход од камате, у складу са параграфима 23.28 и 23.29 и Одељком 11.

Размена робе или услуга

- 23.6 Ентитет не треба да признаје приход:
- (а) када се роба или услуге размењују за робу или услуге сличне природе и вредности; или
 - (б) када се роба или услуге размењују за различиту робу или услуге, али трансакцији недостаје комерцијална суштина.
- 23.7 Ентитет треба да призна приход када се роба прода или када се услуге размене за различиту робу или услуге у трансакцији која има комерцијалну суштину. У том случају, ентитет треба да одмерава трансакцију:
- (а) по фер вредности примљене робе или услуга коригованој за износ пренете готовине или еквивалената готовине;
 - (б) ако се износ под (а) не може поуздано одмерити, онда по фер вредности робе или услуга који су дати и коригованој за износ пренете готовине или еквивалената готовине;
 - (ц) ако се фер вредности ни примљене ни дате робе или услуга не може поуздано одмерити, онда по **књиговодственој вредности** датих роба или услуга коригованој за износ пренете готовине или еквивалената готовине.

Идентификовање трансакције која генерише приход

- 23.8 Ентитет обично примењује критеријуме за признавање прихода из овог одељка на сваку трансакцију засебно. Међутим, ентитет примењује критеријуме признавања на компоненте једне трансакције које се могу засебно идентификовати, када је неопходно одразити суштину те трансакције. На пример, ентитет примењује критеријуме признавања на компоненте једне трансакције које се могу засебно идентификовати када продајна цена неког производа укључује износ који се може идентификовати за накнадно сервисирање. Обрнуто, ентитет примењује критеријуме за признавање на две или више трансакција заједно када су оне повезане на такав начин да се комерцијални ефекат не може разумети без сагледавања више трансакција као целине. На пример, ентитет примењује критеријуме признавања на две или више трансакција заједно када продаје робу и, истовремено, закључује одвојени уговор о каснијој поновној куповини те робе, негирајући тиме суштински ефекат дате трансакције.
- 23.9 Понекад, као део трансакције продаје, ентитет даје купцу награду за лојалност коју купац може да искористи у будућности за бесплатну или дисконтовану робу или услуге. У овом случају, у складу са параграфом 23.8, ентитет треба рачуноводствено да обухвата ове награде као компоненту почетне трансакције продаје која се може засебно идентификовати. Ентитет треба да изврши алокацију фер вредности накнаде коју прима или потражује по основу продаје на награду и на друге компоненте продаје. Накнада алоцирана на награду треба да се одмерава повезивањем са њиховом фер вредности, односно са износом за који би награда могла засебно да се прода.

Продаја робе

- 23.10 Ентитет треба да призна приход од продаје робе када су сви следећи услови задовољени:
- (а) ентитет је на купца пренео значајне ризике и користи од власништва над робом;
 - (б) ентитет не задржава учешће у управљању продатом робом у мери која се обично повезује са власништвом, нити задржава ефективну контролу над продатом робом;
 - (ц) износ прихода се може поуздано измерити;
 - (д) **вероватан** је прилив економске користи повезане са том трансакцијом у ентитет; и
 - (е) трошкови који су настали или трошкови који ће настати у датој трансакцији могу се поуздано измерити.
- 23.11 Оцена тога када је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва на купца захтева испитивање околности дате трансакције. У највећем броју случајева, пренос ризика и користи од власништва подударно се са преносом законског власништва или са преносом поседа на купца. Ово је случај код већине продаја на мало. У другим случајевима, време преноса ризика и власништва се не подударно са временом преноса законског власништва или преноса поседа.

- 23.12 Ентитет не признаје приход ако задржава значајне ризике и користи власништва. Примери ситуација у којима ентитет може задржати значајне ризике и користи од власништва су:
- (а) када ентитет задржава обавезу за незадовољавајуће резултате који нису покривени уобичејеним гаранцијама;
 - (б) када пријем прихода од одређене продаје зависи од купца који продаје робу;
 - (ц) када се роба испоручује и монтира, а монтирање чини значајан део уговора који тај ентитет још није завршио; и
 - (д) када купац има право да поништи куповину из разлога наведених у продајном уговору, или купац има дискреционо право повраћаја без одређеног разлога, а ентитет није сигуран у вероватноћу повраћаја.
- 23.13 Ако ентитет задржава само безначајан ризик власништва, то је трансакција продаје и ентитет признаје приход. На пример, продавац може да призна приход када задржи законско право на дату робу искључиво ради обезбеђења наплате доспелог износа. Слично, ентитет признаје приход када се незадовољном купцу нуди повраћај новца, ако купац открије да роба има грешку или није задовољан из других разлога, а ентитет може поуздано да одмери повраћаје. У таквим случајевима, ентитет признаје **резервисање** за повраћај у складу са Одељком 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

Пружање услуга

- 23.14 Када се резултат неке трансакције која укључује пружање услуга може поуздано измерити, приход повезан са том трансакцијом се признаје према степену довршености те трансакције на крају **извештајног периода** (понекад се ово назива метод процента довршености). Исход трансакције се може поуздано проценити када су задовољени сви од следећих услова:
- (а) износ прихода се може поуздано измерити;
 - (б) вероватно је да ће се економске користи повезане са том трансакцијом улићи у ентитет;
 - (ц) степен довршености трансакције на крају извештајног периода се може поуздано одмерити; и
 - (д) трошкови настали поводом те трансакције и трошкови завршавања трансакције се могу поуздано измерити.
- У параграфима 23.21-23.27 се дају упутства за примену метода процента довршености.
- 23.15 Када се услуге врше неодређен број пута током одређеног временског периода, ентитет признаје приход по праволинијској основи током одређеног периода осим ако не постоји доказ да неки други метод боље представљао степен довршености. Када је одређено деловање много значајније од другог, ентитет одлаже признавање прихода док се не изврши значајно деловање.
- 23.16 Када се резултат трансакције која укључује пружање услуга не може поуздано проценити, ентитет треба да призна приход само до висине признатих **расхода** који се могу надокнадити.

Уговори о изградњи

- 23.17 Када се исход уговора о изградњи може поуздано проценити, ентитет треба да призна приход по основу уговора и трошкове повезане са уговором о изградњи као приходе и расходе, у зависности од степена извршења уговора на крају извештајног периода (понекад се ово назива метод процента довршености). Поуздана процена исхода захтева поуздане процене степена извршења, будућих трошкова и наплативости фактурисаних износа. Параграфи 23.21-23.27 дају упутства за примену метода процента довршености.
- 23.18 Захтеви овог одељка се обично примењују засебно на сваки уговор о изградњи. Међутим, у неким околностима, неопходно је примењивати овај одељак на компоненте једног уговора које се могу засебно идентификовати или на групу уговора заједно како би се одразила суштина уговора или групе уговора.
- 23.19 Када уговор покрива одређени број средстава, изградња сваког средства треба да се третира као засебни уговор о изградњи када:
- (а) су засебни предлози поднети за свако средство;
 - (б) је свако средство било предмет засебних преговора, а предузимач и купац су у стању да прихвате или одбаце онај део уговора који се односи на свако од средстава; и
 - (ц) трошкови и приходи од сваког средства се могу идентификовати.

- 23.20 Група уговора, било са једним купцем или са неколико купаца, треба да се третира као један уговор о изградњи када:
- (а) се о групи уговора преговара као о једном пакету;
 - (б) су уговори толико међусобно повезани да, у ствари, чине део једног пројекта са општом профитном маржом; и
 - (ц) се уговори извршавају истовремено или у континуираном низу.

Метод процента довршености

- 23.21 Овај метод се користи за признавање прихода од пружања услуга (видети параграфе 23.14-23.16) и од уговора о изградњи (видети параграфе 23.17-23.20). Ентитет треба да провери и, када је неопходно, измени процене прихода и трошкова како трансакција пружања услуге или уговор о изградњи напредују.
- 23.22 Ентитет треба да одреди степен довршености трансакције или уговора користећи метод који најпоузданије одмерава извршени рад. Могући методи укључују:
- (а) пропорцију у којој трошкови настали до одређеног датума терете укупни процењени трошак те трансакције. Трошкови везани за рад извршен до тог датума не укључују трошкове који се односе на будуће активности, као што су материјали или авансна плаћања;
 - (б) преглед извршеног рада;
 - (ц) довршеност физичког дела трансакције пружања услуге или уговора о изградњи.
- Плаћања у ратама и аванси примљени од купаца често не одражавају извршени рад.
- 23.23 Ентитет треба да призна трошкове који се односе на будућу активност у вези трансакције или уговора, као што су материјали или авансна плаћања, као имовину ако је вероватно да ће трошкови бити надокнађени.
- 23.24 Ентитет треба одмах да призна као расход све трошкове за које није вероватно да ће бити надокнађени.
- 23.25 Када се исход уговора не може поуздано проценити:
- (а) ентитет треба да призна приход само до висине насталих трошкова по основу уговора за које је вероватно да ће бити надокнађени, и
 - (б) ентитет треба да призна трошкове по основу уговора као расход за период у ком су настали.
- 23.26 Када је вероватно да ће укупни трошкови бити већи од укупних прихода по основу уговора о изградњи, очекивани губитак треба да се призна одмах као расход, са одговарајућим резервисањем за **онерозан (штетан)** уговор (видети Одељак 21).
- 23.27 Ако наплата износа који је већ признат као приход по основу уговора није више вероватна, ентитет треба да призна ненаплативи износ као расход, а не као кориговање прихода по основу уговора.

Камата, тантијеме и дивиденде

- 23.28 Ентитет треба да признаје приход који настаје коришћењем средстава ентитета од стране других, односно по основу камата, тантијема и дивиденди, на основама датим у параграфу 23.29 када:
- (а) је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет; и
 - (б) се износ прихода може поуздано измерити.
- 23.29 Ентитет треба да призна приход на следећим основама:
- (а) камата се признаје коришћењем **метода ефективне каматне стопе** као што је описано у параграфима 11.15-11.20.
 - (б) тантијеме се признају према обрачунској основи, у складу са суштином релевантног уговора; и
 - (ц) дивиденде се признају када се утврди право акционара да приме исплату.

Обелодањивања

Општа обелодањивања о приходу

23.30 Ентитет треба да обелодани:

- (а) усвојене **рачуноводствене политике** за признавање прихода, укључујући усвојене методе за одређивање степена довршености трансакције која укључује пружање услуга; и
- (б) износ сваке значајне категорије прихода признатог током датог периода, укључујући засебно, као минимум, приход који настаје од:
 - (i) продаје робе;
 - (ii) пружања услуга;
 - (iii) камате;
 - (iv) тантијема;
 - (v) дивиденди;
 - (vi) накнада;
 - (vii) **државних давања**; и
 - (viii) свих осталих значајних врста прихода.

Обелодањивања која се односе на приход од уговора о изградњи

23.31 Ентитет треба да обелодани следеће:

- (а) износ прихода по основу уговора признатих као приход за тај период;
- (б) методе коришћене за одређивање прихода по основу уговора признатог у том периоду; и
- (ц) методе коришћене за одређивање степена довршености уговора који су у току.

23.32 Ентитет треба да презентује:

- (а) бруто износ потраживања од купаца за рад по основу уговора, као имовину; и
- (б) бруто износ обавезе према купцима за рад по основу уговора, као **обавезу**.

Одељак 24 Државна давања

Делокруг овог одељка

- 24.1 Овај одељак прописује рачуноводствено обухватање свих **државних давања**. Државно давање је помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених одређених услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета.
- 24.2 Из државних давања искључени су они облици државне помоћи чија се вредност не може поуздано одредити, као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.
- 24.3 Овај одељак не покрива државну помоћ у форми олакшица које ентитет може користити приликом утврђивању **опорезивог добитка**, или које се одређују или ограничавају на основу обавезе за **порез на добитак**. Примери таквих олакшица су периоди ослобађања од плаћања пореза на добитак, порески кредит по основу инвестиција, дозвољена убрзана **амортизација** и снижене стопе пореза на добитак. Одељак 29 *Порез на добитак* покрива рачуноводствено обухватање пореза базираних на **приходу**.

Признавање и одмеравање

- 24.4 Ентитет треба да признаје државна давања на следећи начин:
- (а) давања која не намећу примаоцу услове у вези са одређеним будућим резултатима се признају као приход приликом признавања потраживања по основу давања;
 - (б) давања која намећу примаоцу услове у вези са одређеним будућим резултатима се признају као приход само када се испуне услови у вези са резултатима; и
 - (ц) давања добијена пре испуњавања критеријума **признавања прихода** се признају као **обавеза**.
- 24.5 Ентитет треба да одмерава давања по **фер вредности** добијеног или потраживаног **средства**.

Обелодањивања

- 24.6 Ентитет треба да обелодани следеће:
- (а) природу и износе државних давања признатих у **финансијским извештајима**;
 - (б) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе повезане са државном помоћи која није призната у приходу; и
 - (ц) указивање на друге облике државне помоћи од којих је ентитет имао директне користи.
- 24.7 За сврхе обелодањивања које се захтева у параграфу 24.6(ц), државна помоћ је мера државе намењена обезбеђивању специфичне економске користи за ентитет или групу ентитета који испуњавају одређене услове. Примери обухватају бесплатне техничке или маркетиншке савете, обезбеђење гаранција и бескаматне кредите или кредите са ниском каматном стопом.

Одељак 25 Трошкови позајмљивања

Делокруг овог одељка

- 25.1 Овај одељак прописује рачуноводствено обухватање **трошкова позајмљивања**. Трошкови позајмљивања су камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средстава. Трошкови позајмљивања обухватају:
- (а) **расход** по основу камате израчунат коришћењем **метода ефективне камате** како је описано у Одељку 11 *Основни финансијски инструменти*;
 - (б) финансијска терећења у вези са **финансијским лизингом** признатим у складу са Одељком 20 *Лизинг*; и
 - (ц) курсне разлике настале по основу позајмљивања у страниј валути, у износу до ког се сматрају кориговањем трошкова камате.

Признавање

- 25.2 Ентитет треба да признаје све трошкове позајмљивања као расход у **добитку или губитку** у периоду у ком су настали.

Обелодањивања

- 25.3 У параграфу 5.5(б) се захтева обелодањивање финансијских трошкова. У параграфу 11.48(б) се захтева обелодањивање укупних расхода по основу камате (коришћењем метода ефективне камате) за **финансијске обавезе** које се не признају **по фер вредности** кроз добитак или губитак. Овај одељак не захтева никакво додатно обелодањивање.

Одељак 26

Плаћања на основу акција

Делокруг овог одељка

- 26.1 Овај одељак прописује рачуноводствено обухватање **транзакција плаћања на основу акција** укључујући оне које се измирују капиталом или готовином или оне у којима услови споразума дају могућност избора да ентитет измири транзакцију у **готовини** (или другим **средствима**) или емитовањем инструмената **капитала**.
- 26.1А Транзакцију плаћања на основу акција може да измири други ентитет **групе** (или акционар било ког ентитета групе) у име ентитета који прима робу или услуге. Овај одељак такође се примењује на ентитет који:
- прима робу или услуге када неки други ентитет у истој групи (или акционар било којег ентитета групе) има обавезу да измири транзакцију плаћања на основу акција; или
 - има обавезу да измири транзакцију плаћања на основу акција када неки други ентитет у истој групи добије робу или услуге осим ако транзакција очигледно има неку сврху осим плаћања робе или услуга за снабдевање ентитета који их прима.
- 26.1Б У одсуству робе или услуга који се могу конкретно идентификовати, друге околности могу указивати да су роба или услуге примљени (или ће бити примљени), у којем случају се примењује овај одељак (видети параграф 26.17).
- 26.2 **Готовински измирене транзакције плаћања на основу акција** обухватају права заснована на повећању вредности акција. На пример, ентитет може давати права заснована на повећању вредности акција запосленима као део пакета награђивања, при чему би запослени добили права на будуће готовинске исплате (уместо инструмента капитала), на основу повећања цена акција ентитета изнад одређеног нивоа током одређеног временског периода. Или ентитет може запосленима дати право да примају будуће готовинске исплате тиме што им даје право на акције (укључујући акције које ће бити емитоване након извршења опција акција) које су откупиве, било обавезно (на пример, након престанка запослења) или по избору запосленог.

Признавање

- 26.3 Ентитет треба да признаје робу или услуге добијене или стечене у транзакцијима плаћања на основу акција када добија робу или док прима услуге. Ентитет треба да признаје одговарајуће повећање капитала уколико су роба или услуге добијене у **транзакцијима плаћања на основу акција које се измирују капиталом**, или **обавезе** уколико су роба или услуге стечени у транзакцијима плаћања на основу акција које се измирују готовином.
- 26.4 Када роба или услуге добијене или стечене у транзакцији плаћања на основу акција не испуњавају услове да се **признају** као средства, ентитет треба да их призна као **расходе**.

Признавање када постоје услови стицања

- 26.5 Уколико се право плаћања на основу акција одмах **стиче**, од запосленог се не захтева да испуни прецизирани период пружања услуге пре него што добије безусловно право на та плаћања на основу акција. У недостатку доказа о супротном, ентитет треба да претпостави да су услуге које је запослени пружио као накнаду за плаћања по основу акција добијене. У овом случају, на **датум додељивања** ентитет треба да призна добијене услуге у потпуности, заједно са одговарајућим повећањем капитала или обавеза.
- 26.6 Уколико се плаћања на основу акција не стичу док запослени не испуни прецизирани период пружања услуге, ентитет треба да претпостави да ће услуге које друга страна пружа као накнаду за плаћања на основу акција бити добијене у будућности, током **периода стицања**. Ентитет треба ове услуге рачуноводствено да обухвата у току периода стицања како их друга страна буде пружала, заједно са одговарајућим повећањем капитала или обавеза.

Одмеравање трансакција плаћања на основу акција које се измирују капиталом

Принцип одмеравања

- 26.7 За трансакције плаћања на основу акција које се измирују капиталом, ентитет треба да одмерава добијену робу или услуге, као и одговарајуће повећање капитала, по **фер вредности** добијене робе или услуга, осим ако се фер вредност не може поуздано проценити. Уколико ентитет не може да изврши поуздану процену фер вредности добијене робе или услуга, ентитет треба да одмери њихову вредност, као и одговарајуће повећање капитала, према фер вредности додељених инструмената капитала. Да би применио овај захтев на трансакције са запосленима и другима који пружају сличне услуге, ентитет треба да одмери фер вредност добијених услуга према фер вредности додељених инструмената капитала, јер обично није могуће поуздано проценити фер вредност добијених услуга.
- 26.8 За трансакције са запосленима (укључујући и друге који пружају сличне услуге), фер вредност додељених инструмената капитала треба да се одмерава на датум додељивања. За трансакције са странама које нису запослени, датум **одмеравања** је онај датум када ентитет добија робу или друга страна пружи услугу.
- 26.9 Додељивање инструмената капитала може бити условљено тиме да запослени мора да испуни утврђене **услове стицања** који се односе на услугу или резултате рада. Пример услова стицања који се односе на услугу је када је додељивање акција или опција акција запосленом условљено тиме да запослени остане запослен код ентитета током одређеног временског периода. Примери услова стицања који се односе на резултат рада, су када је додељивање акција или опција на акције условљено одређеним трајањем услуге и тиме да ентитет оствари одређени раст профита (нетржишни услов стицања) или одређено повећање цене акција ентитета (**тржишни услов стицања**). Услови стицања се рачуноводствено обухватају као што следи:
- (а) сви услови стицања који се односе на услуге запосленог или на нетржишни услов у погледу резултата рада треба да се узму у обзир када се процењује број инструмената капитала чије се стицање очекује. Након тога, ентитет треба да провери ту процену, ако нове информације укажу на то да се број инструмената капитала чије се стицање очекује разликује од претходних процена. На датум стицања, ентитет треба да провери процену ради изједначавања са бројем инструмената капитала који се коначно стиче. Услови стицања који се односе на услуге запослених или на нетржишни услов перформанси не треба да се узимају у обзир када се процењује фер вредност акција, опција акција или других инструмената капитала на датум одмеравања.
 - (б) сви тржишни услови под којима се може или услови под којима се не може остварити право стицања треба да се узму у обзир при процени фер вредности акција, опција на акције или других инструмената капитала на датум одмеравања, без накнадног кориговања процењене фер вредности, без обзира на исход тржишних услова или услова по којима се не може остварити право стицања, уколико су сви остали услови стицања испуњени.

Акције

- 26.10 Ентитет треба да одмерава фер вредност акција (и са њима повезане добијене робе или услуге) коришћењем следеће хијерархије одмеравања на три нивоа:
- (а) ако је уочљива тржишна цена доступна за додељене инструменте капитала, користи се та цена;
 - (б) ако уочљива тржишна цена није доступна, фер вредност додељених инструмената капитала се одмерава коришћењем уочљивих тржишних података који се односе на ентитет, попут:
 - (i) недавне трансакције акцијама ентитета; или
 - (ii) недавне независне процене фер вредности ентитета или његових основних средстава.
 - (ц) ако уочљива тржишна цена није доступна и ако би прибављање поузданог одмеравања фер вредности под (б) било **неизводљиво**, треба индиректно одмерити фер вредности акција коришћењем метода процене који употребљава тржишне податке у највећој

могућој мери ради процене тога која би цена тих инструмената капитала била на датум додељивања у независној трансакцији између обавештених, вољних страна. Директори ентитета треба да користе расуђивање у примени најадекватнијег метода процене да би одредили фер вредност. Сваки коришћени метод процене треба да буде доследан општеприхваћеним методологијама процене инструмената капитала.

Опције акција и права на повећање вредности акција које се измирују капиталом

- 26.11 Ентитет треба да одмерава фер вредност опција акција и права на повећање вредности акција које се измирују капиталом (и са њима повезаних добијених роба или услуга) коришћењем следеће хијерархије одмеравања на три нивоа:
- (а) ако је уочљива тржишна цена доступна за додељене инструменте капитала, користи се та цена.
 - (б) ако уочљива тржишна цена није доступна, фер вредност додељених опција акција и права на повећање вредности акција се одмерава коришћењем уочљивих тржишних података који се односе на ентитет, попут недавне трансакције опцијама акција.
 - (ц) ако уочљива тржишна цена није доступна и ако би прибављање поузданог одмеравања фер вредности под (б) било неизводљиво, треба индиректно одмерити фер вредности опција акција или права на повећање вредности акција коришћењем метода одређивања цене опције. Инпути за овај модел (као што је пондерисана просечна цена акције, цена извршења, очекивана варијација цене, трајање опције, очекиване дивиденде и каматна стопа базирана на ризику) треба да користе тржишне податке у највећој могућој мери. У параграфу 26.10 се дају упутства за одређивање фер вредности акција за утврђивање пондерисане просечне цене акције. Ентитет треба да изврши процену очекиване варијације у складу са методологијом процене која се користи за одређивање фер вредности акција.

Модификације услова под којима се додељују инструменти капитала

- 26.12 Ентитет може да модификује услове према којима се инструменти капитала додељују на начин који је повољнији за запосленог, на пример, смањењем цене извршења опције или смањењем периода стицања или модификовањем или елиминисањем услова који се односи на резултате рада. Алтернативно, ентитет може да модификује услове на начин који није повољнији за запосленог, на пример, повећањем периода стицања или додавањем услова који се односи на резултате рада. Ентитет треба да узме у обзир ове модификоване услове стицања приликом рачуноводственог обухватања трансакције плаћања на основу акција, на следећи начин:
- (а) уколико модификација повећава фер вредности додељених инструмената капитала (или повећава број додељених инструмената капитала), која је одмерена непосредно пре или после модификације, ентитет треба да укључи додељену инкременталну фер вредност приликом утврђивања износа признатог за добијене услуге као накнаду за додељене инструменте капитала. Додељена инкрементална фер вредност представља разлику између фер вредности модификованог инструмента капитала и вредности првобитног инструмента капитала, при чему су обе процењене на датум модификације. Уколико се модификација врши у току периода стицања, додељена инкрементална фер вредност се обухвата у одмеравању износа признатог 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.
 - (б) уколико модификација смањује укупну фер вредност **аранжмана плаћања на основу акција**, или очигледно на неки други начин није корисна за запосленог, ентитет треба да настави да рачуноводствено обухвата добијене услуге као накнаду за добијене инструменте капитала, као да се модификације није ни догодила.

Захтеви у овом параграфу изражени су у контексту трансакција плаћања на основу акција са запосленима. Захтеви се такође примењују на трансакције плаћања на основу акција са странама које нису запослени ако се ове трансакције одмеравају позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала, али се позивање на датум додељивања односи на датум на који ентитет добија робу или на који супротна страна пружа услугу.

Поништавања и измирења

- 26.13 Ентитет треба рачуноводствено да обухвата поништавање или измирење плаћања на основу акција која се измирују капиталом као убрзање стицања, те стога треба одмах да призна износ који би иначе био признат за добијене услуге током преосталог периода стицања.

Трансакције плаћања на основу акција које се измирују готовином

- 26.14 За трансакције плаћања на основу акција које се измирују готовином, ентитет треба да одмерава стечену робу или услуге, као и настале обавезе, по фер вредности обавезе. Све док се обавеза не измири, ентитет треба поново да одмерава фер вредност обавезе на сваки датум извештавања и на датум измирења, са променама фер вредности које се признају у добитку или губитку за тај период.

Трансакције плаћања на основу акција са готовинским алтернативама

- 26.15 Неке трансакције плаћања на основу акција дају или ентитету или другој страни избор да измире трансакцију готовином (или другим средствима) или преносом инструмената капитала. У том случају, ентитет треба рачуноводствено да обухвата трансакцију као трансакцију плаћања на основу акција које се измирују готовином осим уколико:

- (а) ентитет има претходну праксу измиривања емисијом инструмената капитала, или
- (б) опција нема комерцијалну суштину зато што износ готовинског измирења није повезан са, или је вероватно да ће бити нижи од, фер вредности инструмента капитала.

У околностима (а) и (б), ентитет треба рачуноводствено да обухвата трансакцију као трансакцију плаћања на основу акција која се измирују капиталом у складу са параграфима 26.7-26.13.

Планови групе

- 26.16 Ако награду плаћања на основу акција додељује ентитет запосленима једног или више ентитета у групи, и ако група презентује **консолидоване финансијске извештаје** коришћењем или *IFRS za SME* или **целокупног сета IFRS**, тим ентитетима групе је дозвољено, као алтернатива третирању назначеном у параграфима 26.3-26.15, да одмеравају расход од плаћања на основу акција на основу разумне алокације расхода за групу.

Роба и услуге који не могу да се идентификују

- 26.17 Ако се чини да је накнада која се може идентификовати мања од фер вредности додељених инструмената капитала или настале обавезе, таква ситуација обично указује да је добијена (или ће бити добијена) друга накнада (односно, роба или услуге који се не могу идентификовати). На пример, неки правни системи имају програме по којима **власници** (као што су запослени) могу да стекну капитал без пружања робе или услуга које се могу посебно идентификовати (или пружањем робе или услуга које су очигледно мање вредности од фер вредности додељених инструмената капитала). Ово указује на то да је друга накнада добијена или ће бити добијена (као што су прошле или будуће услуге запослених). Ентитет треба да одмерава робу или услуге који су добијени (или који ће бити добијени), а који се не могу идентификовати, као разлику између фер вредности плаћања на основу акција и фер вредности робе или услуга који су добијени (или који ће бити добијени) и који се могу идентификовати, одмерене на датум додељивања. За трансакције које се измирују готовином, обавезе треба да се одмеравају на крају сваког **извештајног периода** док се не измире у складу са параграфом 26.14.

Обелодањивања

- 26.18 Ентитет треба да обелодани следеће информације о природи и обиму аранжмана плаћања на основу акција који су постојали у току периода:
- (а) опис свих врста аранжмана плаћања на основу акција који су постојали у било ком тренутку у току периода, укључујући опште услове сваког аранжмана, као што су захтеви стицања, максимални рок трајања додељених опција и метод измирења (на

пример, да ли се врши измирење готовином или капиталом). Ентитет са суштинским сличним врстама аранжмана плаћања на основу акција може ове информације приказати заједно.

- (б) број и пондерисану просечну цену извршења опција акције за сваку од следећих група опција:
- (i) неизмирених на почетку периода;
 - (ii) додељених у току периода;
 - (iii) које су престале да важе у току периода;
 - (iv) извршених у току периода;
 - (v) истеклих у току периода;
 - (vi) неизмирених на крају периода; и
 - (vii) извршених на крају периода.
- 26.19 За аранжмане плаћања на основу акција који се измирују капиталом, ентитет треба да обелодани информације о начину одмеравања фер вредности добијене робе или услуга или фер вредности додељених инструмената капитала. Ако се користи методологија процене, ентитет треба да обелодани метод и разлоге одабира.
- 26.20 За аранжмане плаћања на основу акција који се измирују готовином, ентитет треба да обелодани информације о начину одмеравања обавезе.
- 26.21 За аранжмане плаћања на основу акција који су модификовани у току периода, ентитет треба да обелодани објашњење модификација.
- 26.22 Ако је ентитет део плана групе плаћања на основу акција, и ако одмерава расходе по основу плаћања на основу акција путем разумне алокације расхода признатих за групу, треба да обелодани ту чињеницу и основу за алокацију (видети параграф 26.16).
- 26.23 Ентитет треба да обелодани следеће информације о ефекту трансакција плаћања на основу акција на добитак или губитак ентитета за тај период и на **финансијску позицију**:
- (а) укупни расход признат у добитку или губитку за тај период; и
 - (б) укупну **књиговодствену вредност** на крају периода за обавезе настале од трансакција плаћања на основу акција.

Одељак 27

Умањење вредности имовине

Циљ и делокруг

- 27.1 Губитак због умањења вредности настаје када књиговодствена вредност средства превазилази надокнадиви износ. Овај одељак треба да се примењује за рачуноводствено обухватање умањења вредности свих делова имовине осим следећих, за која други одељци овог Стандарда установљавају захтеве у погледу умањења вредности:
- (а) **одложених пореских средстава** (видети Одељак 29 *Порез на добитак*);
 - (б) средстава која настају по основу **примања запослених** (видети Одељак 28 *Примања запослених*);
 - (ц) **финансијских средстава** под делокругом Одељка 11 *Основни финансијски инструменти* или Одељка 12 *Питања која се односе на остале финансијске инструменте*;
 - (д) **инвестиционих некретнина** које се одмеравају по **фер вредности** (видети Одељак 16 *Инвестиционе некретнине*); и
 - (е) **биолошких средстава** која се односе на **пољопривредне активности** које се одмеравају по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје (видети Одељак 34 *Пољопривреда*); и
 - (ф) имовина која произилази из **уговора о изградњи** (видети Одељак 23 *Приходи*).

Умањење вредности залиха

Продајна цена умањена за трошкове финализирања и продаје

- 27.2 Ентитет треба да оцени на сваки датум извештавања да ли је залихама умањена вредности. Ентитет треба да изврши ову процену поређењем књиговодствене вредности сваке ставке залиха (или групе сличних ставки – видети параграф 27.3) са продајном ценом умањеном за трошкове финализирања и продаје. Ако је ставки залиха (или групи сличних ставки) умањена вредност, ентитет треба да смањи књиговодствену вредност залиха (или групе) на њену продајну цену умањену за трошкове финализирања и продаје. Ово смањење је губитак због умањења вредности и признаје се одмах у **добитак или губитак**.
- 27.3 Ако је **неизводљиво** одредити продајну цену умањену за трошкове финализирања и продаје за залихе ставку по ставку, ентитет може да групише ставке залиха које се односе на исту производну линију који имају сличне намене или крајње кориснике и које се производе и рекламирају у истој географској области за сврхе оцене умањења вредности.

Сторнирање умањења вредности

- 27.4 Ентитет треба да врши нову процену продајне цене умањене за трошкове финализирања и продаје на сваки наредни датум извештавања. Када околности које су претходно узроковале умањење вредности залиха више не постоје или када постоји јасан доказ повећања продајне цене умањене за трошкове финализирања и продаје због промењених економских околности, ентитет треба да сторнира износ умањења вредности (сторнирање је ограничено на износ првобитног губитка због умањења вредности) тако да је нова књиговодствена вредност мања од набавне вредности и промењене продајне цене умањене за трошкове финализирања и продаје.

Умањење вредности имовине која није залихе

Општи принципи

- 27.5 Ако, и само ако, је надокнадиви износ средства мањи од његове књиговодствене вредности, ентитет треба да смањи књиговодствену вредност на надокнадиви износ. То смањење представља губитак због умањења вредности. У параграфима 27.11-27.20 се дају упутства за одмеравање надокнадивог износа.

- 27.6 Ентитет треба одмах да призна губитак због умањења вредности у добитак или губитак, осим у случају када се имовина књиговодствено води по ревалоризованој вредности у складу са моделом ревалоризације из Одељка 17 *Некретнине, постројења и опрема*. Сваки губитак због умањења вредности ревалоризоване имовине треба да се третира као ревалоризационо умањење у складу са параграфом 17.15Д.

Показатељи умањења вредности

- 27.7 Ентитет треба да оцени на крају сваког извештајног периода да ли постоје било какве назнаке да је вредност неког средства умањена. Ако постоје такве назнаке, ентитет треба да процени надокнадиви износ за такво средство. Ако не постоје назнаке умањења вредности, није неопходно процењивати надокнадиви износ.
- 27.8 Ако није могуће проценити надокнадиви износ појединачног средства, ентитет треба да процени надокнадиви износ **јединице која генерише готовину** којој то средство припада. Ово може бити случај зато што одмеравање надокнадивог износа захтева предвиђање токова готовине, а понекад појединачна средства не генеришу токове готовине самостално. 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.
- 27.9 Када се процењује има ли назнака да је дошло до умањења вредности неког средства, ентитет треба да узме у обзир, најмање, следеће показатеље:

Екстерни извори информација

- (а) значајан пад тржишне вредности средства у току периода, много већи него што би се то очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе;
- (б) значајне промене са негативним дејством на ентитет које су 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 **материјално** значајно одразити на дисконтну стопу примењену код израчунавања **употребне вредности** средства и значајно умањити **фер вредност средства умањену за трошкове продаје**;
- (д) књиговодствена вредност нето имовине ентитета је већа од њене процењене фер вредности ентитета у целини (таква процена је можда извршена, на пример, у вези са потенцијалном продајом дела или целокупног ентитета);

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.
 - (г) постојање расположивог доказа на основу интерних извештаја који указује на то да је економски учинак средства лошији, или ће бити лошији од очекиваног. У овом контексту, економски учинак обухвата резултате пословања и токове готовине.
- 27.10 Ако постоји назнака да је умањена вредност средства, ово може да укаже да ентитет треба да провери преостали **корисни век трајања**, метод **амортизације** или **резидуалну вредност** средства и коригује га у складу са одељком овог Стандарда који је применљив на то средство (на пример, Одељак 17 и Одељак 18 *Нематеријална имовина осим гудвила*), чак и ако се никакав губитак због умањења вредности не признаје за то средство.

Одмеравање надокнадивог износа

- 27.11 Надокнадиви износ средства или јединице која генерише готовину је фер вредност умањена за трошкове продаје или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа. Ако није могуће проценити надокнадиви износ појединачног средства, упућивања у параграфима 27.12-27.20 на средство треба да се тумаче као упућивања на јединицу која генерише готовину.

- 27.12 Није увек неопходно да се утврђује и фер вредност умањена за трошкове продаје и употребна вредност средства. Ако било који од ова два износа премашује књиговодствену вредност, вредност средства није умањена и није неопходно вршити процену другог износа.
- 27.13 Уколико нема разлога да се сматра да је употребна вредност средства материјално значајно већа од његове фер вредности умањене за трошкове продаје, као надокнадиви износ се може узети фер вредност умањена за трошкове продаје. Ово је често случај код средстава која се држе ради отуђења.

Фер вредност умањена за трошкове продаје

- 27.14 Фер вредност умањена за трошкове продаје је износ који се може добити продајом неког средства у независној трансакцији између упознатих, вољних страна, умањен за трошкове отуђења (параграфи 11.27 – 11.32 садрже упутство за одмеравање фер вредности).

Употребна вредност

- 27.15 Употребна вредност је **садашња вредност** будућих токова готовине који се очекују од средства. Израчунавање ове садашње вредности обухвата следеће кораке:

- (а) процењивање будућих готовинских прилива и одлива, који ће настати по основу континуираног коришћења средства и његовог коначног отуђења; и
- (б) примена одговарајуће дисконтне стопе на те будуће готовинске токове.

- 27.16 Израчунавање 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 времена тих будућих токова готовине;
- (ц) временску вредност новца, приказану путем текуће безризичне тржишне каматне стопе;
- (д) цену неизвесности својствене средству; и
- (е) друге факторе, као што је великвидност, коју ће учесници на тржишту одражавати одређивањем цена будућих токова готовине које ентитет очекује да ће остварити употребом тог средства.

- 27.17 При одмеравању употребне вредности, процене будућих токова готовине треба да обухвате:

- (а) пројекције прилива готовине по основу континуиране употребе средстава; и
- (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 доследно, том средству; и
- (ц) евентуалне нето токове готовине, која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања.

Ентитет може пожелети да користи скорије финансијске буџете или прогнозе за процену токова готовине, ако су доступни. Да би се процениле пројекције токова готовине после периода обухваћених последњим буџетима или прогнозама, ентитет ће можда извршити екстраполацију пројекција заснованих на буџетима или прогнозама, коришћењем стабилне или опадајуће стопе раста за наредне године, осим ако се растућа стопа не може оправдати.

- 27.18 Процене будућих токова готовине не треба да обухвате:

- (а) приливе или одливе готовине од финансијских активности; или
- (б) приливе или плаћања по основу **пореза на добитак**.

- 27.19 Будући токови готовине за средство треба да се процењују за средство 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.

- 27.20 Дисконтна стопа (стопе) је стопа (или стопе) која се користи у израчунавању садашње вредности треба да буде стопа (стопе) пре опорезивања, која одражава текуће тржишне оцене:

- (а) временске вредности новца; и
- (б) ризике специфичне за средство за које будуће процене токова готовине нису кориговане.

Дисконтна стопа (стопе) која се користи за одмеравање употребне вредности средства не треба да одражава ризике због којих су процене будућих токова готовине кориговани, како би се избегло дупло рачунање.

Признавање и одмеравање губитка због умањења вредности за јединицу која генерише готовину

- 27.21 Губитак због умањења вредности треба да се признаје за јединицу која генерише готовину ако, и само ако, је надокнадиви износ јединице мањи од њене књиговодствене вредности. Губитак због умањења вредности треба да се алоцира ради смањења књиговодствене вредности средства јединице следећим редоследом:
- (а) прво, ради смањења књиговодствене вредности **гудвила** алоцираног на јединицу која генерише готовину, и
 - (б) затим, на друга средства јединице пропорционално на основу књиговодствене вредности сваког средства у јединици која генерише готовину.
- 27.22 Међутим, ентитет не треба да смањује књиговодствену вредност средства у јединици која генерише готовину испод највише од следећих вредности:
- (а) њене фер вредности умањене за трошкове продаје (ако се може одредити);
 - (б) њене употребне вредности (ако се може одредити); и
 - (ц) нуле.
- 27.23 Сваки вишак износа од губитка због умањења вредности који се не може алоцирати на средство због ограничења у параграфу 27.22 треба да се алоцира на друга средства јединице пропорционално на основу књиговодствене вредности тих других средстава.

Додатни захтеви за умањење вредности гудвила

- 27.24 Гудвил се, сам по себи, не може продати. Гудвил не генерише токове готовине за ентитет независне од токова готовине других средстава. Као последица тога, фер вредност гудвила се не може директно одмерити. Стога се фер вредност гудвила мора извести из одмеравања фер вредности јединице која генерише готовину чији је гудвил део.
- 27.25 За сврхе тестирања на умањење вредности, гудвил стечен у оквиру **пословне комбинације** треба да се, од дана стицања, алоцира на сваку стицаоачеву јединицу која генерише готовину за коју се очекује да оствари корист од синергије комбинације, без обзира да ли су друга стечена средства или **обавезе** стеченог ентитета додељене тим јединицима.
- 27.26 Део надокнадивог износа јединице која генерише готовину је приписив учешћу **без права контроле** у гудвилу. За сврхе тестирања на умањење вредности јединице која генерише готовину са гудвилу која није у потпуном власништву, књиговодствена вредност јединице се номинално коригује, пре него што се упореди са њеним надокнадивим износом, одређивањем бруто књиговодствене вредности гудвила алоцираног на јединицу да би се укључио гудвил приписив учешћу без права контроле. Ова номинално коригована књиговодствена вредност се онда пореди са надокнадивим износом јединице како би се одредило да ли је умањена вредност јединице која генерише готовину.
- 27.27 Ако се гудвил не може алоцирати на појединачне јединице која генерише готовину (или групе јединица које генеришу готовину) на систематској основи, онда за сврхе тестирања гудвила ентитет треба да тестира умањење вредности гудвила одређивањем надокнадивог износа било за:
- (а) стечени ентитет у целини, ако се гудвил односи на стечени ентитет који није интегрисан (интегрисан значи да је стечено пословање реструктурирано или раздвојено на извештајни ентитет или друге **зависне ентитете**); или
 - (б) читаву групу ентитета, искључујући ентитете који нису интегрисани, ако се гудвил односи на ентитет који је интегрисан.

У примени овог параграфа, ентитет ће морати да раздвоји гудвил на гудвил који се односи на ентитете који су интегрисани и гудвил који се односи на ентитете који нису интегрисани. Такође, ентитет треба да испуни захтеве за јединице које генеришу гудвил дате у овом одељку приликом израчунавања надокнадивог износа и алоцирања губитака и сторнирања због умањења вредности средстава која припадају, стеченом ентитету или групи ентитета.

Сторнирање губитка због умањења вредности

- 27.28 Губитак због умањења вредности признат за гудвил не треба да се сторнира у наредном периоду.
- 27.29 За сва средства осим гудвила, ентитет треба да процени на сваки датум извештавања да ли постоје назнаке да губитак због умањења вредности признат у претходним периодима можда више не постоји или је мањи. Назнаке да је губитак због умањења вредности можда мањи или више не постоји су обично супротне од назнака датих у параграфу 27.9. Ако таква назнака постоји, ентитет треба да одреди да ли део или целокупан губитак због умањења вредности из претходног периода треба да се сторнира. Процедура за вршење те процене ће зависити од тога да ли је претходни губитак због умањења вредности средства био заснован на:
- (а) надокнадивом износу тог појединачног средства (видети параграф 27.30); или
 - (б) надокнадивом износу јединице која генерише готовину којој то средство припада (видети параграф 27.31).

Сторнирање када је надокнадиви износ процењен за појединачно средство са умањеном вредношћу

- 27.30 Када је претходни губитак због умањења вредности био заснован на надокнадивом износу појединачног средства са умањеном вредношћу, примењују се следећи захтеви:
- (а) ентитет треба да процени надокнадиви износ средства на текући датум извештавања.
 - (б) ако процењени надокнадиви износ средства прелази његову књиговодствену вредност, ентитет треба да повећа књиговодствену вредност до надокнадивог износа, што је предмет ограничења описаног под (ц). То повећање представља сторнирање губитка због умањења вредности. Ентитет треба одмах да призна сторнирање у добитак или губитак, осим у случају када се имовина књиговодствено води по ревалоризованој вредности у складу са моделом ревалоризације датом у параграфу 17.15Б. Сторнирање губитка насталог услед умањења вредности ревалоризованог средства треба да се третира као ревалоризационо повећање у складу са параграфом 17.15Ц.
 - (ц) сторнирање губитка због умањења вредности не треба да повећа књиговодствену вредност средства изнад књиговодствене вредности која би се утврдила (нето од амортизације) да губитак због умањења вредности није признат за то средство у претходним годинама.
 - (д) након признавања сторнирања губитка због умањења вредности, ентитет треба да коригује амортизацију за то средство у будућим периодима како би алоцирао ревидирану књиговодствену вредност тог средства, умањену за њену резидуалну вредност (ако је има), на систематској основи током преосталог корисног века трајања.

Сторнирање тамо где је надокнадиви износ процењен за јединицу која генерише готовину

- 27.31 Када је првобитни губитак због умањења вредности био заснован на надокнадивом износу јединице која генерише готовину и којој то средство припада, примењују се следећи захтеви:
- (а) ентитет треба да процени надокнадиви износ те јединице која генерише готовину на текући датум извештавања.
 - (б) ако процењени надокнадиви износ јединице која генерише готовину прелази њену књиговодствену вредност, тај вишак представља сторнирање губитка због умањења вредности. Ентитет треба да алоцира износ тог сторнирања на средства јединице, осим за гудвил, пропорционално са књиговодственим вредностима тих средстава, што је предмет ограничења описаног под (ц). Та повећања књиговодствених вредности треба да се третирају као сторнирања губитака због умањења вредности за појединачна средства и да се одмах признају у добитак или губитак, осим у случају када се средство књиговодствено води по ревалоризованој вредности у складу са моделом ревалоризације у параграфу 17.15Б. Сторнирање губитка насталог услед умањења вредности ревалоризованог средства треба да се третира као ревалоризационо повећање у складу са параграфом 17.15Ц.
 - (ц) приликом алоцирања сторнирања губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину, то сторнирање не треба да повећа књиговодствену вредност средства изнад нижег од следећих износа:

- (i) његовог надокнадивог износа; и
- (ii) његове књиговодствене вредности која би била утврђена (нето од амортизације) да није признат губитак од умањења вредности тог средства у претходним периодима.
- (д) сваки вишак износа сторнирања губитка од умањења вредности који не може да се алоцира на неко средство због ограничења датог под (ц), треба да се пропорционално алоцира на друга средства јединице, осим гудвила.
- (е) након признавања сторнирања губитка због умањења вредности, ако је применљиво, ентитет треба да коригује потраживање по основу амортизације за то свако средство јединице која генерише готовину у будућим периодима како би алоцирао ревидирану књиговодствену вредност тог средства, умањену за њену резидуалну вредност (ако је има), на систематској основи током преосталог корисног века трајања.

Обелодањивања

- 27.32 Ентитет треба да обелодани следеће за сваку **класу средстава** назначених у параграфу 27.33:
- (а) износ губитака због умањења вредности признатих у добитак или губитак током периода и линијске ставке у **извештају о укупном резултату (и билансу успеха, ако се презентује)** у које су ти губици због умањења вредности укључени; и
 - (б) износ сторнирања губитака због умањења вредности признатих у добитак или губитак током периода и линијске ставке у извештају о укупном резултату (и билансу успеха, ако се презентује) у којима су ти губици због умањења вредности сторнирани.
- 27.33 Ентитет треба да обелодани информације које се захтевају у параграфу 27.32 за сваку од следећих класа средстава:
- (а) залихе;
 - (б) **некретнине, постројења и опрему** (укључујући и инвестиционе некретнине које се рачуноводствено обухватају методом набавне вредности);
 - (ц) гудвил;
 - (д) **нематеријалну имовину** осим гудвила;
 - (е) инвестиције у **придружене ентитете**; и
 - (ф) инвестиције у **заједничке подухвате**.

Одељак 28 Примања запослених

Делокруг овог одељка

- 28.1 **Примања запослених** су сви облици накнада које ентитет даје у размену за услуге запослених, укључујући директоре и руководство. Овај одељак се примењује на сва примања запослених, осим на **трансакције плаћања на основу акција**, које су покривене Одељком 26 *Плаћања на основу акција*. Примања запослених, покривена овим Одељком спадају у следеће четири врсте:
- (а) краткорочна примања запослених су примања запослених (осим **отпремнина**) која доспевају за плаћање у року од дванаест месеци након завршетка периода у коме су запослени пружали релевантне услуге;
 - (б) **примања по престанку запослења** су примања запослених (осим отпремнина) која треба исплатити по престанку запослења;
 - (ц) остала дугорочна примања запослених су примања запослених (осим примања по престанку запослења и отпремнина) која не доспевају за исплату у периоду од дванаест месеци након краја периода у којем су запослени пружали своје услуге; и
 - (д) отпремнине као примања запослених која се исплаћују као резултат било:
 - (i) одлуке ентитета да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања; или
 - (ii) одлуке запосленог да добровољно прихвати да је вишак, у замену за та примања.
- 28.2 Примања запослених такође укључују трансакције плаћања на основу акција у којима запослени добијају инструменте **капитала** (као што су акције или опције акција) или **готовину** или друга **средства** ентитета у износу који се заснива на цени акција или других инструмената капитала ентитета. За рачуноводствено обухватање трансакција плаћања на основу акција ентитет примењује Одељак 26.

Општи принципи признавања за сва примања запослених

- 28.3 Ентитет признаје трошкове свих примања запослених на која запослени имају право као резултат услуга пружених ентитету током **извештајног периода**:
- (а) као **обавезу**, након умањења за износе који су било исплаћени директно запосленом или уплаћени у фонд примања запослених. Ако износ, који је већ исплаћен, превазилази обавезу настало по основу услуга пре **датума извештавања**, ентитет треба да призна тај вишак као средство, и то до износа до кога ће та унапред извршена исплата довести до умањења будућих исплата или повраћаја новца.
 - (б) као **расход**, осим ако неки други одељак овог Стандарда не захтева или дозвољава укључење тих примања у вредност неког средства, као што су на пример **залихе или некретнине, постројења и опрема**.

Краткорочна примања запослених

Примери

- 28.4 Краткорочна примања запослених обично укључују ставке као што су:
- (а) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;
 - (б) краткорочна плаћена одсуства (као што је плаћени годишњи одмор и плаћено боловање) тамо где надокнада за одсуство доспева за измирење у току дванаест месеци након краја периода у коме је тај запослени пружио повезане услуге;
 - (ц) учешћа у добити и премије који доспевају за плаћање у току дванаест месеци након краја периода у коме запослени пружају повезане услуге; и
 - (д) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене.

Генерално одмеравање краткорочних примања запослених

- 28.5 Када је неки запослени извршио услугу у неком ентитету током извештајног периода, тај ентитет треба да одмерава признате износе у складу са параграфом 28.3 по недисконтованом износу краткорочних примања запосленог за који се очекује да ће бити исплаћен у замену за ту услугу.

Признавање и одмеравање — краткорочна плаћена одсуства

- 28.6 Ентитет може да надокнади одсуство запослених по основу различитих разлога укључујући годишње одморе и боловања. Одређена краткорочна плаћена одсуства су кумулативна - могу се преносити и користити у будућим периодима уколико запослени није искористио своје право у потпуности у текућем периоду. Примери су годишњи одмори и боловања. Ентитет треба да призна очекиване трошкове **кумулятивних плаћених одсуства** када запослени пружају услуге које повећавају њихова права на будућа плаћена одсуства. Ентитет треба да одмерава очекиване трошкове кумулативних плаћених одсуства као недисконтовани додатни износ који ентитет очекује да исплати као резултат неискоришћених права акумулираних на крају извештајног периода. Ентитет треба да презентује овај износ као краткорочну обавезу на датум извештавања.
- 28.7 Ентитет треба да призна трошкове осталих (некумулятивних) плаћених одсуства онда када дође до одсуства. Ентитет треба да одмерава трошкове некумулятивних плаћених одсуства као недисконтовани износ исплаћене зараде или зараде која се дугује за период одсуствовања.

Признавање—учешћа у добити и бонус планови

- 28.8 Ентитет треба да призна очекивани трошак учешћа у добити и исплату бонуса само када:
- (а) има садашњу законску или изведену обавезу да изврши такве исплате као резултат прошлих догађаја (ово значи да ентитет реално нема алтернативу плаћању); и
 - (б) се може сачинити поуздана процена такве обавезе.

Примања по престанку запослења: разлика између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања

- 28.9 Примања по престанку запослења укључују, на пример:
- (а) пензијска примања, као што су пензије; и
 - (б) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и медицинска нега по престанку запослења.

Аранжмани путем којих ентитет пружа примања по престанку запослења су **планови примања по престанку запослења**. Ентитет примењује овај одељак на све такве аранжмане, без обзира на то да ли они укључују или не оснивање засебног ентитета који ће примати доприносе и исплаћивати примања. У неким случајевима, ови аранжмани су наметнути законом а не одлуком ентитета. У другим случајевима, ови аранжмани су резултат активности ентитета чак и ако не постоји формални, документовани план.

- 28.10 Планови примања по престанку запослења се класификују или као **планови дефинисаних доприноса** или као **планови дефинисаних примања**, у зависности од примарних услова и околности:
- (а) планови дефинисаних доприноса су планови примања по престанку запослења по којима ентитет плаћа фиксне доприносе у засебан ентитет (фонд) и нема никакве законске нити изведене обавезе да уплаћује даље доприносе или директна плаћања запосленима, ако тај фонд нема довољно средстава за исплату свих примања запосленима у вези са радом запослених у текућем и претходним периодима. Стога, износ примања по престанку запослења који запослени прима је одређен износом доприноса који је ентитет уплатио (а можда и сам запослени) плану примања по престанку запослења или осигураватељу, заједно са повраћајем на улагања по основу доприноса.

- (б) планови дефинисаних примања су планови примања по престанку запослења који нису планови дефинисаних доприноса. Према плану дефинисаних примања обавеза ентитета је да обезбеди договорена примања за садашње и бивше запослене при чему актуарски ризик (да ће примања коштати више или мање него што се очекује) и ризик улагања (да ће се повраћај на средства издвојен у фонд разликовати од очекиваних) суштински пада на терет тог ентитета. Ако су актуарска или улагачка остварења лошија од очекиваних, обавеза ентитета може бити увећана и обрнуто, ако су актуарска или улагачка остварења боља од очекиваних.

Планови за више послодаваца и државни планови

- 28.11 **План за више послодаваца** се класификује као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања, зависно од услова датог плана, укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова. Када нису доступне довољне информације за коришћење рачуноводства дефинисаних примања за план за више послодаваца, а који је план дефинисаних примања, ентитет треба да рачуноводствено обухвата план у складу са параграфом 28.13 као да је у питању план дефинисаних доприноса и врши обелодањивања захтевана параграфом 28.40.

Осигурана примања

- 28.12 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 тај ентитет има законску или изведену обавезу да:
- (а) директно исплати примања запослених када доспеју за исплату; или
 - (б) плати накнадне износе ако осигураватељ не исплати сва будућа примања запослених везана за услуге запослених у текућем и ранијим периодима.

Изведена обавеза може настати индиректно путем тог плана, путем механизма за намирење будућих премија или путем односа **повезаних страна** са осигураватељем. Уколико ентитет задржава такву законску или изведену обавезу, ентитет план третира као план дефинисаних примања.

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних доприноса

Признавање и одмеравање

- 28.13 Ентитет треба да призна плативе доприносе за тај период:
- (а) као обавезу, по одбијању свих већ плаћених доприноса. Ако већ плаћени допринос превазилази допринос који доспева за услуге извршене пре датума извештавања, ентитет треба да призна тај вишак као средство.
 - (б) као расход, сем ако неки други одељак овог Стандарда не захтева укључење у набавну вредност неког средства попут залиха или некретнина, постројења или опреме.

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних примања

Признавање

- 28.14 Применом општих принципа **признавања** из параграфа 28.3 на планове дефинисаних примања, ентитет признаје:
- (а) обавезу према плану дефинисаних примања нето од **средстава плана**—своје “**обавезе за дефинисано примање**” (видети параграфе 28.15–28.23); и
 - (б) признаје нето промену те обавезе током периода као трошак плана дефинисаних примања током периода (видети параграфе 28.24–28.27).

Одмеравање обавезе за дефинисано примање

- 28.15 Ентитет треба да одмерава обавезу за дефинисано примање као своју обавезу по плану дефинисаних примања као нето износ следећих ставки:
- (а) **садашња вредност** обавезе по плану дефинисаних примања (његова **обавеза по основу дефинисаних примања**) на датум извештавања (параграфи 28.16–28.22 пружају смернице за одмеравање ове обавезе).
 - (б) минус фер вредност **средстава плана** на датум извештавања (ако се може утврдити) из којих ће те обавезе бити директно измирене. Параграфи 11.27–11.32 садрже упутство за одређивање фер вредности средстава плана.

Укључивање стечених и нестечених примања

- 28.16 Садашња вредност обавеза ентитета према плану дефинисаних примања на датум извештавања треба да одражава процењени износ примања која су запослени зарадили у замену за пружање својих услуга у текућем и претходним периодима, укључујући примања која још увек **нису стечена** (видети параграф 28.26) и укључујући ефекте формуле израчунавања примања којим се запосленима дају већа примања за већи број година рада. Од ентитета се захтева да одреди колико примања је приписиво текућем и претходним периодима на основу формуле израчунавања примања и да изврши процену (актуарску претпоставку) у вези демографских варијабли (као што су флукуација и смртност запослених) и финансијских варијабли (као што су будући раст зарада и промене медицинских трошкова) које утичу на трошкове примања. Актуарске претпоставке морају да буду непристрасне (нити оптимистичке нити претерано конзервативне), међусобно компатибилне и изабране тако да резултирају најбољом проценом будућих токова готовине по основу плана.

Дисконтовање

- 28.17 Ентитет треба да одмерава обавезу по основу дефинисаних примања на основу дисконтоване садашње вредности. Ентитет треба да утврди стопу за дисконтовање будућих плаћања према тржишним приносима на висококвалитетне корпоративне обвезнице на датум извештавања. У земљама где не постоји развијено тржиште за овакве обвезнице, треба користити тржишне приносе (на датум извештавања) на државне обвезнице. Валута и рок корпоративних или државних обвезница треба да буду у складу са валутом и процењеним роком будућих плаћања.

Актуарски методи процењивања

- 28.18 Ентитет треба да користи, уколико је у могућности без прекомерних трошкова и напора, **метод кредитирања пројектоване јединице** за одмеравање своје обавезе дефинисаних примања и повезаног трошка. Уколико се обавеза по основу дефинисаних примања заснива на будућим зарадама, метод кредитирања пројектоване јединице захтева да ентитет одмерава своје обавезе дефинисаних плаћања по основи која одражава очекивана будућа повећања зараде. Додатно, метод кредитирања пројектоване јединице захтева да ентитет изврши различите актуарске претпоставке при одмеравању обавезе дефинисаних примања, укључујући дисконтне стопе, очекиване стопе приноса на средства плана, очекиване стопе раста зарада, флукуацију запослених, смртност и (дефинисане планове медицинских примања) тренд промене медицинских трошкова.
- 28.19 Уколико ентитет није у могућности да без прекомерних трошкова и напора примени метод кредитирања пројектоване јединице за одмеравање својих обавеза и трошкова плана дефинисаних примања, ентитету је дозвољено да поједностави одмеравање својих обавеза по основу дефинисаних примања у вези са тренутно запосленим на следећи начин:
- (а) занемарује очекивана повећања зараде (претпоставља да ниво зарада остаје исти све док тренутно запослени не почну да примају примања по престанку запослења).
 - (б) занемарује будуће услуге тренутно запослених (претпоставља да је план постојећих и нових запослених затворен за промене).
 - (ц) занемарује могућу смртност тренутно запослених за период од датума извештавања до датума када се очекује да запослени почну да примају примања по престанку запослења (претпоставља да ће сви запослени примити примања по престанку запослења). Међутим, смртност након престанка рада (односно очекивани животни век) се и даље мора размотрити.

Ентитет који одабере да примењује наведене олакшице у погледу **одмеравања** и даље мора да укључи и **стечена и нестечена примања** у обавезу по основу дефинисаних примања.

- 28.20 Овај Стандард не захтева да ентитет ангажује независног актуара за сврхе свеобухватне актуарске процене потребне за израчунавање обавезе по основу дефинисаних примања. Такође се не захтева свеобухватна актуарска процена сваке године. У периодима између свеобухватних актуарских процена, уколико није дошло до значајних промена главних актуарских претпоставки обавеза по основу дефинисаних примања се може мерити прилагођавањем мерења из претходног периода за демографске промене као што су број запослених и висина зарада.

Увођење плана, промене, ограничења и измирења

- 28.21 Уколико је у текућем периоду план дефинисаних примања уведен или промењен, ентитет ће повећати или смањити своју обавезу за дефинисана примања како би одразио ову промену и признати повећање (смањење) као расход (**приход**) при мерењу **добитка или губитка** за текући период. Супротно, уколико је у текућем периоду дошло до ограничавања плана (примања свих или групе запослених су смањена) или измирена (послодавац је у потпуности испунио своју обавезу), обавеза по основу дефинисаних примања се умањује или укида и ентитет треба да призна резултирајући **добитак** или губитак за текући период.

Средства плана дефинисаних примања

- 28.22 Уколико је, на датум извештавања садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања мања него фер вредност средства плана на исти датум, план има суфицит. Ентитет треба да призна суфицит плана као средство плана дефинисаних примања само у обиму у коме је могуће повратити суфицит било путем смањења доприноса у будућности или путем рефундације од стране плана.

Трошак плана дефинисаних примања

- 28.23 Ентитет треба да призна нето промене обавезе по основу дефинисаних примања током периода, осим промене приписиве примањима која су директно плаћена запосленима током периода или доприносима на терет послодавца, као трошак плана дефинисаних примања за период. Тај трошак се признаје у потпуности као расход у добитку или губитку или делимично у добитку или губитку а делимично као ставка **укупног осталог резултата** (видети параграф 28.24) осим уколико други одељак овог Стандарда не захтева да се трошкови признају као део набавне вредности неког средстава као што су залихе, некретнине, постројења и опрема.

Признавање—одабир рачуноводствене политике

- 28.24 Од ентитета се захтева да призна све актуарске добитке и губитке у периоду у коме настану у укупном осталом резултату. Ентитет треба да:

- (а) призна све актуарске добитке и губитке у оквиру добитка или губитка; или
- (б) призна све актуарске добитке и губитке у укупном осталом резултату

што представља одабир рачуноводствене политике. Ентитет треба да одабрану рачуноводствену политику примењује доследно за све планове дефинисаних примања и све актуарске добитке и губитке. Актуарски добици и губици који су признати у укупном осталом резултату се презентују у **извештају о укупном резултату**.

- 28.25 Нето промена обавезе по основу дефинисаних примања која је призната као трошак дефинисан планом дефинисаних примања укључује:

- (а) промену обавезе по основу дефинисаних примања насталу по основу пружених услуга запослених током периода извештавања;
- (б) камату на обавезе по основу дефинисаних примања током периода извештавања;
- (ц) принос на сва средства плана и нето промену фер вредности признатог права на надокнаду (видети параграф 28.28) током периода извештавања;
- (д) актуарске добитке и губитке настале током периода извештавања;
- (е) повећања или смањења обавезе по основу дефинисаних примања које су резултат увођења новог плана или промене постојећег плана током периода извештавања (видети параграф 28.21); и

- (ф) смањења обавезе по основу дефинисаних примања као последице ограничења или измирења постојећег плана у периоду извештавања (видети параграф 28.21).
- 28.26 Услуга запослених доводи до настанка обавезе према плану дефинисаних примања, чак и ако су оне условљене будућим запослењима (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 одређена примања по престанку запослења (на пример, здравствена заштита по престанку запослења) постају платива тек ако настане одређени догађај (на пример болест), 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.
- 28.27 Уколико су дефинисана примања умањена за износ који ће запосленима бити исплаћен у оквиру плана који спонзорише држава, ентитет одмерава своју обавезу по основу дефинисаних примања тако да одражава примања која ће бити исплаћена од државног плана, само ако:
- су ови планови уведени пре датума извештавања; или
 - претходни тренд или други поуздани докази указују на то да ће се та државна примања променити на неки предвидљив начин, на пример – у складу са будућим променама општег нивоа цена или општим нивоом зарада.

Повраћаји

- 28.28 Када је ентитет практично сигуран да ће друга страна повратити неке или све издатке неопходне за намирне обавезе по основу дефинисаних примања, ентитет треба да призна своје право на тај повраћај као засебно средство. Ентитет треба да одмери то средство по фер вредности. У извештају о укупном резултату (или у **билансу успеха** ако се презентује), расходи који се односе на план дефинисаних примања могу бити приказани у нето износу умањени за износ признатих повраћаја.

Остала дугорочна примања запослених

- 28.29 Остала дугорочна примања запослених обично укључују, на пример:
- дугорочна плаћена одсуства као што је одсуство на основу дугог стажа или стручног усавршавања;
 - примања на основу дугог стажа;
 - примања по основу дугорочне неспособности;
 - учешће у добити и премије које доспевају у року од дванаест месеци или више након завршетка периода у коме је запослени извршио повезане услуге; и
 - одложену надокнаду која доспева у року од дванаест месеци или више од краја периода у коме је зарађена.
- 28.30 Ентитет признаје као обавезу за остала дугорочна примања запослених, износ одмерен као нето суму следећих износа:
- садашња вредност обавеза по основу дефинисаних примања на датум извештавања; минус
 - фер вредност средстава плана (ако постоје) на датум извештавања, из којих се директно подмирују дате обавезе.

Ентитет треба да призна нето промене обавезе током периода, осим промене која се може приписати примањима која се исплаћују запосленима током периода или доприносима од послодавца, као трошкове по основу других дугорочних примања запослених током периода. Овај трошак се признаје у целости у добитак или губитак као расход осим уколико неки други одељак овог Стандарда не захтева да буде признат као део набавне вредности имовине, као што су залихе или некретнине, постројења и опрема.

Отпремнине

- 28.31 Ентитет може бити обавезан путем законских прописа, уговора или других аранжмана са запосленима или њиховим представницима, или путем изведене обавезе засноване на пословној пракси, обичају или жељи за правичним поступком, да изврши плаћање (или обезбеди друга примања) запосленима, када оконча њихово запослење. Таква плаћања су отпремнине.

Признавање

- 28.32 Будући да отпремнине не обезбеђују ентитету будуће економске користи, ентитет их одмах признаје као расход у добитку или губитку.
- 28.33 Када неки ентитет признаје отпремнине, он ће можда морати да обрачуна и ограничење пензијских примања или друга примања запослених.
- 28.34 Ентитет треба да призна отпремнине као обавезу и расход, када и само када ентитет демонстрира решеност да:
- (а) оконча запослење неког запосленог или групе запослених пре уобичајеног датума пензионисања; или
 - (б) обезбеди отпремнине као резултат понуде дате у циљу да се подстакне добровољно прихватање статуса технолошког вишка.
- 28.35 Ентитет демонстрира решеност да оконча запослење само када тај ентитет има детаљан званичан план за окончање и нема реалну могућности да одустане од њега.

Одмеравање

- 28.36 Ентитет треба да одмерава отпремнине као најбољу процену издатка који се захтева за измирење обавезе на датум извештавања. У случају понуде дате ради подстицања добровољног прихватања статуса технолошког вишка, мерење отпремнине треба да буде засновано на броју запослених за које се очекује да ће такву понуду прихватити
- 28.37 Када отпремнине доспевају за исплату у периоду дужем од 12 месеци након завршетка извештајног периода, треба их одмеравати према дисконтованој садашњој вредности.

Планови групе

- 28.38 Уколико **матични** ентитет исплаћује примања запосленима једног или више **зависних ентитета** у **групи**, и матични ентитет презентује **консолидоване финансијске извештаје** у складу са *IFRS за SME* или **комплетним IFRS**, тим зависним ентитетима је дозвољено да признају и одмеравају расходе примања запослених на основу разумне алокације расхода признатих за групу.

Обелодањивања

Обелодањивање краткорочних примања запослених

- 28.39 Овај одељак не захтева посебна обелодањивања у вези краткорочних примања запослених.

Обелодањивања у вези плана дефинисаних доприноса

- 28.40 Ентитет треба да обелодани износ који је као расход за планове дефинисаних примања признат у добитку или губитку. Уколико ентитет третира план дефинисаних примања више послодаваца као план дефинисаних доприноса због тога што нема довољно информација за примену рачуноводства дефинисаних примања (видети параграф 28.11) треба да обелодани чињеницу да је у питању план дефинисаних примања и разлог зашто се рачуноводствено обухвата као план дефинисаних доприноса, као и све доступне информације о суфициту или дефициту плана и ефекте на ентитет уколико их има.

Обелодањивања у вези плана дефинисаних примања

- 28.41 Ентитет треба да обелодани следеће информације о плановима дефинисаних примања (осим за планове дефинисаних примања више послодаваца који су рачуноводствено обухваћени као планови дефинисаних доприноса у складу са параграфом 28.11 и на који се примењују захтеви

обелодањивања из параграфа 28.40). Уколико ентитет има више планова дефинисаних примања, ова обелодањивања се могу вршити збирно, засебно за сваки план или груписањем на начин који се сматра најкориснијим:

- (а) општи опис типа датог плана, укључујући политику **финансирања**;
- (б) рачуноводствену политику ентитета за признавање актуарских добитака и губитака (у добитку или губитку или као ставке осталог укупног резултата) и износ актуарских добитака и губитака признатих током периода;
- (ц) уколико ентитет примењује поједностављивања из параграфа 28.19 при одмеравању обавезе по основу дефинисаних примања, треба да обелодани ту чињеницу и разлоге из којих би примена метода кредитирања пројектоване јединице за одмеравање његових обавеза и трошкова по плановима дефинисаних примања подразумевала непотребне трошкове или напоре ;
- (д) датум последње свеобухватне актуарске процене и, уколико није рађена на датум извештавања, опис прилагођавања извршених ради одмеравања обавезе по основу дефинисаних примања на датум извештавања.
- (е) усклађивање почетног и крајњег стања садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања и то приказујући одвојено исплаћена примања и све остале промене;
- (ф) усклађивање почетног и крајњег стања фер вредности средстава плана и почетног и крајњег стања било ког права на повраћај које је признато као средство, показујући одвојено, ако је примењиво:
 - (i) доприносе;
 - (ii) исплаћена примања; и
 - (iii) остале промене средстава плана.
- (г) укупне трошкове који се односе на план дефинисаних примања за период, уз засебно обелодањивање износа:
 - (i) признатих као расход; и
 - (ii) укључених у набавну вредност средства.
- (х) за сваку већу категорију средстава плана, што укључује али није ограничено на власничке инструменте, дужничке инструменте, некретнине и сва друга средства, проценат или износ сваке такве класе у односу на фер вредности целокупних средстава плана на датум извештавања;
- (и) износе садржани у фер вредности средстава плана за:
 - (i) сваку категорију сопствених **финансијских инструмената** ентитета;, и
 - (ii) сваку некретнину коју користи ентитет или друга средства која ентитет користи.
- (ј) актуарски принос на средства плана; и
- (к) основне коришћене актуарске претпоставке, укључујући, где је применљиво:
 - (i) дисконтне стопе;
 - (ii) очекиване стопе приноса на свако средство плана за периоде приказане у **финансијским извештајима**;
 - (iii) очекиване стопе раста зарада;
 - (iv) стопе тренда медицинских трошкова; и
 - (v) сваку другу коришћену **материјално значајну** актуарску претпоставку.

Усклађивања под (е) и (ф) се не морају презентовати за претходне периоде. Зависни ентитет који признаје и одмерава расход по основу примања запослених на основу разумне алокације трошкова признатих за групу (видети параграф 28.38) треба, у својим појединачним финансијским извештајима, да опише политику алокације и врши обелодањивања од (а) до (к) за план као целину.

Обелодањивања у вези са дугорочним примањима

- 28.42 За сваку категорију осталих дугорочних примања које ентитет обезбеђује својим запосленима, на датум извештавања обелодањује природу примања, износ своје обавезе и обим финансирања.

Обелодањивања отпремнина

- 28.43 За сваку категорију отпремнина које ентитет обезбеђује својим запосленима, на датум извештавања обелодањује природу примања, износ своје обавезе и обим финансирања.
- 28.44 Када постоји неизвесност у погледу броја запослених који ће прихватити понуђену отпремнину, постоји **потенцијална обавеза**. Одељак 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална*

имовина захтева да ентитет обелодани информацију о потенцијалним обавезама осим када је вероватноћа одлива за сврхе измирења мала.

Одељак 29

Порез на добитак

Делокруг овог одељка

- 29.1 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 порези по одбитку, које плаћа **зависни ентитет, придружени ентитет** или **заједнички подухват** при расподели, ентитету који сачињава извештај.
- 29.2 Овај одељак се односи на рачуноводство пореза на добитак. Од ентитета се захтева да призна текуће и будуће пореске последице трансакција и осталих догађаја који су признати у **финансијским извештајима**. Признате пореске износе чине **текући порез** и **одложени порез**. Текући порез је износ обавезе за платив (повратив) порез на добитак који се односи на опорезиви добитак (порески губитак) за текући период или претходне периоде. Одложени порез је порез на добитак који је платив или повратив у будућим периодима, обично као резултат надокнаде или измирења **средстава** или **обавеза** ентитета за износ књиговодствене вредности и пореских ефеката преноса неискоришћених пореских губитака и пореског кредита.
- 29.3 Овај одељак се не бави методама рачуноводственог обухватања **државних давања** (видети Одељак 24 *Државна давања*). Међутим, овај одељак се бави рачуноводственим обухватањем **привремених разлика** које могу да произађу из оваквих давања.

Признавање и одмеравање текућег пореза

- 29.4 Ентитет треба да призна обавезу за текући порез по основу пореза на добитак за текући и претходне периоде. Уколико плаћени износ за текући и претходне периоде превазилази износ обавеза за те периоде, ентитет тај вишак признаје као текуће пореско средство.
- 29.5 Ентитет признаје текуће пореско средство по основу пореског губитка који може да се пренесе да би се повратио текући порез плаћен у претходном периоду.
- 29.6 Ентитет одмерава текуће пореске обавезе (средства) по износу за који се очекује да буде плаћен (повраћен), коришћењем пореских стопа и пореских закона који су важећи или **суштински важећи до датума извештавања**. Ентитет сматра пореске стопе и пореске законе суштински важећим уколико преостали кораци у процесу усвајања тих стопа, нису утицали на исход у прошлости нити је вероватно да ће се то десити. Параграфи 29.32–29.33 садрже додатне смернице за **одмеравање**.

Признавање одложених пореза

Општи принцип признавања

- 29.7 **Признавању** средства или обавезе је својствено да извештајни ентитет очекује да поврати или измири књиговодствену вредност тог средства или обавезе. Уколико постоји **вероватноћа** да ће повраћај или измирење те књиговодствене вредности узроковати повећање (смањење) будућих плаћања пореза него што би то био случај када овакви повраћаји или измирења не би имали никаквих пореских последица, овај одељак захтева од ентитета да призна **одложено пореску обавезу (одложено пореско средство)** са одређеним ограниченим изузецима. Ако ентитет очекује да ће повратити књиговодствену вредност средства или да ће измирити књиговодствену вредност обавезе без утицаја на опорезиви добитак, не настаје одложени порез у погледу тог средства или обавезе.
- 29.8 Ентитет треба да призна одложено пореско средство или обавезу за порез који је повратив или платив у будућим периодима а који је настао као резултат трансакција или догађаја из претходних периода. Такав порез настаје по основу разлика између књиговодствене вредности средстава и обавеза ентитета у **извештају о финансијској позицији** и вредности које се приписују тим средствима и обавезама од стране пореских власти (овакве разлике се називају 'привремене разлике'), и преноса неискоришћених пореских губитака и пореских кредита.

Пореске основице и привремене разлике

- 29.9 **Пореска основица** средства је износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе од опорезивих економских користи које ће се приливати у ентитет када ентитет поврати књиговодствену вредност средства. Ако ове економске користи не буду опорезиве, пореска основа средства једнака је његовој књиговодственој вредности.
- 29.10 Пореска основица обавезе је њена књиговодствена вредност умањена за износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе у погледу те обавезе у будућим периодима. У случају **прихода** који се добија унапред, пореска основица резултирајуће обавезе је њена књиговодствена вредност умањена за износ прихода који неће бити опорезив у будућим периодима.
- 29.11 Неке ставке имају пореску основицу, али нису признате као средства или обавезе у извештају о финансијској позицији. На пример, трошкови **истраживања и развоја** су признати као **расход** при утврђивању **опорезивог добитка** у периоду у коме су настали, али се може десити да нису дозвољени као одбитна ставка приликом утврђивања опорезивог добитка (пореског губитка) све до неког каснијег периода. Разлика између пореске основице трошкова истраживања и развоја, која представља износ за који ће пореске власти дозволити да се одбије у будућим периодима, и нула књиговодствене вредности **представља привремену одбитну разлику** која има за резултат одложено пореско средство.
- 29.12 Привремене разлике су разлике између књиговодствене вредности средства или обавезе у извештају о финансијској позицији и пореске основице. У **консолидованим финансијским извештајима**, привремене разлике се утврђују поређењем књиговодствених вредности средстава и обавеза у консолидованим финансијским извештајима са одговарајућом пореском основицом. Пореска основица се утврђује према консолидованој пореској пријави у оним правним системима у којима се ова пријава подноси. У другим правним системима, пореска основица се утврђује према пореским пријавама сваког ентитета у **групи**.
- 29.13 Примери ситуација у којима настају привремене разлике укључују:
- (а) стечена средства која могу да се идентификују и обавезе које су преузете у **пословној комбинацији** и које се признају по **фер вредности** у складу са Одељком 19 *Пословне комбинације и гудвил*, али се не врше еквивалентна кориговања за пореске сврхе (на пример, пореска основица средства може да остане у висини његове набавне вредности код претходног власника). Резултирајуће одложено пореско средство или обавеза утиче на износ **гудвила** који ентитет признаје.
 - (б) средства која се поново одмеравају али се не врше еквивалентна кориговања за пореске сврхе. На пример, овај Стандарда дозвољава или захтева да се одређена средства поновно одмеравају по фер вредности или да се ревалоризују (на пример, Одељак 16 *Инвестиционе некретнине* и Одељак 17 *Некретнине, постројења и опрема*).
 - (ц) гудвил који настаје у пословној комбинацији, на пример, пореска основица гудвила биће нула ако пореске власти не дозвољавају **амортизацију** или **умањење вредности** гудвила као одбитни расход приликом утврђивања опорезивог добитка и не дозвољавају да се трошак по основу гудвила третира као одбитни расход при отуђењу зависног ентитета.
 - (д) пореска основица средства или обавезе која се при почетном признавању разликује од њихове почетне књиговодствене вредности.
 - (е) књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, огранке и придружене ентитете или учешћа у заједничке подухвате која постане другачија од пореске основице инвестиције или учешћа.

Све ове привремене разлике не узрокују одложена пореска средства и обавезе (видети параграфе 29.14 и 29.16).

Опорезиве привремене разлике

- 29.14 Одложена пореска обавеза треба да се призна за све **опорезиве привремене разлике**, осим уколико та одложена пореска обавеза не произилази из:
- (а) почетног признавања гудвила; или
 - (б) почетног признавања средства или обавезе у трансакцији која:
 - (i) није пословна комбинација; и

- (ii) у тренутку трансакције, не утиче ни на рачуноводствену добит нити на опорезиви добитак (порески губитак).

Међутим, за опорезиве привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, огранке и придружене ентитете, и учешћа у заједничке подухвате, одложена пореска обавеза треба да се признаје у складу са параграфом 29.25.

- 29.15 Неке привремене разлике настају када је **приход** или расход укључен у рачуноводствену добит у једном периоду, али је укључен у опорезиви добитак у другом периоду. Овакве **привремене разлике** често се описују као временске разлике. Следе примери привремених разлика ове врсте који представљају опорезиве привремене разлике и стога имају за резултат одложене пореске обавезе:

- (a) приход од камате је укључен у рачуноводствену добит на временски сразмерној основи, али може, у неким правним системима, да буде укључен у опорезиви добитак тек када се наплати готовина. Пореска основица потраживања по основу оваквих прихода је нула, зато што приходи не утичу на опорезиви добитак док се не наплати готовина.
- (b) **амортизација** која се примењује при одређивању опорезивог добитка (пореског губитка) може да се разликује од оне која се примењује при одређивању рачуноводствене добити. Привремена разлика је разлика између књиговодствене вредности средства и његове пореске основице, коју чини првобитна набавна вредност средства умањена за све одбитке у погледу тог средства које дозвољавају порески органи при утврђивању опорезивог добитка текућег и претходних периода. Опорезива привремена разлика настаје и има за резултат одложену пореску обавезу када је пореска амортизација убрзана. Ако је стопа пореске амортизације нижа од стопе рачуноводствене амортизације, настаје одбитна привремена разлика која има за резултат одложено пореско средство (видети параграф 29.16).

Одбитне привремене разлике

- 29.16 Одложено пореско средство треба да се призна за све одбитне привремене разлике до износа за који је вероватно да ће опорезиви добитак бити доступан у односу на који се може применити одбитна привремена разлика, осим ако одложено пореско средство не настаје из почетног признавања средства или обавезе у трансакцији која:

- (a) није пословна комбинација; и
- (b) у тренутку трансакције, не утиче ни на рачуноводствену добит нити на опорезиви добитак (порески губитак).

Међутим, за одбитне привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, огранке и придружене ентитете, и учешћа у заједничке подухвате, одложена пореска средства треба да се признаје у складу са параграфом 29.26.

- 29.17 Следе примери одбитних привремених разлика које имају за резултат одложена пореска средства:

- (a) трошкови по основу примања при одласку у пензију могу се одбити при утврђивању рачуноводствене добити у тренутку када запослени пружа услугу, али се одбијају при утврђивању опорезивог добитка када ентитет плаћа доприносе фонду или када ентитет плаћа примања при одласку у пензију. Привремена разлика постоји између књиговодствене вредности обавезе и њене пореске основице; пореска основица обавезе је обично нула. Оваква одбитна привремена разлика има за резултат одложено пореско средство зато што ће се економске користи приливати у ентитет у облику одбитака од опорезивих добитака када се плаћају доприноси или примања при одласку у пензију.
- (b) одређена средства могу да се књиже по фер вредности, без вршења еквивалентног кориговања за пореске сврхе. Одбитна привремена разлика настаје ако пореска основица средства премашује његову књиговодствену вредност.

- 29.18 Укидање одбитних привремених разлика има за резултат одбитке при утврђивању опорезивих добитака за будуће периоде. Постоји вероватноћа да ће постојати расположив опорезиви добитак у односу на који се може применити одбитна привремена разлика у случајевима када постоји довољно опорезивих привремених разлика повезаних са истим пореским органом и истим опорезивим ентитетом за које се очекује да буду укинуте:

- (a) у истом периоду као и очекивано укидање одбитне привремене разлике; или
- (b) у периодима у којима порески губитак настао из одложеног пореског средства, може да се врати или пренесе.

У оваквим околностима, одложено пореско средство се признаје у периоду у којем настају одбитне привремене разлике.

- 29.19 Када не постоји довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исти порески орган и на исти опорезиви ентитет, одложено пореско средство се признаје до кога:
- (а) је вероватно да ће ентитет имати довољно опорезивог добитка који се односи на исти порески орган и на исти порески ентитет у истом периоду као укидање одбитне привремене разлике (или у периодима у којима порески губитак настао из одложеног пореског средства може да се врати или пренесе). Приликом процењивања да ли ће имати довољно опорезивог добитка у будућим периодима, ентитет занемарује опорезиве износе који настају из одбитних привремених разлика за које се очекује да ће настати у будућим периодима, пошто ће одложено пореско средство које настаје из тих одбитних привремених разлика само по себи захтевати будући опорезиви добитак да би могло да се користи.
 - (б) прилике за пореско планирање су доступне ентитету које ће креирати опорезиви добитак у одговарајућим периодима.
- 29.20 Када ентитет има историјат недавних губитака, ентитет разматра упутство у параграфима 29.21 -22.

Неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредит

- 29.21 Одложено пореско средство треба да се призна за неискоришћене пореске губитке пренете у наредни период и неискоришћене пореске кредите уколико постоји вероватноћа да ће бити доступан будући опорезиви добитак у односу на који неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредити могу да се искористе. Приликом процене вероватноће у којој ће опорезиви добитак бити доступан у односу на који неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредити могу да се искористе, ентитет разматра следеће критеријуме:
- (а) да ли ентитет има довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исти порески орган и на исти опорезиви ентитет, које ће имати за резултат опорезиве износе у односу на које неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити могу да се искористе 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 резултат узрока који се могу идентификовати а који се вероватно неће поновити; и
 - (д) да ли су ентитету доступне могућности за пореско планирање које ће креирати опорезиви добитак у периоду у којем неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити могу да се искористе.

Уколико не постоји вероватноћа да ће бити доступан опорезиви добитак у односу на који неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити могу да се искористе, одложено пореско средство се не признаје.

- 29.22 Постојање неискоришћених пореских губитака је снажан доказ да будући опорезиви добитак можда неће бити доступан. Стога, када ентитет има историјат недавних губитака, ентитет признаје одложено пореско средство настало из неискоришћених пореских губитака или пореских кредита само уколико ентитет има довољно опорезивих привремених разлика или уколико постоје убедљиви други докази да ће бити доступно довољно опорезивих добитака у односу на које ентитет може да искористи неискоришћене пореске губитке или неискоришћене пореске кредите.

Поновна процена непризнатих одложених пореских средстава

- 29.23 На крају сваког **извештајног периода**, ентитет поново процењује непризната одложена пореска средства. Ентитет признаје претходно непризнато одложено пореско средство уколико је постало вероватно да ће будући опорезиви добитак омогућити надокнаду одложеног пореског средства.

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

- 29.24 Привремене разлике настају када књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, огранке, придружене ентитете и учешћа у заједничким подухватима (на пример, у

консолидованим финансијским извештајима **матичног ентитета** књиговодствена вредност зависног ентитета представља нето консолидована средства тог зависног ентитета, укључујући књиговодствену вредност повезаног гудвила) постане различит од пореске основице (која је често набавна вредност) инвестиције или учешћа. Овакве разлике могу настати у низу различитих околности, на пример:

- (а) постојање нераспоређених добитака зависних ентитета, огранака, придружених ентитета и заједничких подухвата;
- (б) промене у девизним курсевима када матични ентитет и његов зависни ентитет имају седишта у различитим земљама; и
- (ц) свођење књиговодствене вредности инвестиције у придружени ентитет на њен **надокнадиви износ**.

Инвестиције могу другачије рачуноводствено да се обухватају у **појединачним финансијским извештајима** матичног ентитета у поређењу са консолидованим финансијским извештајима, у којем случају привремене разлике повезане са том инвестицијом такође могу да се разликују. На пример, у појединачним финансијским извештајима матичног ентитета, књиговодствена вредност зависног ентитета зависиће од рачуноводствене политике изабране у параграфу 9.26.

- 29.25 Ентитет треба да призна одложену пореску обавезу за све опорезиве привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, огранке и придружене ентитете, и учешћа у заједничким подухватима, осим ако су испуњена оба од следећих услова:
- (а) матични ентитет, инвеститор или **учесник у заједничком подухвату** може да контролише време укидања привремене разлике; и
 - (б) постоји вероватноћа да привремена разлика неће бити укинута у догледној будућности.
- 29.26 Ентитет треба да призна одложено пореско средство за све одбитне привремене разлике које настају из инвестиција у зависне ентитете, огранке и придружене ентитете и учешћа у заједничким подухватима, само уколико постоји вероватноћа да ће:
- (а) привремена разлика бити укинута у догледној будућности; и
 - (б) бити доступан опорезиви добитак у одонсу на који привремена разлика може да се искористи.

Одмеравање одложеног пореза

- 29.27 Ентитет одмерава одложене пореске обавезе (средства) коришћењем пореских стопа и пореских закона који су важећи или суштински важећи до датума извештавања. Ентитет сматра пореске стопе и пореске законе суштински важећим уколико преостали кораци у процесу усвајања, нису утицали на исход у прошлости нити је вероватно да ће се то десити.
- 29.28 Када се различите пореске стопе примењују за различите нивое опорезивог добитка, ентитет одмерава одложене пореске обавезе (средства) применом просечних пореских стопа које су важеће или суштински важеће и за које очекује да ће бити применљиве на опорезиви добитак (порески губитак) у периодима у којима очекује измирење одложене пореске обавезе (реализација одложеног пореског средства).
- 29.29 Одмеравање одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава треба да одражава пореске последице начина на који ентитет очекује, на датум извештавања, да надокнади или измири књиговодствену вредност повезаних средстава или обавеза. Стога, ентитет одмерава одложене пореске обавезе и одложена пореска средства применом пореске стопе и пореске основице које су у складу са очекиваним начином повраћаја или измирења. На пример, уколико привремена разлика настане у вези са ставком прихода за коју се очекује да буде опорезива као капитални **добитак** у будућем периоду, одложени **порески расход** се одмерава помоћу пореске стопе капиталних добитака и пореске основице која је у складу са надокнадом књиговодствене вредности преко продаје.
- 29.30 Ако одложена пореска обавеза или одложено пореско средство настане из средства које не може да се амортизује, и које се мери помоћу модела ревалоризације из Одељка 17, одмеравање одложене пореске обавезе или одложеног пореског средства треба да одражава последице надокнаде књиговодствене вредности средства које не може да се амортизује преко продаје. Ако одложена пореска обавеза или средство настану из **инвестиционих некретнина**, које се одмеравају по фер вредности, постоји оспорива претпоставка да ће књиговодствена вредност инвестиционе некретнине бити надокнађена преко продаје. Сходно томе, осим уколико се

претпоставка не оспори, одмеравање одложене пореске обавезе или одложеног пореског средства треба да одражава пореске последице повраћаја књиговодствене вредности инвестиционе некретнине у целости преко продаје. Ова претпоставка се оспорава ако инвестициона некретнина може да се амортизује и ако се држи у оквиру модела пословања чији циљеви су значајно трошење свих економских користи садржаних у инвестиционој некретнини током времена, уместо преко продаје. Ако се претпоставка оспори, треба да се прате захтеви параграфа 29.29.

- 29.31 Књиговодствена вредност одложеног пореског средства треба да се ревидира на крају сваког извештајног периода. Ентитет треба да смањи књиговодствену вредност одложеног пореског средства уколико више не постоји вероватноћа да ће бити доступно довољно опорезивог добитка како би се омогућило да се искористе користи од дела или целог признатог одложеног пореског средства. Овакво смањење треба да се сторнира уколико постане вероватно да ће бити доступно довољно опорезивог добитка.

Одмеравање и текућег и одложеног пореза

- 29.32 Ентитет не треба да дисконтује текућа или одложена пореска средства и обавезе.
- 29.33 У неким правним системима, порез на добитак се мора платити по вишој или по нижој стопи ако је део или цео добитак или нераспоређени добитак исплаћен као дивиденда акционарима ентитета. У другим правним системима, порез на добитак може се рефундирати или може бити платив ако су део или цео добитак или нераспоређени добитак исплаћени као дивиденда акционарима ентитета. У овим околностима, ентитет одмерава текући и одложени порез по пореској стопи која се примењује на нераспоређене добитке све док ентитет не призна обавезу исплате дивиденде. Када ентитет призна обавезу исплате дивиденде, треба да призна резултирајућу текући или одложену пореску обавезу (средство) и повезани порески расход (приход).

Порез по одбитку на дивиденде

- 29.34 Када ентитет исплаћује дивиденде својим акционарима, од њега се може тражити да део дивиденди исплати пореским властима у име акционара. Такав износ, који је исплаћен или доспева за плаћање пореским властима, обрачунава се на терет **капитала** као део дивиденди.

Презентација

Алоцирање на укупни резултат и капитал

- 29.35 Ентитет треба да призна порески расход у истој компоненти **укупног збирног резултата** (на пример, пословања која настављају, **пословања која се обустављају** или **остали укупни резултат**) или капитала у оквиру које је призната трансакција или догађај који је условио настанак пореског расхода.

Разликовање текуће/стално и краткорочно/дугорочно

- 29.36 Када ентитет презентује текуће или стално средство и краткорочну и дугорочну обавезу у оквиру одвојених класификација у извештају о финансијској позицији, не треба да класификује ни једно одложено пореско средство (обавезу) као текуће средство (дугорочну обавезу).

Пребијање

- 29.37 Ентитет пребија текућа пореска средства и текуће пореске обавезе, или одложена пореска средства и одложене пореске обавезе, ако и само ако има законско право да пребија ове износе и ентитет може да докаже без непотребних трошкова или напора да намерава или измиривање обавезе на нето основи, или да истовремено реализује средство и измири обавезу.

Обелодањивања

- 29.38 Ентитет треба да обелодани информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да оцене природу и финансијске ефекте текућих и одложених пореских последица признатих трансакција и осталих догађаја.
- 29.39 Ентитет врши засебна обелодањивања за главне компоненте пореских расхода (прихода). Те компоненте пореских расхода (прихода) могу укључивати:
- (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 која настаје услед претходно непризнатих пореских губитака, пореског кредита или привремене разлике претходног периода који се користи за смањење пореских расхода;
 - (ф) кориговање одложеног пореског расхода (прихода) услед промена у пореском статусу ентитета или његових акционара.
 - (г) одложени порески расход (приход) који настаје услед смањења вредности, или укидања претходног смањења вредности, одложеног пореског средства у складу са параграфом 29.31; и
 - (х) износ пореског расхода (прихода) који се односи на оне промене **рачуноводствених политика и грешке** које се укључују у **добитак или губитак** у складу са Одељком 10 *Рачуноводствене политике, процене и грешке*), будући да не могу рачуноводствено да се обухватају ретроспективно.
- 29.40 Ентитет засебно обелодањује и следеће:
- (а) укупан текући и одложени порез који се односи на ставке које се признају као ставке осталог укупног резултата.
 - (б) укупан текући и одложени порез који се односи на ставке које се терете на или приписују директно капиталу.
 - (ц) објашњење значајних разлика између пореског расхода (прихода) и рачуноводствене добити помножених са важећом пореском стопом. На пример, овакве разлике могу да настану из трансакција као што је приход који је изузет од опорезивања или расход који није одбитна ставка при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка).
 - (д) објашњење промена применљиве(их) пореске(их) стопе(а) у поређењу са претходним извештајним периодом.
 - (е) за сваку врсту привремене разлике и за сваку врсту неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита:
 - (i) износ одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава на крају извештајног периода; и
 - (ii) анализу промена одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава током периода.
 - (ф) износ (и датум истека, ако га има) одбитних привремених разлика, неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита за које се не признаје одложено пореско средство у извештају о финансијској позицији.
 - (г) у околностима описаним у параграфу 29.33, објашњење природе потенцијалних последица на порез на добитак које ће настати услед исплате дивиденди акционарима.
- 29.41 Ако ентитет не пребија пореска средства и обавезе у складу са параграфом 29.37 зато што не може да докаже без непотребних трошкова или напора да намерава да их измири на нето основи или да их истовремено реализује, ентитет треба да обелодани износе који нису пребијени и разлоге из којих би примена тог захтева подразумевала непотребне трошкове или напоре.

Одељак 30 Превођење страних валута

Делокруг овог одељка

- 30.1 Ентитет може обављати иностране активности на два начина. Може вршити трансакције у страним валутама или може имати **инострано пословање**. Поред тога, ентитет може вршити презентацију својих **финансијских извештаја** у страниој валути. Овај одељак прописује начин укључивања трансакција у страниој валути и иностраних пословања у финансијске извештаје ентитета и превођења финансијских извештаја у **валуту за презентацију**. Рачуноводство **финансијских инструмената** чија вредност је изведена од промене у назначеном девизном курсу (на пример, форвард уговори за трансакције страних валута) хедџинга ставки у страниој валути су обрађени у Одељку 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте*.

Функционална валута

- 30.2 Сваки ентитет треба да одреди своју **функционалну валуту**. Функционална валута ентитета је валута примарног економског окружења у ком ентитет послује.
- 30.3 Примарно економско окружење у ком послује ентитет је обично окружење у ком се примарно ствара и троши готовина. Стога, приликом одређивања своје функционалне валуте ентитет узима у обзир следеће најважније факторе:
- (a) валуту:
 - (i) која углавном утиче на продајне цене производа и услуга (ово је често валута у којој се исказују и измирују продајне цене његових добара и услуга); и
 - (ii) земље чија конкурентна снага и прописи углавном одређују продајне цене његових добара и услуга.
 - (b) валуту која углавном утиче на трошкове рада, материјала и остале трошкове производње добара и пружања услуга (ово је често валута у којој се исказују и измирују овакви трошкови).
- 30.4 Следећи фактори такође могу послужити као доказ о функционалној валути ентитета:
- (a) валута у којој се генеришу средства од финансијских активности (тј. активности емисије дужничких инструмената или инструмената **капитала**); и
 - (b) валута у којој се обично чувају примања од пословних активности.
- 30.5 Следећи додатни фактори се узимају у обзир приликом одређивања функционалне валуте иностраног пословања и одређивања да ли је његова функционална валута иста као валута извештајног ентитета (извештајни ентитет у овом контексту је ентитет чији је **зависни ентитет**, филијала, **придружени ентитет** или **заједнички подухват** инострано пословање):
- (a) 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.
 - (b) да ли је трансакција са извештајним ентитетом велики или мали део активности иностраног пословања.
 - (c) 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.
 - (d) да ли су токови готовине од активности иностраног пословања довољни за сервисирање постојећих и уобичајено очекиваних дужничких обавеза без ангажовања средстава извештајног ентитета.

Исказивање трансакција у иностраној валути, у функционалној валути

Почетно признавање

- 30.6 Трансакција у иностраној валути је трансакција која је исказана или захтева измирење у иностраној валути, укључујући и трансакције које настају када ентитет:
- (а) купује или продаје добра или услуге чије су цене исказане у иностраној валути;
 - (б) позајмљује или даје позајмицу у случају када су износи обавеза или потраживања исказани у иностраној валути; или
 - (ц) на неки други начин стиче или отуђује **средства** или ствара или измирује **обавезе**, исказане у иностраној валути.
- 30.7 Ентитет трансакције у иностраној валути код почетног **признавања** евидентира у функционалној валути тако што се на износ у иностраној валути примењује промптни девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум трансакције.
- 30.8 Датум трансакције је датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са овим Стандардом. 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 иностраној валути, које су обављене у току тог периода. Међутим, ако курс значајно флукутира, коришћење просечног курса за период није прикладно.

Извештавање на крају наредних извештајних периода

- 30.9 На крају сваког **извештајног периода**:
- (а) монетарне ставке у иностраној валути се преводе коришћењем закључног курса;
 - (б) немонетарне ставке мерене по историјском трошку у иностраној валути, преводе се коришћењем курса на датум трансакције; и
 - (ц) немонетарне ставке у иностраној валути које се одмеравају по **фер вредности**, преводе се коришћењем курса на датум када је фер вредност одређена.
- 30.10 Курсне разлике настале по основу измирења монетарних ставки или код превођења монетарних ставки по курсевима различитим од оних по којима је вршено превођење код почетног признавања током датог периода или у претходним периодима, ентитет треба да призна у **добитку или губитку** периода у ком су настали, осим у случајевима описаним у параграфу 30.13.
- 30.11 Када други одељак овог Стандарда захтева да се неки **добитци** или губитци настали у вези са немонетарном ставком признају у **укупном осталом резултату**, ентитет треба да призна компоненту размене валута тог добитка или губитка у осталом укупном резултату. Супротно, када се добитак или губитак настао у вези са са немонетарном ставком признаје у добитку или губитку, ентитет треба да призна компоненту размене валута у добитку или губитку.

Нето инвестиције у инострано пословање

- 30.12 Ентитет може имати монетарну ставку која представља потраживање или обавезу према иностраном пословању. Ставка чије измирење се нити планира нити је вероватно да ће се исто десити у догледној будућности је, у суштини, део нето инвестиције у то инострано пословање и рачуноводствено се обухвата у складу са параграфом 30.13. Овакве монетарне ставке могу обухватати дугорочна потраживања или зајмове. Оне не обухватају обавезе према добављачима или потраживања од купаца.
- 30.13 Курсне разлике настале на монетарним ставкама које чине део нето инвестиције извештајног ентитета у инострано пословање се признају у добитку или губитку у **појединачним финансијским извештајима** извештајног ентитета или ако је прикладније, у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања. У финансијским извештајима који обухватају инострано пословање и извештајни ентитет (на пример, **консолидовани финансијски извештаји** када је инострано пословање зависни ентитет) овакве курсне разлике се признају у укупном осталом резултату и о њима се извештава као компоненти капитала. Ове ставке се, у случају отуђења нето инвестиције не признају у добитку или губитку.

Промена функционалне валуте

- 30.14 Када дође до промене функционалне валуте ентитета, ентитет примењује поступке превођења који се примењују на нову функционалну валуту проспективно од датума промене.
- 30.15 Као што је наведено у параграфима 30.2-30.5, 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.
- 30.16 Ефекат промене функционалне валуте се рачуноводствено обухвата проспективно. Другим речима, ентитет преводи све ставке у нову функционалну валуту коришћењем курса важећег на датум промене. Износи који су последица превођења немонетарних ставки обухватају се по њиховом историјском трошку.

Коришћење валуте за презентацију која је различита од функционалне валуте

Превођење валуте за презентацију

- 30.17 Ентитет може представљати своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако се валута за презентацију разликује од функционалне валуте ентитета, ентитет врши превођење ставки прихода и расхода и **финансијске позиције** у валуту за презентацију. На пример, када се **група** састоји од појединачних ентитета са различитим функционалним валутама, ставке прихода и расхода и финансијске позиције сваког ентитета се изражавају у заједничкој валути како би се могла извршити презентација консолидованих финансијских извештаја.
- 30.18 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 презентованог **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 **извештај о укупном резултату** (тј. укључујући упоредне износе) преводе се по курсевима важећим на датуме трансакција; и
 - (ц) све резултирајуће курсне разлике се признају у укупном осталом резултату и представљају се у извештају као компонента капитала. Оне се накнадно не рекласификују у добитак или губитак.
- 30.19 Из практичних разлога, курс који је приближан курсевима важећим на датуме трансакција, на пример, просечан курс за период, често се користи за превођење ставки прихода и расхода. Међутим, ако курсеви значајно флукутирају, није адекватно користити просечан курс за период.
- 30.20 Курсне разлике наведене у параграфу 30.18(ц) произилазе из:
- (а) превођења прихода и расхода коришћењем курсева важећих на датуме трансакција а имовине и обавеза по закључном курсу, и
 - (б) превођења почетног стања нето средстава по закључном курсу који је различит од претходног закључног курса.
- 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.
- 30.21 Када је функционална валута ентитета валута хиперинфлаторне привреде, ентитет врши превођење својих резултата и финансијске позиције у различиту валуту за презентацију применом процедура наведених у Одељку 31 *Хиперинфлација*.

Превођење иностраног пословања у валуту за презентацију инвеститора

- 30.22 Код заједничког обухватања имовине, обавеза, прихода и расхода иностраног пословања и извештајног ентитета, ентитет следи уобичајене поступке консолидације као што је елиминација салда и трансакција унутар групе зависног ентитета (видети Одељак 9 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*) и процедуре превођења наведене у параграфима 30.17-30.21. Међутим монетарно средство (или обавеза) унутар групе било да је краткорочно или дугорочно, не може се елиминисати одговарајућом обавезом (средством) унутар групе без приказивања резултата флукуација валуте у консолидованим финансијским извештајима. Ово је из разлога што монетарна ставка представља обавезу конвертовања једне валуте у другу и излаже извештајни ентитет добитку или губитку услед флукуација валуте. Сходно томе, у консолидованим финансијским извештајима ентитета, таква курсна разлика се признаје у добитку или губитку или, уколико настане под околностима описаним у параграфу 30.13, ентитет је признаје као остали укупни резултат.
- 30.23 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 исказују у функционалној валути иностраног пословања и преводе се по закључном курсу у складу са параграфом 30.18.

Обелодањивање

- 30.24 У параграфима 30.26 и 30.27 се појам “функционална валута” односи на функционалну валуту **матичног ентитета** у случајевима када се ради о групи.
- 30.25 Ентитет обелодањује:
- (а) износ курсних разлика признатих у добитку или губитку током периода, осим оних курсних разлика које су настале на финансијским инструментима одмераваним по фер вредности кроз добитак или губитак у складу са Одељку 11 *Основни финансијски инструменти* и Одељку 12; и
 - (б) износ курсних разлика насталих током периода које су класификоване као засебна компонента капитала на крају периода.
- 30.26 Ентитет обелодањује валуту у којој презентује финансијске извештаје. 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.
- 30.27 У случају промене функционалне валуте извештајног ентитета или значајног иностраног пословања, та чињеница се обелодањује као и разлог промене функционалне валуте.

Одељак 31 Хиперинфлација

Делокруг овог одељка

- 31.1 Овај Стандард се примењује на ентитете чија је **функционална валута** валута хиперинфлаторне привреде. Од таквог ентитета се захтева да припрема **финансијске извештаје** који су кориговани за ефекте хиперинфлације.

Хиперинфлаторне привреде

- 31.2 Овај стандард не установљава апсолутну стопу у вези са којом се сматра да је привреда хиперинфлаторна. Ентитет врши просуђивање уз разматрање свих доступних информација, укључујући али се не ограничавајући на следеће могуће индикаторе хиперинфлације:
- (а) већина становништва преферира да чува своје богатство у немонетарним **средствима** или у релативно стабилној страниој валути. Износи који се поседују у домаћој валути инвестирају се одмах, да би се сачувала куповна моћ.
 - (б) већина становништва узима у обзир монетарне износе, изражавањем не у домаћој валути већ у релативно стабилној страниој валути. Цене могу бити наведене у тој валути.
 - (ц) продаје и куповине на кредит врше се по ценама које компензују очекивани губитак куповне моћи у току периода кредитирања, чак и ако је тај период кратак.
 - (д) каматне стопе, зараде и цене везују се за индекс цена.
 - (е) кумулативна стопа инфлације током три године приближава се износу од 100 % или га премашује.

Мерне јединице у финансијским извештајима

- 31.3 Сви износи у финансијским извештајима ентитета који извештава у валути хиперинфлаторне привреде исказују се у мерним јединицама важећим на крају **извештајног периода**. Упоредиве информације за претходни период, које се захтевају параграфом 3.14 и свака информација у вези са ранијим периодима, такође се исказује мерним јединицама важећим на **датум извештавања**.
- 31.4 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом захтева коришћење општег индекса цена који одражава промене опште куповне моћи. У већини привреда постоји званични општи индекс цена који обично обљављује држава и који ентитет треба да користи.

Поступци преправљања финансијских извештаја по историјском трошку

Извештај о финансијској позицији

- 31.5 Износи у **извештају о финансијској позицији** који нису већ исказани мерним јединицама важећим на крају извештајног периода преправљају се применом општег индекса цена.
- 31.6 **Монетарне ставке** се не преправљају због тога што су оне већ исказане монетарним јединицама важећим на крају извештајног периода. Монетарне ставке су новац који се држи и ставке које се примају или исплаћују у новцу.
- 31.7 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 и презентују се кориговани износи у преправљеном извештају о финансијској позицији.

- 31.8 Сва остала имовина и обавезе су немонетарне:
- (а) неке немонетарне ставке се књиже по износима важећим на крају извештајног периода, као што су нето остварива вредност и **фер вредност**, тако да се оне не преправљају. Сва остала немонетарна имовина и обавезе се преправљају.
 - (б) већина немонетарних ставки се књиговствено води по набавној вредности/цени коштања или набавној вредности/цени коштања умањеној за **амортизацију**; тако да су исказане по износима важећим на датум њиховог прибављања. Преправљена набавна вредност/цена коштања, или набавна вредност/цена коштања умањена за амортизацију, сваке ставке, утврђује се тако што се на њен историјски трошак и акумулирану амортизацију примењује промена општег индекса цена од датума стицања до краја извештајног периода.
 - (ба) неке немонетарне ставке се књиже по вредностима важећим на датуме који не представљају датум стицања или датум извештавања, на пример, **некретнине, постројења и опрема** који су ревалоризовани на неки ранији датум. У овим случајевима, **књиговодствене вредности** се преправљају од датума ревалоризације.
 - (ц) преправљени износ немонетарне ставке умањује се у складу са Одељком 27 *Умањење вредности имовине* када превазилази свој **надокнадиви износ**.
- 31.9 На почетку првог периода примене овог стандарда, компоненте (власничког) **капитала**, изузимајући нераспоређене добитке и ревалоризационе резерве, преправљају се применом општег индекса цена од датума када су компоненте настале по основу улагања или на неки други начин. Ревалоризационе резерве које су настале у претходним периодима се елиминирају. Преправљени нераспоређени добитци се изводе из свих осталих износа у преправљеном извештају о финансијској позицији.
- 31.10 На крају првог периода и у наредним периодима, све компоненте **власничког** капитала се преправљају применом општег индекса цена од почетка периода или датума улагања, уколико је тај датум каснији. Промене власничког капитала током периода обелодањују се у складу са Одељком 6 *Извештај о променама на капиталу и извештај о резултату и нераспоређеној добити*.

Извештај о укупном резултату и биланс успеха

- 31.11 Све ставке у **извештају о укупном резултату** (и **билансу успеха** уколико се презентује) се исказују у мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Стога, све износе треба преправити применом промене општег индекса цена од датума када су ставке **прихода и расхода** иницијално евидентиране у финансијским извештајима. Уколико је општа стопа инфлације уједначена током периода и ставке прихода и расхода настају уједначено током периода може бити прикладно коришћење просечне стопе инфлације.

Извештај о токовима готовине

- 31.12 Ентитет исказује све ставке у **извештају о токовима готовине** у мерним јединицама важећим на крају извештајног периода.

Добитак или губитак на нето монетарној позицији

- 31.13 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 **добива** куповну моћ у мери у којој имовина и обавезе нису везане за ниво цена. Добитак или губитак на нето монетарној позицији ентитет укључује у **добитак или губитак**. Кориговање оне имовине и обавеза које су на основу споразума везане за промене цена извршено у складу са параграфом 31.17, ентитет пребија са добитком или губитком на нето монетарној позицији.

Привреде које престају да буду хиперинфлаторне

- 31.14 Када привреда престаје да буде хиперинфлаторна, а ентитет престаје да припрема и презентује финансијске извештаје састављене у складу с овим одељком, третира износе исказане у **валути за презентацију** на крају претходног извештајног периода, као основу за књиговодствене вредности у својим наредним финансијским извештајима.

Обелодањивања

31.15 Ентитет на који се примењује овај одељак обелодањује следеће:

- (а) чињенице да су финансијски извештаји и остали подаци за претходне периоде преправљени за промене опште куповне моћи функционалне валуте;
- (б) извор и ниво индекса цена на датум извештавања и промене индекса у текућем и претходном извештајном периоду.; и
- (ц) износ добитака или губитака на монетарним ставкама.

Одељак 32

Догађаји после извештајног периода

Делокруг овог одељка

- 32.1 Овај одељак дефинише догађаје настале после завршетка **извештајног периода** и успоставља принципе признавања, мерења и обелодањивања тих догађаја.

Дефиниција догађаја после извештајног периода

- 32.2 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).
- 32.3 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 **добитка или губитка** или неких других одабраних финансијских података.

Признавање и одмеравање

Корективни догађаји после извештајног периода

- 32.4 Ентитет коригује износе који су већ признати у његовим финансијским извештајима као и повезана обелодањивања, како би се одразили корективни догађаји после извештајног периода.
- 32.5 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 Одељком 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, или признаје ново резервисање. Није довољно да ентитет обелодани само **потенцијалну обавезу**. Решење спора пружа додатни доказ који треба да буде размотрен приликом утврђивања резервисања које треба признати на крају извештајног периода у складу са Одељком 21.
 - (б) пријем обавештења после извештајног периода, које указује на то да је постојало умањење вредности имовине на крају извештајног периода или да је износ претходно признатог **губитка због умањења вредности** те имовине потребно кориговати. На пример:
 - (i) стечај купца настао после извештајног периода обично потврђује да је губитак у вези са потраживањем већ постојао на крају извештајног периода и да ентитет треба да коригује **књиговодствену вредност** потраживања од купца; и
 - (ii) продаја **залиха** после извештајног периода може да пружи доказ о њиховој продајној вредности на крају извештајног периода за сврхе процене умањења вредности на тај датум.
 - (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, после извештајног периода, висине добити за расподелу или бонус исплата, ако је ентитет на крају извештајног периода имао законску или **изведену обавезу** за такве исплате као резултат догађаја насталих пре тог датума (видети Одељак 28 *Примања запослених*).
- (е) откривање криминалних радњи или **грешака** које указују на то да су финансијски извештаји нетачни.

Некорективни догађаји после извештајног периода

- 32.6 Ентитет не коригује износе признате у његовим финансијским извештајима који одражавају некорективне догађаје настале након извештајног периода.
- 32.7 Примери некорективних догађаја насталих после извештајног периода укључују:
- (а) опадање тржишне вредности инвестиције између краја извештајног периода и датума на који су финансијски извештаји одобрени за објављивање. Пад тржишне вредности обично се не односи на стање инвестиције на крају извештајног периода, али одржава околности које настају у наредном периоду. Стога, ентитет не коригује износе инвестиција признатих у 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 32.10.
 - (б) износ који је постао потражив као резултат повољне судске пресуде или судске нагодбе после **датума извештавања** али пре него што се одобри објављивање финансијских извештаја. Ово би била **потенцијална имовина** на датум извештавања (видети параграф 21.13) и обелодањивања могу бити захтевана параграфом 21.16. Међутим споразум о износу одштете који је постигнут пре датума извештавања али није претходно признат због тога што се износ није могао поуздано утврдити може представљати корективни догађај.

Дивиденде

- 32.8 Ако ентитет објави дивиденде за расподелу власницима инструмената **капитала** после извештајног периода, ентитет ове дивиденде не треба да призна као **обавезу** на крају извештајног периода. Износ дивиденди се може презентовати као засебна компонента нераспоређене добити на крају извештајног периода.

Обелодањивање

Датум одобравања финансијских извештаја за објављивање

- 32.9 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.

Некорективни догађаји после извештајног периода

- 32.10 Ентитет обелодањује следеће, 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.
- 32.11 У наставку су наведени примери некорективних догађаја после извештајног периода који би обично имали за резултат обелодањивање; обелодањивања одражавају информације које су постале познате после завршетка извештајног периода али пре одобравања објављивања финансијских извештаја:
- (а) важне **пословне комбинације** или отуђивања главних **зависних ентитета**;
 - (б) објављивања плана за престанак пословања;
 - (ц) важне набавке имовине, отуђивање или план отуђивања имовине или експропријације имовине веће вредности од стране државе;
 - (д) уништење главног производног постројења у пожару;

- (e) најаве или почетак спровођења значајног реструктурирања;
- (ф) емитовање или откуп дужничких инструмената или инструмената капитала;
- (г) неубичајено велике промене цена имовине или девизних курсева;
- (х) промене пореских стопа или пореских закона који су ступили на снагу или су најављени после, а који значајно утичу на текућа и одложена пореска средства и обавезе;
- (и) преузимања значајних обавеза или потенцијалних обавеза, на пример, издавање значајних гаранција; и
- (ј) почетак судске парнице искључиво у вези са догађајима насталим после извештајног периода.

Одељак 33 Обелодањивање повезаних страна

Делокруг овог одељка

33.1 Овај одељак захтева 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 неизмирена салда са њима.

Дефиниција повезаних страна

33.2 **Повезана страна** је појединац или ентитет који је повезан са ентитетом који припрема финансијске извештаје (извештајни ентитет):

- (a) појединац или блиски члан породице тог појединца је повезан са извештајним ентитетом ако:
 - (i) је члан кључног руководећег особља извештајног ентитета или његовог **матичног ентитета**;
 - (ii) има **контролу** или **заједничку контролу** над извештајним ентитетом; или
 - (iii) има значајан утицај над извештајним ентитетом.
- (б) ентитет је повезан са извештајним ентитетом ако постоји било која од наведених околности:
 - (i) ентитет и извештајни ентитет су чланови исте **групе** (што значи да су сви матични, **зависни** и придружени ентитети повезане стране).
 - (ii) један ентитет је **придружени ентитет** или **заједнички подухват** другог ентитета (или придружени ентитет или заједнички подухват члана исте групе као и други ентитет).
 - (iii) оба ентитета су заједнички подухват истог трећег ентитета.
 - (iv) један ентитет је заједнички подухват трећег ентитета а други ентитет је придружени ентитет трећег ентитета.
 - (v) ентитет је **план примања по престанку запослења** запослених у извештајном ентитету или другом ентитету који је повезана страна извештајног ентитета. Уколико је извештајни ентитет такав план, послодавци који спонзоришу план су повезане стране тог извештајног ентитета.
 - (vi) ентитет је под контролом или заједничком контролом појединца под (a).
 - (vii) ентитет или било који члан групе чији је он део, пружа услуге кључног руководећег особља извештајном ентитету или матичном ентитету извештајног ентитета.
 - (viii) појединац идентификован под (a)(ii) има значајан утицај над ентитетом или је члан кључног руководећег особља ентитета (или његовог матичног ентитета).

33.3 Приликом разматрања сваког могућег односа повезане стране, пажња се усмерава на суштину односа, а не само на правни облик.

33.4 У контексту овог Стандарда, следећи примери не подразумевају обавезно повезане стране:

- (a) два ентитета, само зато што имају заједничког директора или неког другог члана кључног руководећег особља.
- (б) два **учесника у заједничком подухвату**, само зато што деле заједничку контролу над заједничким подухватом.
- (ц) следећи наведени 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):
 - (i) финансијери;

- (ii) синдикати;
 - (iii) јавне службе; или
 - (iv) државни органи и агенције.
- (д) купац, добављач, давалац франшизе, дистрибутер или главни агент са којима ентитет обавља значајан обим свог пословања, само на основу резултирајуће економске зависности.

Обелодањивања

Обелодањивање односа између матичних и зависних ентитета

- 33.5 Односи између матичних и зависних ентитета се обелодањују без обзира да ли је било **трансакција између ових повезаних страна**. Ентитет обелодањује назив матичног ентитета, и ако се разликује, и назив крајње контролне стране. Ако ни матични ентитет ни крајња контролна страна не сачињавају финансијске извештаје доступне јавности, обелодањује се назив следећег вишег матичног ентитета који сачињава овакве извештаје (уколико постоји).

Обелодањивање накнада кључног руководећег особља

- 33.6 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. Накнаде укључују сва примања запослених (дефинисана у Одељку 28 *Примања запослених*) укључујући она у облику плаћања на основу акција (видети Одељак 26 *Плаћања на основу акција*). Примања запослених укључују све облике исплаћене накнаде као и оне које ће се исплатити или обезбедити од стране ентитета или у име ентитета (на пример, од стране матичног ентитета или акционара) у замену за услуге пружене ентитету. Такође укључује накнаде плаћене у име матичног ентитета у вези са робом или услугама које су пружене ентитету.
- 33.7 Ентитет обелодањује накнаде кључног руководећег особља, у укупном износу.

Обелодањивање трансакција са повезаним странама

- 33.8 Трансакција са повезаном страном је трансфер ресурса, услуга или обавеза између извештајног ентитета и повезане стране, без обзира да ли се зарачунава цена. Примери трансакција са повезаним странама које су уобичајене али не и једине за SME су:
- (а) трансакције између ентитета и његовог(их) главног(их) **власника**;
 - (б) трансакције између два ентитета кад су оба ентитета под контролом истог појединца или ентитета; и
 - (ц) трансакције у којима ентитет или појединац који контролише извештајни ентитет директно сноси **трошкове** које би уобичајено сносио извештајни ентитет.
- 33.9 Ако су постојале трансакције између повезаних страна, ентитет обелодањује природу односа са повезаним странама, као и информације о трансакцијама и неизмиреним салдима и обавезама, које су неопходне да би се разумео потенцијални ефекат ових односа на финансијске извештаје. Ови захтеви за обелодањивање представљају додатак захтевима из параграфа 33.7 у вези са обелодањивањем накнада кључног руководећег особља. Као минимум, обелодањивања укључују:
- (а) износе трансакција;
 - (б) износе неизмирених салда и:
 - (i) њихове рокове и услове, укључујући и то да ли су осигурана, као и природу накнаде коју је потребно обезбедити за њихово измирење; и
 - (ii) детаље о свим датим и примљеним гаранцијама.
 - (ц) резервисања за ненаплатива потраживања која се односе на износе неизмирених салда; и
 - (д) расходе признате у току периода по основу сумњивих и спорних потраживања од повезаних страна.

Овакве трансакције укључују набавку, продају или пренос добара или услуга; **лизинг**; гаранције; и измирење обавеза у име ентитета, или од стране ентитета у име друге стране.

- 33.10 Ентитет врши обелодањивања захтевана параграфом 33.9 одвојено за сваку од следећих категорија:
- (а) ентитете који имају контролу, заједничку контролу или значајан утицај над њим;
 - (б) ентитете над којима он контролу, заједничку контролу или значајан утицај;
 - (ц) кључно руководеће особље у ентитету или његовом матичном ентитету (у збирном износу); и
 - д) остале повезане стране.
- 33.11 Ентитет не мора да испуни захтеве обелодањивања из параграфа 33.9 у вези са:
- (а) **државом** (националном, регионалном или локалном државном управом) која има контролу, заједничку контролу или значајан утицај над извештајним ентитетом, и
 - (б) другим ентитетом који је повезана страна само због тога што држава има контролу, заједничку контролу или значајан утицај над њим и над извештајним ентитетом.
- Међутим, ентитет мора да обелодани однос матични-зависни ентитет као што се захтева у параграфу 33.5.
- 33.12 У наставку су дати примери трансакција које је потребно обелоданити уколико се односе на повезане стране:
- (а) куповина или продаја добара (завршених или незавршених);
 - (б) куповина или продаја некретнина и других **средстава**;
 - (ц) пружање или примање услуга;
 - (д) лизинг;
 - (е) трансфер **истраживања и развоја**;
 - (ф) трансфер према уговорима о лиценци;
 - (г) трансфер према финансијским аранжманима (укључујући кредите и уплате капитала у готовини или стварима);
 - (х) давање гаранција или колатерала;
 - (и) измирење **обавеза** у име ентитета, или од стране ентитета у име друге стране; и
 - (ј) учешће матичног или зависног ентитета у **дефинисаном плану примања** којим се ризик распоређује у оквиру групе ентитета.
- 33.13 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.
- 33.14 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.

Одељак 34 Специјализоване активности

Делокруг овог одељка

- 34.1 Овај одељак садржи смернице за финансијско извештавање SME који имају неку од три врсте специјализованих активности - пољопривреда, екстрактивне активности и концесије пружања услуга.

Пољопривреда

- 34.2 Ентитет који има **пољопривредну делатност** и користи овај Стандард одређује своју рачуноводствену политику за сваку групу **биолошких средстава** на следећи начин:
- (а) ентитет треба да користи модел фер вредности из параграфа 34.4–34.7 за биолошка средства чија се **фер вредност** може утврдити без прекомерних напора и трошкова; и
 - (б) ентитет треба да користи модел набавне вредности/цене коштања из параграфа 34.8–34.10 за сва остала биолошка средства.

Признавање

- 34.3 Ентитет признаје биолошко средство или **пољопривредни производ** само онда када:
- (а) ентитет контролише средство као резултат претходних догађаја;
 - (б) **вероватно** је да ће будуће економске користи повезане са тим средством притицати у ентитет; и
 - (ц) фер вредност или набавна вредност/цена коштања средства се може поуздано одмерити, без прекомерних напора и трошкова.

Одмеравање – модел фер вредности

- 34.4 Ентитет одмерава биолошко средство приликом почетног **признавања** и на сваки **датум извештавања** по **фер вредности умањеној за трошкове продаје**. Промене фер вредности умањене за трошкове продаје се признају у **добитку или губитку**.
- 34.5 Пољопривредни производи убрани од биолошких средстава ентитета одмеравају се по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убирања. Овакво **одмеравање** представља набавну вредност/цену коштања на тај датум када се примењује Одељак 13 *Залихе* или неки други применљиви одељак овог Стандарда.
- 34.6 При одређивању фер вредности, ентитет узима у обзир следеће:
- (а) ако постоји **активно тржиште** биолошких средстава или пољопривредних производа имајући у виду њихову тренутну локацију и стање, цена која се котира на том тржишту је одговарајућа основа за одређивање фер вредности тог средства. Ако ентитет има приступ различитим активним тржиштима, ентитет користи најрелевантније тржиште. На пример, ако ентитет има приступ на два активна тржишта, користи цене са оног тржишта које планира да користи.
 - (б) ако не постоји активно тржиште, ентитет при одређивању фер вредности користи једну или, када је то могуће, више следећих алтернатива:
 - (i) цену последње тржишне трансакције, под условом да није било значајне промене економских околности између датума те трансакције и краја **извештајног периода**;
 - (ii) тржишне цене за слична средства које се коригују како би се одразиле разлике; и
 - (iii) секторске репере, као што је вредност воћњака изражена по гајби, бушелу (мерици, вагону) или хектару приноса и вредност стада изражена по килограму меса.
 - (ц) у неким случајевима, извори информација наведени под (а) или (б) могу наводити на различите закључке о фер вредности биолошког средства или пољопривредног

производа. Ентитет разматра узроке постојања ових разлика, како би дошао до најпоузданије процене фер вредности у релативно уском распону разумних процена.

- (д) у неким околностима, фер вредност се може утврдити без прекомерних напора и трошкова чак и када тржишно утврђене цене или вредности нису доступне за биолошко средство у његовом тренутном стању. У таквим околностима, ентитет треба да размотри да ли **садашња вредност** очекиваних нето **токова готовине** од датог средства, дисконтована по текућој тржишно утврђеној стопи одражава поуздано одмерену фер вредност.

Обелодањивања – модел фер вредности

- 34.7 Ентитет врши следећа обелодањивања у вези са биолошким средствима мереним по фер вредности:
- (а) опис сваке групе биолошких средстава.
 - (б) методе и значајне претпоставке примењене при одмеравању фер вредности сваке групе пољопривредних производа у моменту убирања и сваке групе биолошких средстава
 - (ц) усклађивање промена **књиговодствене вредности** биолошких средстава између краја и почетка текућег периода. Усклађивање укључује:
 - (i) **добитак** или губитак настао услед промене фер вредности умањене за трошкове продаје;
 - (ii) повећања по основу набавке;
 - (iii) смањења услед убирања;
 - (iv) повећања која су настала као резултат **пословних комбинација**;
 - (v) 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
 - (vi) остале промене.

Ово усклађивање не мора да се презентује за претходне периоде.

Одмеравање – модел набавне вредности/цене коштања

- 34.8 Биолошка средства за која се фер вредност не може утврдити, без прекомерних напора и трошкова ентитет одмерава по набавној вредности/цени коштања умањеној за акумулирану **амортизацију** и евентуалне акумулиране губитке од **умањења вредности**.
- 34.9 Пољопривредни производи убрани од биолошких средстава ентитета одмеравају се по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убирања. Овакво одмеравање представља набавну вредност/цену коштања на тај датум када се примењује Одељак 13 *Залихе* или неки други применљиви одељак овог Стандарда.

Обелодањивање – модел набавне вредности/цене коштања

- 34.10 Ентитет врши следећа обелодањивања у вези биолошких средстава мерених по методу набавне вредности/цене коштања:
- (а) опис сваке групе биолошких средстава;
 - (б) објашњење разлога из којих се фер вредност не може поуздано одмерити без непотребних трошкова или напора;
 - (ц) коришћену методу амортизације;
 - (д) коришћени век трајања или стопе амортизације; и
 - (е) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (сабрану са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода.

Истраживање и процена минералних ресурса

- 34.11 Ентитет који примењује овај Стандард и ангажован је на истраживању, или процени минералних ресурса треба да установи рачуноводствену политику која тачно одређује који расходи се признају као средства за истраживање и процену у складу са параграфом 10.4 и да доследно

примењује ту политику. Ентитет се изузима из примене параграфа 10.5 на своје **рачуноводствене политике** за признавање и одмеравање средстава за истраживање и процену.

34.11А Следе примери расхода који могу да се укључе у почетно одмеравање средстава за истраживање и процену (листа није коначна):

- (а) стицање права на истраживање;
- (б) топографске, геолошке, геохемијске и геофизичке студије;
- (ц) истраживачко бушење;
- (д) ископавање;
- (е) узорковање; и
- (ф) активности повезане са проценом техничке изводљивости и економске одрживости екстракције минералних ресурса.

Расходи који су повезани са развојем минералних ресурса не треба да се признају као средства за истраживање и процену.

34.11Б Средства за истраживање и процену треба да се одмеравају при почетном признавању по набавној вредности. Након почетног признавања, ентитет треба да примењује Одељак 17 *Некретнине, постројења и опрема* и Одељак 18 *Нематеријална имовина осим гудвила* на средства за истраживање и процену према природи стечених средстава у складу са параграфима 34.11Д-34.11Ф. Ако ентитет има обавезу демонтаже или уклањања ставке или довођења локације у првобитно стање, те обавезе и трошкове треба да рачуноводствено обухвата у складу са Одељком 17 *Некретнине, постројења и опрема* и Одељком 21 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

34.11Ц Средства за истраживање и процену треба да се процењују у погледу умањења вредности када чињенице и околности указују да књиговодствена вредност средства за истраживање и процену може да премашује његов **надокнадиви износ**. Ентитет треба да одмерава, презентује и обелодани резултирајући губитак због умањења вредности у складу са Одељком 27 *Умањење вредности средстава*, осим у случајевима предвиђеним параграфом 34.11Ф.

34.11Д Само за сврхе средстава за истраживање и процену, приликом идентификовања средстава за истраживање и процену чија вредност може бити умањена, параграф 34.11Е треба да се примењује уместо параграфа 27.7-27.10. У параграфу 34.11Е користи се израз „средства“ али се примењује једнако на појединачна средства истраживања и процене или на **јединицу која генерише готовину**.

34.11Е Једна или више следећих чињеница и околности указују да ентитет треба да тестира постојање умањења вредности средстава за истраживања и процену (ова листа није коначна):

- (а) период у којем ентитет има право истраживања у одређеној области је истекао, или ће истећи у блиској будућности, и не очекује се да ће бити обновљен;
- (б) значајни издаци даљег истраживања и процена минералних ресурса у одређеној области нису предвиђени буџетом нити су планирани;
- (ц) Истраживање и процена 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; или
- (д) иако ће се вероватно наставити развој у одређеној области, постоји довољно података који указују да је мало вероватно да ће се књиговодствена вредност средстава за истраживање и процену надокнадити у потпуности даљим успешним развојем или продајом.

Ентитет треба да изврши тестирање на умањење вредности и да призна губитак због умањења вредности у складу са Одељком 27.

34.11Ф Ентитет одређује рачуноводствену политику за алоцирање средстава за истраживање и процену на јединице које генеришу готовину или групе јединица које генеришу готовину за сврхе процене умањења вредности таквих средстава.

Уговори о концесији за пружање услуга

34.12 **Уговори о концесији за пружање услуга** су аранжмани у којима држава или други субјект из јавног сектора (давалац) уговара са ентитетом из приватног сектора развој (или унапређење),

управљање и одржавање даваоачеве инфраструктурне имовине као што су путеви, мостови, тунели, аеродроми, мреже за пренос електричне енергије, затвори или болнице. У оквиру ових аранжмана, давалац контролише или регулише које услуге корисник мора пружити коришћењем имовине, коме и по којој цени и такође контролише свако значајно резидуално учешће у имовини по истеку аранжмана.

- 34.13 Постоје две основне категорије уговора о концесији за пружање услуга:
- (а) у једној, корисник прима **финансијско средство** - безусловно уговорно право на добијање одређеног или одредивог износа готовине или другог финансијског средства од државе у замену за изградњу или унапређење имовине јавног сектора и накнадно управљање и одржавање у одређеном временском периоду. Ова категорија укључује гаранцију државе да ће надокнадити мањак, уколико постоји, између износа добијених од корисника јавних услуга и одређених или одредивих износа.
 - (б) у другој, корисник прима **нематеријалну имовину**—право да корисницима наплаћује коришћење имовине јавног сектора коју је изградио или унапредио и којом управља и одржава је. Право наплаћивања коришћења јавних услуга није безусловно право на добијање готовине зато што су износи условљени степеном у ком јавност користи ту услугу.

Понекад се један уговор може сврстати у обе категорије: у мери у којој је држава дала безусловну гаранцију плаћања за изградњу имовине јавног сектора, корисник има финансијско средство; у мери у којој износ који прима корисник зависи од степена у ком јавност користи ту услугу, корисник има нематеријалну имовину.

Рачуноводствено обухватање – модел финансијског средства

- 34.14 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. Корисник одмерава финансијско средство по фер вредности. Стога примењује Одељак 11 *Основни финансијски инструменти* и Одељак 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте за рачуноводствено обухватање финансијског средства*.

Рачуноводствено обухватање – модел нематеријалне имовине

- 34.15 Корисник признаје нематеријалну имовину у мери у којој добија право (лиценцу) да корисницима наплаћује коришћење јавних услуга. Корисник почетно одмерава нематеријалну имовину по фер вредности. Након тога примењује Одељак 18 *Пословне комбинације и гудвил* за рачуноводствено обухватање нематеријалне имовине.

Пословни приход

- 34.16 Корисник по уговору о концесији за пружање услуга признаје, одмерава и обелодањује **приходе** од услуга које пружа у складу са Одељком 23 *Приход*.

Одељак 35

Прелазак на IFRS за SME

Делокруг овог одељка

- 35.1 Овај одељак се примењује на **ентитет који примењује IFRS за SME по први пут**, без обзира да ли је претходно примењивао **комплетне IFRS** или неки други сет општеприхваћених рачуноводствених принципа, на пример националне стандарде или је користио други оквир који се, рецимо, заснива на локалној пореској основи.
- 35.2 Ентитет који је примењивао IFRS за SME у претходном **извештајном периоду**, али чији последњи **финансијски извештаји** нису садржали експлицитно и безрезервно саопштење о усклађености са *IFRS за SME*, мора да примењује или овај одељек или *IFRS за SME* ретроспективно, у складу са Одељком 10 *Рачуноводствене политике, процене и грешке* као да ентитет није престајао да примењује *IFRS за SME*. Када овакав ентитет одлучи да не примењује овај одељак, и даље је у обавези да примењује захтеве за обелодањивање из параграфа 35.12А поред захтева за обелодањивање из Одељка 10.

Прва примена

- 35.3 Ентитет који примењује *IFRS за SME* по први пут овај одељак примењује на прве финансијске извештаје усклађена са овим IFRS.
- 35.4 Први финансијски извештаји ентитета састављени у складу са овим Стандардом су први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет експлицитним и безрезервним саопштењем потврђује усаглашеност финансијских извештаја са *IFRS за SME*. Финансијски извештаји састављени у складу са овим Стандардом се сматрају првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са *IFRS за SME* ако, на пример:
- (а) ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде;
 - (б) ентитет је презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје у складу са националним захтевима који нису у складу са овим Стандардом по свим аспектима; или
 - (ц) ентитет је презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје у складу са **комплетним IFRS**.
- 35.5 Параграф 3.17 дефинише комплетан сет финансијских извештаја.
- 35.6 Параграф 3.14 захтева да ентитет обелодани, у комплетном сету финансијских извештаја, упоредне информације у погледу претходног упоредног периода за све монетарне износе презентоване у финансијским извештајима као и одређене упоредне наративне и дескриптивне информације. Ентитет може презентовати упоредне информације у погледу једног или више упоредивих претходних периода. Стога, **датум преласка на IFRS за SME** ентитета је најранији период за који ентитет презентује потпуне упоредне информације у складу са овим Стандардом у својим првим финансијским извештајима који су усклађени са овим Стандардом, када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја за текући период.

Поступци припреме финансијских извештаја на датум преласка

- 35.7 Осим за случајеве наведене у параграфима 35.9–35.11, ентитет треба на датум преласка на *IFRS за SME* (односно на почетку најранијег презентованог периода) да:
- (а) призна сва **средства и обавезе** чије **признавање** захтева *IFRS за SME*;
 - (б) не врши признавање ставки као средства или обавезе уколико овај Стандард не дозвољава таква признавања;
 - (ц) рекласификује ставке које је по претходно примењиваном оквиру финансијског извештавања признао као једну врсту средстава, обавеза или компоненте **капитала** али су оне по овом Стандарду различита врста средстава, обавеза или компоненте капитала; и
 - (д) примени овај Стандард при одмеравању свих признатих средстава и обавеза.

- 35.8 **Рачуноводствене политике** које ентитет користи при усвајању овог Стандарда се могу разликовати од оних коришћених за исти датум, али у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Произашла кориговања произилазе из трансакција, догађаја или услова насталих пре датума преласка на овај Стандард. Стога, ентитет признаје износе тих кориговања директно у оквиру нераспоређене добити (или, ако је погодно, другу категорију капитала) на датум преласка на овај Стандард.
- 35.9 Приликом првог усвајања овог Стандарда неће ретроспективно мењати рачуноводствено обухватање које је користио према претходном оквиру финансијског извештавања за следеће трансакције:
- (а) **престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза.** Финансијска средства и финансијске обавезе које су престале да се признају у складу са претходно примењиваним рачуноводственим оквиrom и пре датума преласка, не требају да се признају по усвајању *IFRS за SME*. За разлику од тога, за финансијска средства и финансијске обавезе из трансакције која се догодила пре датума преласка а које би према *IFRS за SME* требало да престану да се признају, али која нису престала да се признају према претходно примењиваним рачуноводственим оквиrom, ентитет може да одабере да (а) престане да их признаје по усвајању *IFRS за SME* или (б) настави да их признаје све до отуђења или измирења.
 - (б) рачуноводство хецинга. Ентитет неће вршити промене рачуноводства хецинга пре датума преласка на *IFRS за SME* за односе хецинга који више не постоје на датум преласка. За односе хецинга који постоје на датум преласка, ентитет примењује захтеве рачуноводства хецинга из Одељка 12 *Питања везана за остале финансијске инструменте*, укључујући захтеве престанка хецинг рачуноводства за односе хецинга који не испуњавају услове из Одељка 12.
 - (ц) рачуноводствене процене.
 - (д) **пословања која се обустављају.**
 - (е) **мерење учешћа без права контроле.** Захтеви из параграфа 5.6 у вези алокације **добитка или губитка и укупног збирног резултата** између учешћа без права контроле и **власника матичног ентитета** треба да се примењују проспективно од датума преласка на *IFRS за SME* (или од датума примене овог Стандарда на **пословне комбинације**, уколико је ранији - видети параграф 35.10 (а)).
 - (ф) државни зајмови. Ентитет који примењује IFRS за SME по први пут треба да примењује захтеве у Одељку 11 *Основни финансијски инструменти*, Одељку 12 и Одељку 24 *Државна давања* проспективно на државне зајмове који постоје у тренутку преласка на овај Стандард. Стога, ако ентитет који први пут примењује овај *IFRS за SME* није, у складу са својим претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP) признавао и одмеравао државне зајмове на основи која је у складу са овим Стандардом, треба да користи **књиговодствену вредност** на бази претходно коришћених GAAP на тај датум и не треба да признаје користи од државних зајмова по каматној стопи која је нижа од тржишне стопе као **државно давање**.
- 35.10 Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може да користи један или више следећих изузетака приликом припреме својих првих финансијских извештаја у складу са овим Стандардом:
- (а) пословне комбинације. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може да одабере да не примењује Одељак 19 *Пословне комбинације и гудвил* за пословне комбинације које су извршене пре датума преласка на овај Стандард. Међутим уколико преправља било коју пословну комбинацију ради усклађивања са Одељком 19 треба да изврши преправљање свих каснијих пословних комбинација.
 - (б) **трансакције плаћања на основу акција.** Од ентитета који по први пут примењује *IFRS за SME* се не захтева да примењује Одељак 26 *Плаћања на основу акција* на инструментите капитала који су додељени пре датума преласка на овај IFRS или на обавезе настале по основу трансакција плаћања на основу акција које су измирене пре датума преласка на овај Стандард.
 - (ц) **фер вредност** као вероватна набавна вредност. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може да одабере да одмерава ставку **некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина** или **нематеријалне имовине** на датум преласка на овај

Стандард по фер вредности и користи ту фер вредност као вероватну набавну вредност на тај датум.

- (д) ревалоризација као вероватна набавна вредност. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може да одабере да користи ревалоризовану вредност ставке некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина или нематеријалне имовине, утврђену пре или на датум преласка на овај Стандард по претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима као вероватну набавну вредност на датум ревалоризације.
- (да) **одмеравање** фер вредности узроковано неким догађајем као претпостављене набавне вредности. Ентитет који први пут примењује овај Стандард можда има установљену претпостављену набавну вредност у складу са претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима за нека или за сва своја средства и обавезе одмеравајући их по фер вредности на један одређени датум, због неког догађаја, на пример, вредновања пословања или делова пословања, за сврхе планиране продаје. Ако је датум одмеравања:
- (i) на датум или пре датума преласка на овај Стандард, ентитет може примењивати оваква одмеравања фер вредности узрокована догађајима као претпостављену набавну вредност на датум тог одмеравања.
 - (ii) након датума преласка на овај Стандард, али током периода обухваћених првим финансијским извештајима који су у складу са овим Стандардом, одмеравања фер вредности узрокована догађајем могу да се примењују као претпостављена набавна вредност када се догађај деси. Ентитет треба да призна резултирајућа кориговања директно у нераспоређени добитак (или, ако је прикладно, у некој другој категорији капитала) на датум одмеравања. На датум преласка на овај Стандард, ентитет треба да установи претпостављену набавну вредност применом критеријума у параграфу 35.10(ц)-(д) или да одмерава та средства и обавезе у складу са осталим захтевима из овог одељка.
- (е) кумулативне разлике превођења. Одељак 30 *Превосење страних валута* захтева да ентитет класификује неке разлике по основу превођења као засебне компоненте капитала. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може да одабере да процени износ кумулативне разлике превођења за сва **инострана пословања** као нулу на датум преласка на *IFRS за SME* (такозвани “нови почетак”).
- (ф) **појединачни финансијски извештаји**. Уколико ентитет припрема појединачне финансијске извештаје параграф 9.26 захтева да рачуноводствено обухвати своје инвестиције у **зависне, придружене** или заједнички контролисане ентитете или:
- (i) по набавној вредности умањеној за **умањење вредности**;
 - (ii) по фер вредности са променама фер вредности признатим у добитак или губитак; или
 - (iii) применом метода удела у складу са процедурама из параграфа 14.8.
- Уколико ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* одмерава такве инвестиције по набавној вредности, одмераваће ту инвестицију по једном од следећих износа на датум преласка:
- (i) набавна вредност одређена у складу са Одељком 9 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*; или
 - (ii) вероватна вредност, што ће бити или фер вредност на датум преласка на *IFRS за SME* или књиговодствена вредност на тај датум према претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.
- (г) **сложени финансијски инструменти**. Параграф 22.13 захтева да ентитет раздвоји сложене финансијске инструменте на компоненту обавезе и компоненту капитала на датум емисије. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* не мора да раздваја ове две компоненте ако компонента обавезе није неизмирена на датум преласка на овај Стандард.
- (х) одложени порез на добитак. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може да примењује Одељак 29 *Порез на добитак* проспективно од датума преласка на *IFRS за SME*.
- (и) **уговори о концесији за пружање услуга**. Од ентитета који по први пут примењује *IFRS за SME* се не захтева да примени параграф 34.12–34.16 на аранжмане о концесији за пружање услуга у које се ушло пре датума преласка на овај Стандард.

- (j) екстрактивне активности. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* и који је по претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима користио метод укупних трошкова може одабрати да одмерава имовину повезану са нафтом и гасом (ону која се користи за истраживање, процену, развој или производњу нафте и гаса) на датум преласка на *IFRS за SME* по износу утврђеном према претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Ентитет треба да тестира та средства за умањење вредности на датум преласка на овај Стандард у складу са Одељком 27 *Умањење вредности имовине*.
- (к) уговори који садрже **лизинг**. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може при одређивању да ли уговор који постоји на датум преласка на *IFRS за SME* садржи лизинг (видети параграф 20.3) одабрати да одређивање врши на основу чињеница и околности које постоје на тај датум, уместо на датум када је закључен уговор.
- (л) обавезе демонтаже и уклањања које су укључене у набавну вредност некретнине, постројења и опреме. Параграф 17.10(ц) наводи да набавна вредност ставке некретнина, постројења и опреме укључује иницијалну процену трошкова демонтаже и уклањања ставке и обнове подручја на коме је ставка била лоцирана, 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. Ентитет који по први пут примењује *IFRS за SME* може одабрати да одмерава ову компоненту набавне вредности ставке некретнина, постројења и опреме на датум преласка на *IFRS за SME* уместо на датум када је обавеза иницијално настала.
- (м) активности које подлежу законској регулацији цена. Ако ентитет који по први пут примењује овај Стандард држи ставке некретнина, постројења и опреме или нематеријалну имовину која се користи или је претходно коришћена, у пословним активностима које подлежу законској регулацији цена (то јест, за пружање производа и услуга клијентима по ценама/стопама које установљава овлашћено тело) ентитет може одлучити да користи књиговодствену вредност на бази претходно коришћених општеприхваћених рачуноводствених принципа на те ставке на датум преласка на овај Стандард као њихову претпостављену набавну вредност. Ако ентитет примењује ово изузимање на одређену ставку, не треба да га примењује на све ставке. Ентитет треба те ставке да тестира на умањење вредности на датум преласка на овај Стандард у складу са Одељком 27.
- (н) **значајна хиперинфлација**. Ако ентитет који први пут примењује овај Стандард има **функционалну валуту** која је била изложена значајној хиперинфлацији:
- (i) ако је датум његовог преласка на овај Стандард на, или након, **датума нормализације функционалне валуте**, ентитет може одлучити да одмерава сва средства и обавезе које је држао пре датума нормализације функционалне валуте по фер вредности на датум преласка на овај Стандард и да користи ту фер вредност као претпостављену набавну вредност тих средстава и обавеза на тај датум; и
 - (ii) ако датум нормализације функционалне валуте пада унутар дванаестомесечног упоредног периода, ентитет може користити упоредни период краћи од дванаест месеци, под условом да је обезбеђен комплетни сет финансијских извештаја (као што се захтева параграфом 3.17) за тај краћи период.
- 35.11 Уколико је за ентитет **неизводљиво** да, на датум преласка, изврши једно или више усклађивања захтеваних параграфом 35.7, ентитет треба да примени параграфе 35.7–35.10 за таква усклађивања у најранијем периоду у коме је то изводљиво и треба да идентификује износе који у финансијским извештајима нису преправљени. Уколико је за ентитет неизводљиво да пружи било које обелодањивање захтевано овим Стандардом, укључујући и она за упоредне периоде, тај недостатак треба обелоданити.

Обелодањивања

Објашњење преласка на *IFRS за SME*

- 35.12 Ентитет да објасни како је прелазак са претходно коришћеног оквира финансијског извештавања на овај Стандард утицало на **финансијску позицију**, финансијске **перформансе** и **токове готовине** о којим је ентитет извештавао.

35.12A Ентитет који је примењивао *IFRS за SME* у претходном периоду, као што је описано у параграфу 35.2, треба да обелодани:

- (а) разлог престанка примене *IFRS за SME*;
- (б) разлог поновног почињања примене *IFRS за SME*; и
- (ц) да ли је примењивао овај одељак или је примењивао *IFRS за SME* у складу са Одељком 10.

Усклађивање

35.13 Да би били усклађени са параграфом 35.12, први финансијски извештаји ентитета припремљени у складу са овим Стандардом треба да укључују:

- (а) опис природе сваке промене рачуноводствене политике.
- (б) усклађивања капитала утврђеног у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима са капиталом утврђеним у складу са овим Стандардом, на оба од следећих датума:
 - (i) датум преласка на овај Стандард, и
 - (ii) крај најкаснијег периода презентованог у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.
- (ц) усклађивање добитка или губитка утврђеног према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима за најкаснији период презентован у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета са добитком или губитком утврђеним у складу са овим Стандардом, за исти период.

35.14 Ако ентитет уочи **грешке** настале у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, у усклађивањима која захтева параграф 35.13(б) и (ц) ће, колико је то изводљиво, истаћи разлика између корекције тих грешака и промена рачуноводствених политика.

35.15 Уколико ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде, он обелодањује ту чињеницу у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са овим Стандардом.

Прилог А

Датум ступања на снагу и прелазак

Овај Прилог је саставни део стандарда.

- A1 Изменама из 2015. године *Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS за SME)* објављеним у мају 2015. године, мењају се параграфи 1.3, 2.22, 2.47, 2.49–2.50, 4.2, 4.12, 5.4–5.5, 6.2–6.3, 9.1–9.3, 9.16, 9.18, 9.24–9.26, 9.28, 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13–11.15, 11.27, 11.32, 11.44, 12.3, 12.8–12.9, 12.23, 12.25, 12.29, 14.15, 15.21, 16.10, 17.5–17.6, 17.15, 17.31–17.32, 18.8, 18.20, 19.2, 19.11, 19.14–19.15, 19.23, 19.25–19.26, 20.1, 20.3, 21.16, 22.8–22.9, 22.15, 22.17–22.18, 26.1, 26.9, 26.12, 26.16–26.17, 26.22, 27.1, 27.6, 27.14, 27.30–27.31, 28.30, 28.41, 28.43, 30.1, 30.18, 31.8–31.9 33.2, 34.7, 34.10–34.11, 35.2, 35.9–35.11 и појмовник, ревидиран је Одељак 29 и додати су параграфи 1.7, 2.14А–2.14Д, 9.3А–9.3Ц, 9.23А, 10.10А, 11.9А–11.9Б, 17.15А–17.15Д, 17.33, 22.3А, 22.15А–22.15Ц, 22.18А–22.18Б, 22.20, 26.1А–26.1Б, 34.11А–34.11Ф, 35.12А и А2–А3. Ентитет треба да примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу на дан 1. јануара 2017 или касније. Измене одељака 2-34 треба да се примењују ретроспективно у складу са Одељком 10 осим као што је наведено у параграфу А2. Ранија примена *Измена IFRS за SME* из 2015. године је дозвољена. Ако ентитет примењује *Измене IFRS за SME* из 2015. године за неки ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.
- A2 Ако је за ентитет неизводљиво да ретроспективно примењује нове или ревидиране захтеве из измена и допуна одељака 2-34, ентитет треба да примењује те захтеве у најранијем периоду за који је то изводљиво. Поред тога, ентитет:
- (а) може одабрати да примењује ревидирани Одељак 29 проспективно, од почетка периода у којем први пут примењује *Измене IFRS за SME* из 2015. године.
 - (б) треба да примењује измене параграфа 19.11 проспективно од почетка периода у којем први пут примењује *Измене IFRS за SME* из 2015. године. Овај параграф применљив је искључиво ако ентитет има пословне комбинације из делокруга Одељка 19.
 - (ц) примењује измене параграфа 2.49-2.50, 5.4, 17.15, 27.6, 27.30-27.31 и 31.8-31.9 и нове параграфе 10.10А, 17.15А-17.15Д и 17.33 проспективно од почетка периода у којем први пут примењује *Измене IFRS за SME* из 2015. године. Ови параграфи су применљиви искључиво ако ентитет примењује модел ревалоризације на било коју класу некретнина, постројења и опреме у складу са тачком 17.15.
- A3 Ентитет треба да идентификује који износи у финансијским извештајима нису преправљени као резултат примене параграфа А2.

Прилог Б Појмовник

Овај Прилог је саставни део Стандарда

активности финансирања	Активности које резултирају променама величине и састава капитала и задуживања ентитета.
активно тржиште	Тржиште на којем се обављају трансакције за средство или обавезу довољне учесталости и обима за континуирано обезбеђивање информација о одређивању цена .
амортизација	Систематска алокација (на трошкове) износа средства који се амортизује током корисног века трајања.
амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе	Износ по коме се финансијско средство или финансијска обавеза одмерава приликом почетног признавања умањен за исплате главнице, уз додавање или одузимање кумулиране амортизације применом метода ефективне камате за све разлике између почетног износа и износа при доспећу и уз одузимање сваког умањења (директно или кроз рачун резервисања) по основу умањења вредности или ненаплативости.
аранжман плаћања на основу акција	Аранжман између ентитета (или другог ентитета групе или било ког акционара ентитета групе) и друге стране (укључујући запосленог) којим друга страна остварује право да прима: <ul style="list-style-type: none"> (а) новац или друга средства ентитета за износе који су засновани на цени (или вредности) инструмената капитала (укључујући акције и опције на акције) ентитета или неког другог ентитета групе; или (б) инструменте капитала (укључујући акције или опције на акције) ентитета или неког другог ентитета групе ако су назначени услови стицања, уколико их има, испуњени.
биланс успеха	Финансијски извештај у коме су представљене све ставке прихода и расхода које су признате у извештајном периоду, изузимајући ставке осталог укупног резултата.
биолошко средство	Жива животиња или биљка.
блиски чланови породице одређеног лица	Они чланови породице за које се може очекивати да ће утицати на то лице или да ће на њих утицати то лице при пословању са ентитетом, укључујући: <ul style="list-style-type: none"> • децу или супружника или партнера у ванбрачној заједници тог лица; • децу супружника или партнера у ванбрачној заједници тог лица; и • издржаваних лица тог лица или супружника или партнера у ванбрачној заједници тог лица.
благовременост	Обезбеђивање информација у финансијским извештајима у временском периоду одлучивања
брutto инвестирање у лизинг	Представља збир: <ul style="list-style-type: none"> (а) минималних плаћања за лизинг које потражује давалац лизинга код финансијског лизинга и (б) било која негарантована резидуална вредност која припада даваоцу лизинга.
циљ финансијских инструмената	Обезбеђивање информација о финансијској позицији, успешности и токовима готовине ентитета, које су корисне за доношење економских одлука од стране широког спектра корисника који нису у позицији да захтевају извештаје прилагођене њиховим потребама за одређеним информацијама.
датум додељивања	Датум на који ентитет и друга страна (укључујући запосленог) закључе споразум плаћања на основу акција, а то је кад 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.
датум	Крајњи датум последњег периода на који се односе годишњи или периодични

извештавања	финансијски извештаји.
датум нормализације функционалне валуте	Датум на који функционална валута ентитета више нема једну или обе карактеристике велике хиперинфлације, или када дође до промене функционалне валуте ентитета у валуту која није изложена великој хиперинфлацији.
датум преласка на IFRS за SME	Почетак првог периода за који ентитет презентује потпуне упоредне информације у складу са <i>IFRS за SME</i> у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са <i>IFRS за SME</i> .
део ентитета	Пословање и токови готовине који се за сврхе пословања и финансијског извештавања могу јасно издвојити од остатка ентитета
депресијација	Систематска алокација амортизационог износа на трошкове у току корисног века трајања средства.
добици	Пораст у економским користима и као такви се по својој природи не разликују од прихода.
добитак или губитак	Укупни приходи умањени за расходе, искључујући компоненте осталог укупног резултата.
држава	Национална, регионална или локална управа
државна давања	Помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених извесних услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета.
државни планови (примања запослених)	Планови примања запослених успостављени законом ради обухватања свих ентитета (или свих ентитета посебне категорије, на пример из одређене привредне гране) које 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.
ефективна каматна стопа	Стопа која тачно дисконтује очекиване будуће готовинске исплате или примања током очекиваног рока трајања финансијског инструмента или где је прикладно, током краћег периода на нето књиговодствену вредност финансијског средства или финансијске обавезе.
ефективност хеџинга	Степен до кога се промене фер вредности или токова готовине ставке хеџинга које се могу приписати ризику хеџинга компензују са променама фер вредности или токова готовине инструмента хеџинга.
еквиваленти готовине	Краткорочне, високо ликвидне инвестиције које се могу брзо претворити у познате износе готовине и које нису под утицајем значајног ризика промене вредности.
ентитет који први пут примењује IFRS за SME	Ентитет који презентује прве финансијске извештаје састављене у складу са <i>IFRS за SME</i> , без обзира да ли је претходно коришћени рачуноводствени оквир био пуни <i>IFRS</i> или други сет рачуноводствених стандарда
фер (истинита) презентација	Истинито представљање ефеката трансакција, осталих догађаја и околности у складу са дефиницијама и критеријумима признавања за имовину, обавезе, приходе и расходе.
фер вредност	Износ за који се средство може разменити, обавеза измирити или додељени инструмент капитал разменити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.
фер вредност умањена за трошкове продаје	Износ који се може добити продајом неког средства или јединице која генерише готовину у независној трансакцији између упознатих, вољних страна, умањен за трошкове отуђења.
финансијска обавеза	Обавеза која је: (a) уговорна обавеза (i) давања готовине или другог финансијског средства другом ентитету; или

	<ul style="list-style-type: none"> (ii) размењивања финансијских средстава или финансијских обавеза с другим ентитетом према условима који су потенцијално неповољни за ентитет; или
	<ul style="list-style-type: none"> (б) уговор који ће бити или може бити измирен инструментима сопственог капитала ентитета и: <ul style="list-style-type: none"> (i) за који ентитет јесте или може бити у обавези да достави променљив број инструмената сопственог капитала ентитета; или (ii) који ће бити или може бити измирен другачије него разменом фиксне суме новца или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитала ентитета. За ову потребу инструменти сопственог капитала ентитета не обухватају инструменте који су и сами уговори за будуће примање или давање инструмената сопственог капитала ентитета.
финансијска позиција	Однос средстава, обавеза и капитала ентитета, како је извештено у извештају о финансијској позицији.
финансијски инструмент	Уговор на основу кога настаје финансијско средство једног ентитета и финансијска обавеза или инструмент капитала другог ентитета.
финансијски извештаји	Структурирана презентација финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине ентитета
финансијски извештаји опште намене	Финансијски извештаји који су намењени корисницима који нису у положају да захтевају да ентитет припреми извештаје прилагођене задовољењу њихових специфичних потреба за информацијама.
финансијски лизинг	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.
финансијско средство	<p>Свако средство које је:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) готовина; (б) инструмент капитала другог ентитета; (ц) уговорно право <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (i) по коме ентитет јесте или може бити у обавези да прими променљив број инструмената сопственог капитала ентитета; или (ii) који ће бити или може бити измирен другачије него разменом фиксног износа готовине или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитала ентитета. За ову потребу инструменти сопственог капитала ентитета не обухватају финансијске инструменте који су и сами уговори за будуће примање или давање инструмената сопственог капитала ентитета.
функционална валута	Валута примарног економског окружења у ком ентитет послује.
гудвил	Будуће економске користи које потичу од имовине која се не може појединачно идентификовати и одвојено признати.
готовина	Готовина обухвата готовину и депозите по виђењу.
грешке	<p>Изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја ентитета за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
група	Матични ентитет са свим својим зависним ентитетима.
губитак од умањења	Износ за који књиговодствена вредност средства превазилази (а) у случају залиха, продајну вредност умањену за трошкове финализирања и продаје или (б) у случају друге

вредности	нефинансијске имовине, његов надокнадиви износ.
хипотетички износ	Квантитативни износ валуте, деоница, јединица тежине или обима или других јединица одређених у уговору о финансијском инструменту.
инкрементална каматна стопа позајмљивања за корисника лизинга	Каматна стопа коју би корисник лизинга морао да плати за сличан лизинг или ако се она не може утврдити, стопа која би на почетку периода трајања лизинга теретила корисника у случају позајмљивања средства на сличан рок и са сличним гаранцијама за куповину средства које је предмет лизинга.
инострано пословање	Ентитет који је зависни ентитет, придружени ентитет, заједнички подухват или огранак извештајног ентитета, чије активности су засноване или се спроводе у другој земљи или у валути која је различита у односу на валуту извештајног ентитета.
инструмент хеџинга	<p>За сврхе специјалног рачуноводства хеџинга за мале и средње ентитете, према Одељку 12 овог Стандарда, инструмент хеџинга је финансијски инструмент који испуњава све наведене услове:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) то је своп каматне стопе, своп стране валуте, форвард уговор о размени стране валуте или форвард уговор о размени робе за који се очекује да је веома ефикасан у отклањању ризика идентификованих у параграфу 12.17 који су назначени као ризик који је предмет хеџинга; (б) укључује страну која је екстерна у односу на извештајни ентитет (односно екстерна страна за групу, сегмент или појединачни ентитет о коме се извештава); (ц) хипотетички износ је једнак назначеном износу основне или хипотетичком износу ставке хеџинга; (д) има одређен датум доспећа који није каснији од <ul style="list-style-type: none"> (i) датума доспећа финансијског инструмента који је предмет хеџинга; (ii) очекиваног датума измирења набавке робе или обавезе продаје; или (iii) настанка веома вероватне предвиђене трансакције стране валуте или робе чији се хеџинг врши. (е) нема обележја плаћања унапред, превременог раскида или продужења. <p>Ентитет који се одлучи да примењује IAS 39 за рачуноводство финансијских инструмената примењује дефиницију хеџинг инструмента из тог стандарда уместо ове дефиниције.</p>
инвестиционе активности	Стицање и отуђивање дугорочних средстава (имовине) и других инвестиција које не спадају у еквиваленте готовине.
инвестиционе некретнине	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: <ul style="list-style-type: none"> (а) коришћење у производњи или набавци добара или услуга или у административне сврхе; или (б) продају у редовном току пословања.
истраживање	Оригинално и планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања или разумевања.
износ који се амортизује	Набавна вредност средства или други износ који замењује ту вредност (у финансијским извештајима) умањен за преосталу (резидуалну) вредности.
изведена обавеза	<p>Обавеза која произилази из активности ентитета када је:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
извештај о финансијској позицији	Финансијски извештај који приказује однос имовине, обавеза и капитала ентитета на одређени датум (такође се назива биланс стања).

извештај о променама на капиталу	Финансијски извештај који приказује добитак или губитак за период, ставке прихода и расхода које су признате директно у капиталу током периода, ефекте промена рачуноводствених политика и корекција грешака признатих у периоду и (у зависности од формата извештаја о променама на капиталу који је одабрао ентитет) износ трансакција са власницима који делују у својству власника током периода.
извештај о резултату и нераспоређеној добити	Финансијски извештај који приказује добитак или губитак и промене нераспоређене добити за период.
извештај о токовима готовине	Финансијски извештај који пружа информације о променама у готовини и еквивалентима готовине ентитета током периода, засебно приказујући промене из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања током периода.
извештај о укупном резултату	Финансијски извештај који приказује све ставке прихода и расхода које су признате у периоду, укључујући ставке признате при одређивању добитка или губитка (што је збирна ставка извештаја о укупном резултату) и ставки осталог укупног резултата. Уколико ентитет одлучи да презентује и биланс успеха и извештај о укупном резултату, извештај о укупном резултату почиње са добитком или губитком и затим приказује ставке укупног осталог резултата.
јавна одговорност	Ентитет има јавну одговорност уколико: <ul style="list-style-type: none"> (а) се његовим дужничким или капиталним инструментима тргује на јавном тржишту или је ентитет у процесу издавања таквих инструмената којим ће се трговати на јавном тржишту (домаће или стране берзе или организованим неслужбеним тржиштима укључујући локална и регионална тржишта); или (б) као једну од основних пословних активности, у својству повереника држи имовину широке групе екстерних страна.
јавно утрживи (дужнички или капитални инструменти)	Инструменти којима се тргује на јавном тржишту или су у процесу издавања ради трговања на јавном тржишту (домаће или стране берзе или организованим неслужбеним тржиштима укључујући локална и регионална тржишта).
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.
каматна стопа садржана у лизингу	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.
капитал (основни)	Преостало учешће у имовини ентитета после одбијања свих његових обавеза.
класа (група) средстава	Груписање средстава сличне природе и употребе у пословању ентитета.
књиговодствена вредност консолидовани финансијски извештаји	Износ по ком се имовина или обавезе признају у извештају о финансијском положају. Финансијски извештаји матичног и зависног ентитета који су презентовани као извештаји јединственог економског ентитета.
контрола (над ентитетом)	Моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његових активности.
користан век трајања	Временски период током ког се очекује расположивост средства ентитету за коришћење или број произведених или сличних јединица које ентитет очекује да ће остварити коришћењем тог средства.
кумулятивна платива одсуства лизинг	Платива одсуства која се преносе и могу да буду искоришћена у будућим периодима ако садашње право није искоришћено у потпуности. Споразум по коме давалац лизинга преноси на корисника лизинга право коришћења

	средства за договорени временски период у замену за плаћање или низ плаћања.
мали и средњи ентитети	<p>Ентитети који:</p> <p>(а) немају јавну одговорност; и</p> <p>(б) објављују финансијске извештаје опште намене за екстерне кориснике.</p> <p>Ентитет има јавну одговорност уколико:</p> <p>(а) подноси, или је у процесу подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другој регулаторној организацији, за потребе издавања било које класе инструмената који се котирају на јавном тржишту; или</p> <p>(б) као једну од основних пословних активности, у својству повереника држи имовину широке групе екстерних страна.</p>
материјално (значајно)	Изостављања или погрешна исказивања ставки су материјална (значајна) ако би она појединачно или заједно могла да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја. Материјалност (значајност) зависи од величине и природе изостављене или погрешно исказане ставке која се процењује у конкретним околностима. Величина и природа ставке или њихова комбинација могу бити одлучујући фактор.
матични ентитет	Ентитет који има један или више зависних ентитета.
Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS)	<p>Стандарди усвојени од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Они обухватају:</p> <p>(а) Међународне стандарде финансијског извештавања;</p> <p>(б) Међународне рачуноводствене стандарде; и</p> <p>(ц) Тумачења које је донео Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC) или ранији Стални комитет за тумачења (SIC).</p>
међупериод	Период финансијског извештавања који је краћи од целе финансијске године.
метод ефективне камате	Метод израчунавања амортизоване вредности финансијског средства или финансијске обавезе (или групе финансијских средстава или финансијских обавеза) и расподеле прихода од камате или расхода од камате током релевантног периода
метод кредитирања пројектоване јединице	Метод актуарске процене који посматра сваки период пружања услуга (рада) као повод настанка додатне јединице права на примања и мери сваку ту јединицу засебно ради утврђивања коначне обавезе (понегде познат као метод разграничења примања сразмерно расподељених током процеса рада или као метод примања према годинама службе/радног стажа).
минимална плаћања лизинга	<p>Плаћања током трајања лизинга које је корисник лизинга обавезан или може бити обавезан да врши, изузимајући потенцијалну закупнину, трошкове услуга и порезе које треба да плати и које треба да се надокнаде даваоцу лизинга, заједно са:</p> <p>(а) за корисника лизинга, износима које гарантује корисник лизинга или страна која је повезана са корисником лизинга; или</p> <p>(б) за даваоца лизинга, резидуалном вредношћу коју даваоцу лизинга гарантује:</p> <p>(i) корисник лизинга;</p> <p>(ii) страна повезана са корисником лизинга; или</p> <p>(iii) трећа страна која није повезана са даваоцем лизинга и која је финансијски способна да измири обавезе које су под гаранцијом.</p> <p>Међутим, ако корисник лизинга има опцију да купи средство по цени за коју се очекује да ће бити довољно нижа од фер вредности на датум на који опција постаје остварива, да би на почетку лизинга био у разумној мери сигуран, да ће опција бити извршена, минимална плаћања лизинга се састоје из минималних плаћања која се исплаћују током трајања лизинга до очекиваног датума извршења ове куповне опције и плаћања које је неопходно за њено извршење.</p>
монетарне ставке	Новчане јединице које се поседују и имовина и обавезе које ће бити примљене или плаћене у фиксном или утврдивом броју монетарних јединица.
надокнадиви износ	Фер вредност средства (или јединице која генерише готовину) умањена за трошкове продаје или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа.
напомене	Напомене садрже допунске информације у односу на информације презентоване у

(уз финансијске извештаје)	извештају о финансијској позицији, извештају о укупном резултату, билансу успеха (уколико се презентује), комбинованом извештају о резултату и нераспоређеној добити (уколико се презентује) извештају о променама у капиталу и извештају о токовима готовине. Напоменама садрже наративне описе или рашчлањавања ставки обелодањених у овим извештајима као и информације о ставкама које се нису квалификовале за признавање у овим извештајима.
неизводљиво	Примена неког захтева је неизводљива ако га ентитет не може применити и после свих разумних напора да то учини.
некретнине, постројења и опрема	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.
нематеријална имовина	Немонетарно средство које се може идентификовати, без физичке суштине. Таква имовина се може идентификовати када је: (а) одвојива, односно могуће је одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било засебно или заједно са повезаним уговором, имовином или обавезом; или (б) настала по основу уговорних или других законских права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права или обавеза.
нето инвестирање у лизинг	Бруто инвестирање у лизинг дисконтовано по каматној стопи садржаној у лизингу.
обавеза	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.
обавеза за дефинисана примања (садашња вредност)	Садашња вредност, без одузимања било ког планског средства, очекиваних будућних плаћања неопходних за измирење обавезе настале по основу рада запосленог у текућем и претходним периодима.
обавеза за дефинисано примање	Садашња вредност обавезе за дефинисано примање на датум извештавања минус фер вредност планских средстава на датум извештавања (ако постоје) из којих ће те обавезе бити директно измирене.
обавезе по основу кредита	Финансијске обавезе, осим краткорочних обавеза према добављачима, које имају уобичајене кредитне услове.
обезбеђење средстава (за примања по престанку запослења)	Доприноси које ентитет, и понекад његови запослени уплаћују неком ентитету, или фонду, који је правно самосталан у односу на извештајни ентитет, и из кога се исплаћују примања запослених.
обрачунска основа рачуноводства	Ефекти трансакција и других догађаја се признају онда када се догоде (а не онда када се готовина или готовински еквивалент приме или исплате) и бележе се у рачуноводственој евиденцији и о њима се извештава у финансијским извештајима за периоде на које се односе.
одбитне привремене разлике	Привремене разлике које ће имати за резултат износе који се могу одбити при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућних периода када се књиговодствена вредност средства или обавезе надокнади или измири.
одложена пореска средства	Износи пореза на добитак надокнадиви у будућним периодима који се односе на: (а) одбитне привремене разлике; (б) неискоришћене пореске губитке пренете на наредни период; и (ц) неискоришћени порески кредит пренет на наредни период.
одложене пореске	Износи пореза на добитак плативи у будућним периодима у односу на опорезиве

обавезе	привремене разлике.
одложени порез	Платив (повратив) износ пореза који се односи на опорезиви добитак (порески губитак) за будуће периоде а који је настао као резултат трансакција или догађаја из претходних периода.
одмеравање	Процес утврђивања монетарних износа по којима елементи финансијских извештаја треба да се признају и унесу у извештај о финансијској позицији и извештај о укупном резултату.
опорезиве привремене разлике	Привремене разлике које ће имати за резултат опорезиве износе при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена вредност средства или обавезе надокнади или измири.
опорезиви добитак (порески губитак)	Добитак (губитак) за извештајни период, одређен у складу са прописима утврђеним од стране пореских власти, по којима су порези на добитак плативи (надокнадиви). Опорезиви добитак је једнака разлици опорезивих прихода и износа који су одбитне ставке.
опрезност	Укључивање одређеног степена опреза при доношењу судова потребних за процењивање које захтевају услови неизвесности, тако да имовина или приходи нису прецењени а обавезе или трошкови нису потцењени.
откупљене сопствене акције	Сопствени инструменти капитала ентитета, које држи ентитет или други чланови консолидоване групе.
отпремнине	Примања запослених која се исплаћују као резултат било: (а) одлуке ентитета да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања или (б) одлуке запосленог да добровољно прихвати да је вишак, у замену за та примања.
перформансе (успешност)	Однос прихода и расхода ентитета, како су приказани у извештају о укупном резултату.
период извештавања	Период на који се односе финансијски извештаји или периодични финансијски извештај.
период стицања	Период током којег сви назначени услови стицања аранжмана плаћања на основу акција треба да буду испуњени.
периодични финансијски извештај	Финансијски извештај који садржи било комплетан сет финансијских извештаја или сажети сет финансијских извештаја за међупериод.
планови (примања) више послодавца	Планови дефинисаних доприноса (који нису државни планови) или планови дефинисаних примања (који нису државни планови) којим се: (а) удружују средства различитих ентитета који нису под заједничком контролом и (б) користе та средства ради давања примања запосленима из више од једног ентитета тако што су нивои доприноса и примања одређени без обзира на то који ентитет запошљава запослене о којима је реч.
планови дефинисаних доприноса	Планови примања по престанку запослења по којима ентитет плаћа фиксне доприносе засебном ентитету (фонду) при чему неће имати законску нити изведену обавезу плаћања даљих 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	Планови примања по престанку запослења сем планова дефинисаних доприноса.
планови примања по престанку запослења	Формални или неформални аранжмани према којима неки ентитет даје примања по престанку запослења једном или више запослених.
појединачни финансијски	Извештаји презентовани од стране ентитета, у којима ентитет може да изабере да, у складу са параграфима 9.25-9.26, рачуноводствено обухвата своје инвестиције у зависне

извештаји	ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете било по набавној вредности умањеној за умањења вредности, по фер вредности са променама фер вредности признатим у добитку или губитку било коришћењем метода удела примењујући процедуре из параграфа 14.8.
пољопривредна делатност	Управљање ентитета биолошком трансформацијом и сакупљањем биолошких средстава за продају, или трансформацију у пољопривредне производе или за стварање додатних биолошких средстава.
пољопривредни производ	Пољопривредни производ је убрани (сакупљени) производ биолошких средстава датог ентитета.
пореска основица	Пореска основица имовине или обавезе је износ који се приписује тој имовини или обавези за пореске сврхе.
порески расход	Порески расход је укупан износ укључен у одређивање добити или губитка за извештајни период у вези са текућим и одложеним порезом.
порез на добитак	Сви домаћи и инострани порези који се заснивају на опорезивом добитку. Порез на добитак такође укључује порезе, као што су порези по одбитку, које плаћа зависни ентитет, придружени ентитет или заједнички подухват при расподели ентитету који сачињава извештај
пословање	Интегрисани скуп активности и имовине (средстава) који се воде и којима се управља у сврху остварења: <ul style="list-style-type: none"> (а) приноса инвеститорима; или (б) нижих трошкова или других економских користи директно и сразмерно доносиоцима политике или учесницима. Пословање се обично састоји од улазних елемената (инпута), процеса примењених на улазне елементе и проистеклих излазних елемената (аутпута) који се користе, или ће се користити, за стварање прихода. Уколико је гудвил присутан у пренетом скупу активности или имовине (средстава) претпоставља се да пренети скуп активности и имовине представља пословање.
пословни лизинг	Лизинг којим се суштински не преносе сви ризици и користи по основу власништва. Лизинг који није пословни лизинг представља финансијски лизинг.
пословна комбинација	Спајање засебних ентитета или пословања у један извештајни ентитет
пословне активности	Главне активности којима се стварају приходи ентитета и друге активности које нису инвестиционе активности или активности финансирања.
потенцијална имовина	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.
потенцијална обавеза	(а) могућа обавеза која настаје по основу протеклих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или одсуством једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета; или <ul style="list-style-type: none"> (б) садашња обавеза која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер: <ul style="list-style-type: none"> (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 одмерен.
поузданост	Информација има квалитативну особину поузданости када нема материјалних грешака и предрасуда и када се на њу могу ослонити корисници ради веродостојног приказивања онога што би та информација требало да представља или што би се оправдано очекивало да представља.
повезана страна	Повезана страна је лице или ентитет повезан са ентитетом који припрема финансијске извештаје (извештајним ентитетом); <ul style="list-style-type: none"> (а) Лице или блиски члан породице тог лица је повезано са извештајним ентитетом ако: <ul style="list-style-type: none"> (i) је то лице члан кључног руководства извештајног ентитета или његовог матичног ентитета;

	(ii) то лице има контролу или заједничку контролу над извештајним ентитетом; или (iii) то лице има значајан утицај над извештајним ентитетом.
	(б) Ентитет је повезана страна са извештајним ентитетом уколико је испуњена било која од следећих околности: (i) ентитет и извештајни ентитет су чланови исте групе (што значи да је сваки матични, зависни, и остали зависни ентитет међусобно повезан) (ii) један ентитет је придружени ентитет или заједнички подухват другог ентитета (или придружени ентитет или заједнички подухват члана исте групе којој припада други ентитет) (iii) оба ентитета су заједнички подухват истог трећег ентитета (iv) један ентитет је заједнички подухват трећег ентитета док је други придружени ентитет трећег ентитета (v) ентитет представља план примања по престанку запослења запослених извештајног ентитета или ентитета који је повезан са извештајним ентитетом. Уколико је извештајни ентитет тај план, послодавци – спонзори су такође повезани са извештајним ентитетом. (vi) ентитет је контролисан или заједнички контролисан од стране лица из (а) (vii) ентитет или било који члан групе чији је део, пружа услуге кључног руководећег особља извештајном ентитету или матичном ентитету извештајног ентитета. (viii) лице идентификовано у (а)(ii) има значајан утицај над ентитетом или је члан кључног руководећег особља ентитета (или матичног ентитета).
предвиђена трансакција	Неизвршена, али очекивана будућа трансакција.
престанак пословања	Део ентитета који је отуђен или класификован као онај који се држи ради продаје и: (а) представља одвојену главну линију пословања или географску област пословања; (б) део је јединственог координисаног плана за продају одвојене линије пословања или географске области пословања; или (ц) је зависни ентитет стечен само да би био поново продат.
престанак признавања	Уклањање претходно признатог средства или обавезе из извештаја о финансијском положају ентитета.
придружени ентитет	Ентитет, укључујући некорпоративни ентитет као што је ортачко друштво у којем инвеститор има значајан утицај а које није ни зависни ентитет нити учешће у заједничком подухвату.
приход	Бруто прилив економских користи током датог периода који настаје из редовних активности ентитета при чему тај прилив резултира повећањем капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу.
приход	Повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава (имовине) или смањења обавеза која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу уплата власника.
примања по престанку запослења	Примања запослених (осим отпремнина) која су платива по престанку запослења.
примања запослених	Сви облици накнада које даје ентитет у размену за услуге/рад запослених.
приписана каматна стопа	Јасније одредива стопа од следећих: (а) претежна стопа за сличне инструменте емитента са сличним кредитним рејтингом; или (б) каматна стопа којом се дисконтује номинални износ тог инструмента на текуће продајне цене за готовину робе или услуга.
привремене разлике	Разлике између књиговодствене вредности имовине или обавезе у извештају о финансијској позицији и њене пореске основице.

признавање	<p>Процес уношења у извештај о финансијској позицији или извештају о укупном резултату неке ставке која задовољава дефиницију средства, обавезе, прихода или расхода и задовољава критеријуме признавања:</p> <p>(а) вероватно је да ће будуће економске користи у вези са том ставком утицати или истицати из ентитета; и</p> <p>(б) трошкови или вредност ставке могу бити поуздано одмерени.</p>
промена рачуноводствене процене	<p>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.</p>
проспективна примена (промене рачуноводствене политике)	<p>Примена нове рачуноводствене политике на трансакције, друге догађаје и околности које се појављују након датума промене политике</p>
пуни (комплетни) IFRS	<p>Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) који нису IFRS за SME.</p>
рачуноводствени добитак	<p>Добитак или губитак за период пре одбијања пореских расхода.</p>
рачуноводствене политике	<p>Рачуноводствене политике су специфични принципи, основе, конвенције, правила и праксе које ентитет примењује при састављању и презентацији финансијских извештаја.</p>
расходи	<p>Смањење економских користи током обрачунског периода у облику одлива или умањивања средстава (имовине) или настанак обавеза које имају за резултат смањење капитала, које не представља смањење по основу расподела власницима.</p>
разумљивост	<p>Информације које се пружају у финансијским извештајима имају квалитативно својство разумљивости када их могу схватити корисници који имају одређено знање о пословним и економским активностима и рачуноводству као и вољу да проучавају информације са одређеном марљивошћу.</p>
развој	<p>Примена резултата истраживања или другог знања ради планирања или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу.</p>
релевантност	<p>Информација има квалитативну особину релевантности када утиче на економске одлуке корисника тиме што им помаже да процене прошле, садашње или будуће догађаје или тиме што потврђује или исправља претходне процене корисника.</p>
ретроактивна примена (промене рачуноводствене политике)	<p>Примењивање нове рачуноводствене политике на трансакције, догађаје и околности као да је та политика била примењивана одувек.</p>
резервисање	<p>Обавеза са неизвесним роком доспећа или износом.</p>
резидуална вредност (неког средства)	<p>Процењени износ које 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.</p>
садашња вредност	<p>Актуелна процена садашње дисконтване вредности будућих нето токова готовине у уобичајеном току пословања</p>
сложени финансијски инструмент	<p>Финансијски инструмент који из перспективе емитента, садржи истовремено и елементе обавезе и капитала.</p>
средства плана (примања запослених)	<ul style="list-style-type: none"> • средства која се држе у дугорочном фонду за примања запослених и • полисе осигурања које се тичу истих

средство (имовина)	Средство (имовина) је ресурс који ентитет контролише као резултат прошлих догађаја и од којег се очекује прилив будућих економских користи у ентитет.
сталност пословања	Финансијски извештаји се припремају на бази сталности пословања осим уколико руководство има намеру да ликвидира ентитет или прекине пословање или нема другу алтернативу
ставка (која је предмет) хеџинга	За сврхе специјалног рачуноводства хеџинга за мале и средње ентитете, према Одељку 12 овог Стандарда, ставка хеџинга је: <ul style="list-style-type: none"> (а) ризик каматне стопе дужничког инструмента мерено по амортизованој вредности; (б) ризик девизног курса или ризик каматне стопе у оквиру утврђене обавезе или веома вероватне предвиђене трансакције; (ц) ризик цене робе која се држи или је повезана са утврђеном обавезом или веома вероватном предвиђеном трансакцијом куповине или продаје робе; или (д) ризик девизног курса у оквиру нето инвестиције у инострано пословање.
стечена примања	Примања по основу права, која у складу са условима плана пензијских примања, нису условљена наставком запослења.
стицање	Постати овлашћен. Сходно споразуму плаћања на основу акција право друге стране да прими готовину, друга средства или инструменте капитала ентитета који се стиче по испуњењу свих прецизираних услова стицања.
штетни (онерозни) уговор	Уговор по коме неизбежни трошкови испуњења обавеза према уговору превазилазе економске користи за које се очекује да ће се примити према том уговору.
текући порез	Износ обавеза за платив (повратив) порез на добитак који се односи на опорезиви добитак (порески губитак) за текући период или за претходне периоде.
токови готовине	Приливи и одливи готовине и еквивалената готовине.
трансакција плаћања на основу акција	Трансакција у којој ентитет: <ul style="list-style-type: none"> (а) добија производе или услуге од добављача тих производа или услуга (укључујући запосленог) у аранжману плаћања на основу акција; или (б) сноси обавезу за измирење трансакције са добављачем у аранжману плаћања на основу акција када неки други ентитет групе добија те производе или услуге.
трансакција плаћања на основу акција која се измирују готовином	Трансакција плаћања на основу акција у којој ентитет стиче производе или услуге уз обавезу преноса готовине или других средстава добављачу производа или услуга у износіма заснованим на цени (или вредности) инструмената капитала (укључујући акције или опције на акције) ентитета или другог ентитета групе .
трансакција плаћања на основу акција која се измирују капиталом	Трансакција плаћања на основу акција у којој ентитет: <ul style="list-style-type: none"> (а) добија производе или услуге као накнаду за сопствене инструменте капитала (укључујући акције или опције акција); или (б) добија производе или услуге али нема обавезу измирења трансакције са добављачем.
трансакција са повезаном страном	Трансфер ресурса, услуга или обавеза између повезаних страна без обзира да ли се рачунава цена.
трошкови позајмљивања	Камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средстава.
трошкови трансакција (финансијских инструмената)	Инкрементални трошкови који се директно приписују стицању, емитовању или отуђењу финансијског инструмента. Инкрементални трошак је трошак који не би настао да ентитет није стекао, емитовао или отуђио финансијски инструмент.
тржишни услов стицања	Услов од ког зависи извршна цена, стицање или извршивост инструмента капитала који је повезан са тржишном ценом инструмената капитала ентитета, као што је постизање назначене цене акција или назначеног износа унутрашње вредности опције на акције, или

	постизање назначеног циља који је заснован на тржишној цени инструмената капитала ентитета у односу на индекс тржишних цена инструмената капитала других ентитета.
учесник (у заједничком подухвату)	Страна у заједничком подухвату која има заједничку контролу над тим заједничким подухватом.
учешће без права контроле	Капитал у зависном ентитету који није, директно или индиректно приписив матичном ентитету.
уговор о изградњи	Уговор специфично закључен за изградњу једног средства или комбинације средстава која су уско међусобно повезана или међузависна у смислу пројектовања, технологије и функције или крајње намене или употребе.
уговор о осигурању	Уговор по којем једна страна (осигуратељ) прихвата значајан ризик осигурања друге стране (имаоца полисе) тиме што прихвати да обезбеди надокнаду имаоцу полисе ако одређени непредвиђени будући догађај (осигурани догађај) има негативан ефекат по имаоца полисе.
уговори о концесији за пружање услуга	Уговор између државе или другог ентитета јавног сектора са ентитетом из приватног сектора (корисник) који развија, гради (или надограђује), користи и одржава инфраструктуру као што су путеви, мостови, тунели, аеродроми, електропреносне мреже, затвори или болнице.
укупни остали резултат	Ставке прихода и расхода (укључујући прилагођавања за сврхе рекласификације) које нису признате у добитку или губитку како се захтева или дозвољава овим IFRS.
укупни збирни резултат	Промене у капиталу које су резултат трансакција или других догађаја, осим оних промена које су резултат трансакција са странама које наступају у својству власника (збир добитка или губитка и укупног осталог резултата)
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 акција са извршном ценом од 15 н.ј., за акцију са фер вредности од 20 н.ј. има унутрашњу вредност од 5 н.ј.
употребна вредност	Садашња вредност будућих токова готовине који се очекују од средства или јединице која генерише готовину.
услови стицања	Услови који одређују да ли ентитет прима услуге којима супротна страна остварује право на примање новца, других средстава или инструмената капитала ентитета на основу аранжмана плаћања на основу акција. Услови стицања су или услови везани за услуге или услови везани за резултате рада. Услови везани за услуге захтевају да супротна страна испуни назначени период пружања услуга. Услови везани за резултате рада захтевају да супротна страна испуни назначени период услуга и назначене циљне резултате рада које треба остварити (као што је, назначено повећање добитка ентитета у назначеном временском периоду). Услов везан за резултате рада може да обухвата тржишни услов стицања.
озбиљна хиперинфлација	Валута хиперинфлаторне привреде изложена је озбиљној хиперинфлацији ако има обе следеће карактеристике: (а) поуздани општи индекс цена није доступан свим ентитетима са трансакцијама и салдима у тој валути; и (б) могућност размене између те валуте и релативно стабилне иностране валуте не постоји.
утврђена обавеза	Обавезујући споразум за размену одређене количине ресурса по одређеној цени на одређени будући датум или датуме.
валута за презентацију	Валута у којој се презентују финансијски извештаји.
веома вероватно	Значајно више вероватно од вероватног.
вероватно	Извесније да ће се догодити него да неће.
власници	Имаоци инструмената који су класификовани као инструменти капитала.
временске	Приходи или расходи који се признају у добитку или губитку једног периода али се,

разлике	према порески законима или прописима укључују у опрезиви добитак неког другог периода.
заједничка контрола	Заједничка контрола је уговором дефинисана подела контроле над неком економском активношћу и постоји само када се за доношење стратешких и оперативних одлука у вези са пословањем захтева једногласна сагласност страна које деле контролу (учесници у заједничком подухвату).
заједнички контролисан ентитет	Заједнички подухват који подразумева оснивање акционарског друштва, ортачког друштва или другог ентитета у којем сваки од учесника у заједничком улагању има своје учешће. Ентитет послује на исти начин као и други ентитети осим што се уговорним аранжманом између учесника у заједничком улагању дефинише заједничка контрола над економском активношћу новооснованог ентитета.
заједнички подухват	Уговорни аранжман у оквиру ког две или више страна предузимају економску активност која је предмет заједничке контроле. Заједнички подухват може бити у форми заједнички контролисане активности, заједнички контролисане имовине или заједнички контролисаног ентитета.
залихе	Средства: (а) која се држе ради продаје у редовном пословању; (б) у процесу производње за такве продаје; или (ц) у облику основног и помоћног материјала који се троши у производном процесу или приликом пружања услуга.
зависни ентитет	Ентитет, укључујући и некорпоративни ентитет као што је ортачко друштво, које је под контролом другог ентитета (који се назива матични ентитет).