

Међународни рачуноводствени стандард 24

Обелодањивања повезаних страна

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је да се обезбеди да финансијски извештаји ентитета садрже обелодањивања која су неопходна да би се скренула пажња на могућност, да је на финансијску позицију и добитак или губитак можда утицало постојање повезаних страна, као и трансакције и неизмирених салда са њима, укључујући и преузете обавезе.

Делокруг

- 2 Овај стандард се примењује при:
- (а) идентификовању односа и трансакција између повезаних страна;
 - (б) идентификовању неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, између ентитета и његових повезаних страна;
 - (ц) идентификовању околности у којима се захтева обелодањивање ставки под а) и б); и
 - (д) одређивању обелодањивања која треба извршити у вези са овим ставкама.
- 3 Овај стандард захтева обелодањивања односа, трансакција и неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, између повезаних страна у консолидованим и појединачним финансијским извештајима матичног ентитета или инвеститора са заједничком контролом, или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано, презентованим у складу са IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* или IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји*. Овај се стандард такође примењује и на појединачне финансијске извештаје.
- 4 Трансакције са повезаним странама, као и неизмирена салда са осталим ентитетима унутар групе обелодањују се у финансијским извештајима ентитета. Трансакције између повезаних страна унутар групе, као и неизмирена салда, осим за трансакције између инвестиционог ентитета и његових зависних ентитета које су одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, елиминишу се приликом припреме консолидованих финансијских извештаја групе.

Сврха обелодањивања повезаних страна

- 5 Односи повезаних страна су уобичајено обележје трговине и пословања. На пример, ентитети често обављају део својих активности преко зависних ентитета, заједничких подухвата или придружених ентитета. У таквим околностима, ентитет има могућност да утиче на финансијске и пословне политике ентитета у који је инвестирано, путем контроле, заједничке контроле или значајног утицаја.
- 6 Односи са повезаном страном могу да утичу на добитак или губитак и финансијску позицију ентитета. Повезане стране могу ући у трансакције у које не би ушле стране које нису повезане. Не пример, ентитет који продаје производе свом матичном ентитету по набавној вредности, можда неће под истим условима продавати ове производе неком другом купцу. Такође, трансакције између повезаних страна можда неће бити извршене по истим износима, као између неповезаних страна.
- 7 На добитак или губитак и финансијску позицију ентитета може утицати однос са повезаном страном, чак и ако не постоје трансакције са том повезаном страном. Само постојање односа може бити довољно да утиче на трансакције ентитета са осталим странама. На пример, зависни ентитет може прекинути односе са пословним партнером, уколико његов матични ентитет купи други зависни ентитет који се бави истим активностима као његов пређашњи пословни партнер. Алтернативно, једна страна може да се уздржи од чињења због значајног утицаја друге стране – на пример, зависном ентитету може бити наложено од стране матичног ентитета, да се не ангажује у истраживању и развоју.
- 8 Из наведених разлога, познавање трансакција ентитета, неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, и односа са повезаним странама, може да утиче на оцену његовог пословања од стране

корисника финансијских извештаја, укључујући и оцену могућности и ризика са којима се суочава ентитет.

Дефиниције

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

Повезана страна је лице или ентитет који је повезан са ентитетом који припрема финансијске извештаје (у овом стандарду се назива 'извештајни ентитет').

- (a) Лице или ужи члан породице тог лица је повезан са извештајним ентитетом ако то лице:
- (i) има контролу или заједничку контролу над извештајним ентитетом;
 - (ii) има значајан утицај над извештајним ентитетом; или
 - (iii) је члан кључног руководећег особља извештајног ентитета или матичног ентитета извештајног ентитета.
- (б) Ентитет је повезан са извештајним ентитетом ако је било који од следећих услова испуњен:
- (i) Ентитет и извештајни ентитет су чланови исте групе (што значи да је сваки матични ентитет, зависни ентитет и зависни ентитет који има исти матични ентитет, повезан са свима осталима).
 - (ii) Ентитет је придружен ентитет или је заједнички подухват са другим ентитетом (или је придружени ентитет или заједнички подухват члана групе у којој је други ентитет члан групе).
 - (iii) Оба ентитета су у заједничком подухвату са истом трећом страном.
 - (iv) Ентитет је у заједничком подухвату са трећом страном а други ентитет је придружени ентитет треће стране.
 - (v) План примања након престанка запослења је засебан ентитет који послује у корист запослених или извештајног ентитета или ентитета који је повезан са извештајним ентитетом. Ако је сам извештајни ентитет такав план, онда су послодавци спонзори плана такође повезане стране извештајног ентитета.
 - (vi) Ентитет је под контролом или под заједничком контролом лица наведених под (a).
 - (vii) Лице наведено под (a)(i) има значајан утицај на ентитет или је члан кључног руководства ентитета (или матичног ентитета таквог ентитета).
 - (viii) Ентитет, или било који део групе којој тај ентитет припада, пружа услуге кључног руководства извештајном ентитету или матичном ентитету тог извештајног ентитета.

Трансакција са повезаном страном је трансфер ресурса, услуга или обавеза између извештајног ентитета и повезане стране, без обзира да ли се зарачунава цена.

Блиски чланови породице неког лица су они чланови породице за које се може очекивати да утичу или да буду под утицајем, тог лица у пословима са ентитетом и укључују:

- (a) децу или брачног друга тог лица или кућног партнера;
- (б) децу брачног друга тог лица или кућног партнера; и
- (ц) издржавана лица од стране тог лица или брачног друга тог лица или кућног партнера.

Накнаде укључују сва примања запослених (као што је дефинисано у IAS 19 *Примања запослених*) укључујући примања запослених на које се примењује IFRS 2 *Плаћања на основу акција*. Примања запослених су сви облици плаћених накнада, накнада које ће бити плаћене или обезбеђене од стране или у име ентитета, у замену за њему пружене услуге. Оне такође укључују оне накнаде које се односе на тај ентитет, а које је платио матични ентитет. Накнаде обухватају:

- (a) краткорочна примања запослених као што су плате, зараде и доприноси за социјално осигурање, плаћена годишња одсуства и плаћена боловања, учешће у расподели добити и бонусе (ако су плативи у року од 12 месеци од краја периода) и немонетарна

примања (као што су медицинска нега, стан, аутомобили и бесплатни или субвенционисани производи или услуге) за тренутно запослене;

- (б) примања по престанку запослења као што су пензије, остала пензиона примања, животно осигурање по престанку запослења и медицинска нега по престанку запослења;
- (ц) остала дугорочна примања запослених, укључујући дужа радна одсуства или одсуства због усавршавања, јубиларне награде или награде за дугогодишњи рад, примања за трајни инвалидитет и ако нису у потпуности исплаћене у року од 12 месеци након краја периода, учешће у расподели добити, бонуси и одложене накнаде;
- (д) отпремнине; и
- (е) плаћања на основу акција.

Кључно руководеће особље су она лица која имају овлашћења и одговорност за планирање, усмеравање и контролисање активности ентитета, директно или индиректно, укључујући све директоре (без обзира да ли су извршни или не) тог ентитета.

Држава се односи на владу, државне агенције и слична тела било да су локална, национална или интернационална.

Ентитет повезан са државом је ентитет који је под контролом, заједничком контролом или значајним утицајем државе.

Термини "контрола" и "инвестициони ентитет", "заједничка контрола" и "значајни утицај" дефинисани су у IFRS 10, IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, односно IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате* и користе се у овом стандарду са значењима утврђеним у тим IFRS.

- 10 Приликом разматрања сваког могућег односа са повезаном страном, пажња се усмерава на суштину односа, а не само на правни облик.
- 11 У контексту овог стандарда, следећи примери нису повезане стране:
- (а) два ентитета само због тога што имају заједничког директора или другог члана кључног руководећег особља или зато што члан кључног руководећег особља једног ентитета има значајан утицај над другим ентитетом.
 - (б) два учесника у заједничком подухвату, само зато што деле заједничку контролу над заједничким подухватом.
 - (ц)
 - (i) финансијери,
 - (ii) синдикати,
 - (iii) јавне службе, и
 - (iv) државна одељења и агенције које немају контролу, заједничку контролу или значајан утицај над извештајним ентитетом, само на основу њиховог уобичајеног пословања са ентитетом (иако они могу да утичу на слободу деловања ентитета или да учествују у процесу доношења његових одлука).
 - (д) купац, добављач, давалац франшизе, дистрибутер или главни агент са којима ентитет обавља значајан обим свог пословања, само на основу резултирајуће економске зависности.
- 12 У дефиницији повезане стране, придружени ентитет укључује зависне ентитете придруженог ентитета, а заједнички подухват укључује зависне ентитете заједничког подухвата. Према томе, на пример, зависни ентитет придруженог ентитета и инвеститор који има значајан утицај над придруженим ентитетом су стране које су повезане једна са другом.

Обелодањивања

Сви ентитети

- 13 Односи између матичног ентитета и његових зависних ентитета се обелодањују без обзира да ли је било трансакција између њих. Ентитет обелодањује назив свог матичног ентитета, и ако се разликује, и назив стране која држи крајњу контролу. Ако ни матични ентитет ни страна

- која држи крајњу контролу не сачињавају консолидоване финансијске извештаје доступне јавности, ентитет ће такође обелоданити и назив следећег вишег матичног ентитета које сачињава овакве извештаје.
- 14 Да би се омогућило корисницима финансијских извештаја да формирају мишљење о ефектима односа између повезане стране и ентитета, примерено је да се, када постоји контрола, обелодани однос са повезаном страном, без обзира да ли је било трансакција између повезаних страна.
- 15 Захтев да се обелодане односи повезаних страна између матичног ентитета и његових зависних ентитета је додатан захтев у односу на обелодањивања прописана у IAS 27 и IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима*.
- 16 Параграф 13 се односи на следећи највиши матични ентитет. Он је први матични ентитет у групи изнад непосредног матичног ентитета, који сачињава консолидоване финансијске извештаје доступне јавности.
- 17 Ентитет обелодањује накнаде кључног руководећег особља, у укупном износу и за сваку од следећих категорија:
- (а) краткорочна примања запослених;
 - (б) примања након престанка запослења;
 - (ц) остала дугорочна примања запослених;
 - (д) отпремнине; и
 - (е) плаћања на основу акција.
- 17А Ако ентитет прибави услуге кључног руководства од другог ентитета („ентитет за управљање“), од ентитета се не захтева да примењује захтеве из параграфа 19 на надокнаду која је плаћена или коју руководство ентитета треба да плати запосленима или директорима ентитета за управљање.
- 18 Ако је ентитет имао трансакције са повезаним странама у току периода обухваћеног финансијским извештајима, он обелодањује природу односа са повезаним странама, као и информације о тим трансакцијама и неизмиреним салдима, укључујући и преузете обавезе, које су неопходне да би корисници разумели потенцијални ефекат ових односа на финансијске извештаје. Ови захтеви за обелодањивањем су додатни захтеви у односу на обелодањивања која прописује параграф 17. Као минимум, обелодањивања укључују:
- (а) износе трансакција;
 - (б) износе неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, и:
 - (i) њихове рокове и услове, укључујући и то да ли су осигурана, као и природу накнаде коју је потребно обезбедити за њихово измирење; и
 - (ii) детаље о свим датим и примљеним гаранцијама;
 - (ц) резервисања за сумњива и спорна потраживања која се односе на износе неизмирених салда; и
 - (д) расходе признате у току периода по основу сумњивих и спорних потраживања од повезаних страна.
- 18А Износи плаћени од стране ентитета за услуге кључног руководства које пружа засебан ентитет за управљање, треба да се обелодане.
- 19 Обелодањивања захтевана параграфом 18 се врше одвојено за сваку од следећих категорија:
- (а) матични ентитет;
 - (б) ентитети са заједничком контролом или значајним утицајем над ентитетом;
 - (ц) зависни ентитети;
 - (д) придружени ентитети;
 - (е) заједнички подухвати у којима је ентитет учесник у заједничком подухвату;
 - (ф) кључно руководеће особље у ентитету или његовом матичном ентитету; и
 - (г) остале повезане стране.
- 20 Класификација потраживања од, и обавеза према повезаним странама, на различите категорије, као што је то захтевано параграфом 19, представља проширење захтева за обелодањивање из IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*, за информације које треба презентовати или у извештају о

финансијској позицији или у напоменама. Категорије су проширене како би се обезбедила свеобухватнија анализа салда повезаних страна и применила на трансакције са повезаним странама.

- 21 У наставку су дати примери трансакција које је потребно обелоданити уколико се односе на повезане стране:
- (а) куповина или продаја производа (завршених или незавршених);
 - (б) куповина или продаја некретнина и других средстава;
 - (ц) пружање или примање услуга;
 - (д) лизинг аранжмани;
 - (е) трансфер истраживања и развоја;
 - (ф) трансфер према уговорима о лиценци;
 - (г) трансфер према финансијским аранжманима (укључујући кредите и уплате капитала у готовини или стварима);
 - (х) резервисања за гаранције или средства обезбеђења (коллатерале);
 - (и) преузете обавезе да се нешто уради у случају настанка одређеног догађаја или његовог ненастанка у будућности, укључујући и извршине уговоре¹ (признате и непризнате); и
 - (ј) измирење обавеза у име ентитета, или од стране ентитета у име те повезане стране.
- 22 Учешће матичног или зависног ентитета у дефинисаном плану примања којим се ризик распоређује у оквиру групе ентитета представља трансакцију између повезаних страна (видети параграф 42 IAS 19 (измењен 2011. године)).
- 23 Обелодањивање да су трансакције са повезаним странама извршене под условима који су еквивалентни условима који преовлађују у независним трансакцијама, врше се само ако се такви услови могу доказати.
- 24 Ставке сличне природе могу се обелоданити заједно, изузев када је њихово одвојено обелодањивање неопходно ради разумевања ефеката трансакција са повезаним странама на финансијске извештаје ентитета.

Ентитети повезани са државом

- 25 Извештајни ентитет је ослобођен од захтева обелодањивања из параграфа 18 везано за трансакције са повезаним странама и неизмирена салда, укључујући и преузете обавезе, са:
- (а) државом која има контролу или заједничку контролу, или значајан утицај над извештајним ентитетом; и
 - (б) другим ентитетом који је повезана страна, зато што иста држава има контролу или заједничку контролу, или значајан утицај како над извештајним ентитетом, тако и над другим ентитетом.
- 26 Ако извештајни ентитет примени ослобађања из параграфа 25, он обелодањује следеће везано за трансакције и са њима повезана неизмирена салда поменута у параграфу 25:
- (а) назив државе и природу њеног односа са извештајним ентитетом (тј. контрола, заједничка контрола или значајан утицај);
 - (б) следеће информације са довољним појединостима да се омогући корисницима финансијских извештаја ентитета да разумеју ефекте трансакција са повезаним странама на његове финансијске извештаје:
 - (i) природу и износ сваке појединачно значајне трансакције; и
 - (ii) за друге трансакције које су укупно али не и појединачно значајне, квалитативне или квантитативне индикације њиховог обима. Типови трансакција укључују оне које су наведен у параграфу 21.
- 27 У свом просуђивању приликом одређивања нивоа појединости које ће се обелоданити у складу са захтевима из параграфа 26(б), извештајни ентитет узима у обзир блискост односа са повезаном

¹ IAS 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства дефинише извршине уговоре као уговоре по којима ниједна страна није извршила ниједну од својих обавеза или су обе стране делимично извршиле своје обавезе у једнаком обиму.

страном и друге факторе релевантне за утврђивање нивоа значаја трансакције, као што су да ли је она:

- (а) значајна у погледу величине;
- (б) извршена по условима који су нетржишни;
- (ц) изван свакодневних пословних активности, као што је куповина и продаја пословања;
- (д) обелодањена регулаторним или надзорним органима;
- (е) дата на увид високом руководству;
- (ф) предмет одобравања од стране акционара.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

- 28 Ентитети примењују овај стандард ретроспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена, како целокупног стандарда тако и делимичног ослобађања из параграфа 25–27 за ентитете који су повезани са државом. Ако ентитет почне да примењује цео стандард или она делимична ослобађања за период који почиње пре 1. јануара 2011. године он ту чињеницу обелодањује.
- 28А Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани* и IFRS 12, у мају 2011. године, измењени су параграфи 3, 9, 11(б), 15, 19(б) и (е) и 25. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12.
- 28Б Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27), у октобру 2012, измењени су параграфи 4 и 9. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.
- 28Ц Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010-2012*, у децембру 2013. године, измењени су параграфи 17А и 18А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

Повлачење IAS–а 24 (2003.)

- 29 Овај стандард замењује IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна* (ревидиран 2003. године).