

Међународни рачуноводствени стандард 27

Појединачни финансијски извештаји

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствене захтеве и захтеве обелодањивања за учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје.

Делокруг

- 2 Овај стандард се примењује на рачуноводствено обухватање учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете, када ентитет изабере, или у складу са локалним прописима има обавезу да презентује појединачне финансијске извештаје.
- 3 Овај стандард не прописује који ентитети треба да припремају појединачне финансијске извештаје. Он се примењују када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

Дефиниције

- 4 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:
- Консолидовани финансијски извештаји* су финансијски извештаји групе у којима су средства, обавезе, капитал, приходи, расходи и токови готовине матичног ентитета и његових зависних ентитета приказани као елементи једног економског ентитета.
- Појединачни финансијски извештаји* су извештаји које припрема ентитет и у којима тај ентитет може да одабере, у зависности од захтева стандарда, да рачуноводствено обухвата своје инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете по набавној вредности у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти*, или примењујући метод удела као што је описано у IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*.
- 5 Следећи термини су дефинисани у Прилогу А IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, Прилогу А IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, и параграфу 3 у IAS 28:
- придружени ентитет
 - контрола над ентитетом у који је инвестирано
 - метод удела
 - група
 - инвестициони ентитет
 - заједничка контрола
 - заједнички подухват
 - учесник у заједничком подухвату
 - матични ентитет
 - значајан утицај
 - зависни ентитет.
- 6 Појединачни финансијски извештаји су извештаји који се презентују као додатак уз консолидоване финансијске извештаје или као додатак уз финансијске извештаје инвеститора који нема инвестиције у зависне ентитете али има инвестиције у придружене ентитете или заједничке подухвате у којима су, у складу са захтевима IAS 28, учешћа у придружене ентитете или заједничке подухвате рачуноводствено обухваћена коришћењем методе удела, осим у околностима које су утврђене у параграфима 8 и 8А.

- 7 Финансијски извештаји ентитета који нема зависни ентитет, придружени ентитет или учешћа као учесник у заједничком подухвату нису појединачни финансијски извештаји.
- 8 Ентитет који је ослобођен од обавезе консолидовања у складу са параграфом 4(a) IFRS 10, или од примене метода удела у складу са параграфом 17 IAS 28 (измењен 2011.) може да презентује појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.
- 8A Инвестициони ентитет од ког се захтева да, током текућег периода и свих презентованих упоредних периода, примени ослобађање од консолидације за све своје зависне ентитете у складу са параграфом 31 стандарда IFRS 10, презентује појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Припрема појединачних финансијских извештаја

- 9 Појединачни финансијски извештаји се припремају у складу са свим релевантним IFRS, осим у случајевима предвиђеним параграфом 10.
- 10 Када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје, он рачуноводствено обухвата учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете или:
- (a) по набавној вредности, или
- (b) у складу са IAS 9; или
- (c) применом метода удела као што је описано у IAS 28.

Ентитет примењује исти рачуноводствени поступак на сваку категорију учешћа. Учешћа која су обрачуната по методу набавне вредности или применом метода удела обухватају се у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања* када су класификоване као оне које се држе ради продаје или расподеле (или су укључене у групу за отуђење која је класификована као група која се држи за продају или расподелу). Вредновање учешћа која су рачуноводствено обухваћена у складу са IFRS 9 се у таквим околностима не мења.

- 11 Ако ентитет изабере, у складу са параграфом 18 у IAS 28 (измењен 2011.) да одмерава своја учешћа у придружене ентитете или заједничке подухвате по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9, он рачуноводствено обухвата та учешћа на исти начин у својим појединачним финансијским извештајима.
- 11A Ако се од матичног ентитета захтева, у складу са параграфом 31 IFRS 10, да одмерава своју инвестицију у зависни ентитет по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9, на исти начин треба да рачуноводствено обухвата своје учешће у зависном ентитету и својим појединачним финансијским извештајима.
- 11B Када матични ентитет престане да буде инвестициони ентитет или постане инвестициони ентитет, треба да рачуноводствено обухвата ту промену од датума када је дошло до те промене, на следећи начин:
- (a) Када ентитет престане да буде инвестициони ентитет, ентитет треба да рачуноводствено обухвати своје учешће у зависном ентитету у складу са параграфом 10. За датум промене статуса сматраће се процењени датум стицања. Фер вредност зависног ентитета на претпостављени датум стицања представљаће процењене пренете накнаде када се врши рачуноводствено обухватање учешћа у складу са параграфом 10.
- (i) [брисан]
- (ii) [брисан]
- (b) Када ентитет постане инвестициони ентитет, он треба да рачуноводствено обухвати своје учешће у зависном ентитету по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 10. Разлика између претходне књиговодствене вредности зависног ентитета и његове фер вредности на датум промене статуса треба да се признаје као добитак или губитак у билансу успеха. Кумулативни износ сваког губитка или добитка претходно признатог у осталом укупном резултату који се односе на те зависне ентитете треба да се третира као да је инвестициони ентитет отуђио те зависне ентитете на датум промене статуса.
- 12 Ентитет признаје дивиденду од зависних ентитета, заједничких подухвата или придружених ентитета у својим појединачним финансијским извештајима када је установљено његово право да прими дивиденду. Дивиденда треба да се признаје у билансу успеха осим ако је

ентитет одабрао да примени метод удела, у ком случају се дивиденда признаје као умањење књиговодствене вредности инвестиције.

- 13 Када матични ентитет реорганизује структуру групе оснивањем новог ентитета као матичног ентитета на начин којим се задовољавају следећи критеријуми:
- (а) нови матични ентитет добија контролу над првобитним матичним ентитетом путем издавања инструмената капитала у замену за постојеће инструменте капитала првобитног матичног ентитета;
 - (б) имовина и обавезе нове групе и првобитне групе су једнаки пре и после реорганизације; и
 - (ц) власници првобитног матичног ентитета пре реорганизације имају иста апсолутна и релативна учешћа у нето имовини првобитне и нове групе пре и после реорганизације,
- и нови матични ентитет обрачунава учешће у првобитни матични ентитет у складу са параграфом 10(а) у својим појединачним финансијским извештајима, нови матични ентитет одмерава набавну вредност по књиговодственој вредности свог учешћа у капиталу приказаном у појединачним финансијским извештајима првобитног матичног ентитета на датум реорганизације.
- 14 Слично томе, ентитет који није матични ентитет може основати нови ентитет као свој матични ентитет на начин који задовољава критеријуме параграфа 13. Захтеви параграфа 13 се једнако примењују на такву реорганизацију. У таквим случајевима, референце на 'првобитни матични ентитет' и 'првобитну групу' се замењују референцом на 'првобитни ентитет'.

Обелодањивање

- 15 Ентитет примењује све релевантне IFRS када обезбеђује обелодањивања у својим појединачним финансијским извештајима, укључујући и захтеве из параграфа 16 - 17.
- 16 Када матични ентитет, у складу са параграфом 4(а) у IFRS 10 изабере више да не припрема консолидоване финансијске извештаје и уместо тога припрема појединачне финансијске извештаје, он у тим појединачним финансијским извештајима обелодањује:
- (а) чињеницу да су у питању појединачни финансијски извештаји; да је искоришћена могућност изузимања из консолидовања; име и седиште пословања (и земљу регистрације, ако је другачија) ентитета чији су консолидовани финансијски извештаји који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања припремљени за јавну употребу; као и адресу на којој се ти консолидовани финансијски извештаји могу добити.
 - (б) списак значајних учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете, укључујући:
 - (i) име ентитета у који је инвестирано.
 - (ii) седиште пословања (и земљу регистрације, ако је другачија) ентитета у који је инвестирано.
 - (iii) проценат учешћа у власништву (и ако је различит, проценат гласачких права) у ентитету у који је инвестирано.
 - (ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање учешћа наведених под (б).
- 16А Када инвестициони ентитет који је матични ентитет (а није матични ентитет обухваћен параграфом 16) припрема, у складу са параграфом 8А, појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје, он обелодањује ту чињеницу. Инвестициони ентитет такође презентује обелодањивања која се односе на инвестиционе ентитете захтевана стандардом IFRS 12 *Обелодањивања о учешћима у другим ентитетима*.
- 17 Када матични ентитет (осим матичног ентитета који је обухваћен параграфима 16 – 16А) или инвеститор са заједничком контролом или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано припрема појединачне финансијске извештаје, матични ентитет или инвеститор треба да назначи да су финансијски извештаји припремљени у складу са IFRS 10, IFRS 11 или IAS 28 (измењен 2011.) тј. на стандард који се на исте односи. Матични ентитет или инвеститор такође обелодањује у својим појединачним финансијским извештајима:
- (а) чињеницу да су у питању појединачни финансијски извештаји и разлози због којих су они припремљени ако то није законска обавеза.

- (б) списак значајних учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете, укључујући:
- (i) име ентитета у који је инвестирано.
 - (ii) седиште пословања (и земљу регистрације, ако је другачија) ентитета у које је инвестирано.
 - (iii) проценат учешћа у власништву (и ако је различит, проценат гласачких права) у ентитету у који је инвестирано.
- (ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање учешћа наведених под (б).

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

- 18 Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени овај IFRS раније, ту чињеницу обелодањује и истовремено примењује IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 и IAS 28 (измењен 2011.).
- 18А Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) у октобру 2012. године, измењени су параграфи 5, 6, 17 и 18, и додати 8А, 11А–11Б, 16А и 18Б–18И. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да ову чињеницу обелодани примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.
- 18Б Ако, на датум почетка примене измена *Инвестиционих ентитета* (који је, за сврхе овог стандарда, почетак годишњег извештајног периода за који се ове измене примењују први пут), матични ентитет закључи да је инвестициони ентитет, треба да примењује параграфе 18Ц–18И на своје учешће у зависном ентитету.
- 18Ц На датум почетка примене, инвестициони ентитет који је раније одмеравао своје учешће у зависном ентитету по набавној вредности, уместо тога треба да одмерава то учешће по фер вредности кроз биланс успеха као да су захтеви овог стандарда увек били на снази. Инвестициони ентитет треба ретроспективно да коригује годишњи период који непосредно претходи датуму почетка примене и да коригује нераспоређени добитак на почетку непосредно претходног периода за све разлике између:
- (а) претходне књиговодствене вредности инвестиције; и
 - (б) фер вредности учешћа инвеститора у зависном ентитету.
- 18Д На датум почетка примене, инвестициони ентитет који је претходно одмерио своје учешће у зависном ентитету по фер вредности кроз остали укупан резултат, треба да настави да одмерава то учешће по фер вредности. Кумулативни износ било ког кориговања фер вредности који је претходно признат у осталом укупном резултату треба да се пренесе на нераспоређену добит на почетку годишњег периода непосредно пре датума почетка примене.
- 18Е На датум почетка примене, инвестициони ентитет не треба да врши кориговања претходних обрачуна учешћа у зависном ентитету који је претходно одабрао да одмерава по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9, као што је дозвољено параграфом 10.
- 18Ф Пре датума преласка на IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, инвестициони ентитет треба да користи износе фер вредности претходно приказане инвеститорима или руководству, ако ти износи представљају износ за који је учешће могло да буде размењено између обавештених, вољних страна у независној трансакцији на датум вредновања.
- 18Г Ако је одмеравање учешћа у зависном ентитету у складу са параграфима 18Ц – 18Ф неизводљиво (као што је дефинисано у IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*), инвестициони ентитет треба да примењује захтеве овог IFRS на почетку најранијег периода у ком је примена параграфа 18Ц – 18Ф изводљива, што може да буде текући период. Инвеститор треба да ретроспективно коригује годишњи период непосредно пре датума почетка примене, осим у случају да је почетак најранијег периода за који је примена параграфа 18Ц – 18Ф изводљива, што може да буде текући период. Када је датум на који је за инвестициони ентитет изводљиво да одмерава фер вредност зависног ентитета пре датума почетка непосредно претходног периода, инвеститор треба да коригује власнички капитал на почетку непосредно претходног периода за све разлике између:
- (а) претходне књиговодствене вредности инвестиције; и
 - (б) фер вредности учешћа инвеститора у зависном ентитету.

Ако је најранији период за који је примена параграфа 18Ц – 18Ф изводљива текући период, кориговање власничког капитала треба да се призна на почетку текућег периода.

- 18X Ако је инвестициони ентитет отуђио или изгубио контролу над учешћем у зависном ентитету пре датума почетка примене измена датих у *Инвестиционим ентитетима*, од инвестиционог ентитета се не захтева да врши корекције претходног рачуноводственог обухватања тог учешћа.
- 18И И поред упућивања на годишњи период који непосредно претходи датуму почетка примене („непосредно претходни период“) у параграфима 18Ц – 18Г, ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за све презентоване раније периоде, али од њега се не захтева да то чини. Ако ентитет презентује кориговане упоредне информације за неке раније периоде, сва упућивања на „непосредно претходни период“ у параграфима 18Ц – 18Г треба да се читају као „најранији презентовани кориговани упоредни период“. Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било који ранији период, треба јасно да назначи да информације нису кориговане, да наведе да су припремљене на различитој основи и да објасни ту основу.
- 18Ј Објављивањем *Метода удела у појединачним финансијским извештајима* (измене IAS 27) у августу 2014, измењени су параграфи 4–7, 10, 11Б и 12. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније, ретроспективно у складу са IAS 8, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

Позивање на IFRS 9

- 19 Ако ентитет примењује овај стандард али још увек не примењује IFRS 9, свако позивање на IFRS 9 ће се сматрати позивањем на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Повлачење IAS–а 27 (2008.)

- 20 Овај стандард се објављује истовремено са IFRS 10. Заједно, ова два IFRS замењују IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 2008. године).