

Međunarodni standard finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete

Odeljak 1 Mali i srednji entiteti

Nameravani delokrug ovog IFRS

1.1 Namera je da *IFRS za SME* koriste **mali i srednji entiteti** (SME). U ovom odeljku se opisuju karakteristike malih i srednjih entiteta.

Opis malih i srednjih entiteta

1.2 Mali i srednji entiteti su entiteti koji:

- (a) nemaju javnu odgovornost, i
- (b) objavljuju **finansijske izveštaje opšte namene** za eksterne korisnike. Primeri eksternih korisnika obuhvataju vlasnike koji nisu uključeni u upravljanje poslovanjem, postojeće i potencijalne poverioce, kao i agencije za kreditni rejting.

1.3 Entitet je odgovoran javnosti ako:

- (a) se njegovim dužničkim instrumentima ili instrumentima kapitala trguje na javnom tržištu ili je u procesu emisije takvih instrumenata za trgovanje na javnom tržištu (domaćoj ili inostranoj berzi ili neslužbenoj berzi, uključujući i lokalna i regionalna tržišta), ili
- (b) drži sredstva u fiducijarnom svojstvu za širu grupu spoljnih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je obično slučaj sa bankama, kreditnim unijama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima hartija od vrednosti, zajedničkim ili uzajamnim fondovima i investicionim bankama.

1.4 Neki entiteti mogu da drže sredstva u fiducijarnom svojstvu za širu grupu spoljnih strana zato što drže i upravljaju finansijskim resursima koje su im poverili klijenti, kupci ili članovi koji nisu uključeni u rukovođenje entitetom. Međutim, ako oni to rade iz razloga koji su sporedni u odnosu na primarno poslovanje (što, na primer, može biti slučaj sa turističkim agentima ili agentima za nekretnine, školama, dobrotvornim organizacijama, zadružnim preduzećima koja zahtevaju nominalne članarine i prodavcima koji dobijaju avansna plaćanja pre isporuke robe ili usluga, poput komunalnih preduzeća), to ih ne čini odgovornim prema javnosti.

1.5 Ako entitet odgovoran javnosti koristi ovaj IFRS, njegovi finansijski izveštaji se ne opisuju kao izveštaji koji su u skladu sa *IFRS za SME* – čak i ako zakon ili propis u nadležnoj jurisdikciji dozvoljava ili zahteva da ovaj IFRS koriste javno odgovorni entiteti.

1.6 **Zavisnom entitetu** čiji **matični entitet** koristi **pune (kompletne) IFRS**, ili je deo konsolidovane grupe koja koristi set punih IFRS, nije zabranjeno da koristi ovaj IFRS u sopstvenim finansijskim izveštajima ako taj zavistan entitet sam po sebi nema javnu odgovornost. Ako se njegovi finansijski izveštaji opisuju kao izveštaji u skladu sa *IFRS za SME*, on mora da se uskladi sa svim odredbama ovog IFRS.

Odeljak 2

Koncepti i sveobuhvatni principi

Delokrug ovog odeljka

- 2.1 U ovom odeljku se opisuje **cilj finansijskih izveštaja** malih i srednjih entiteta (SME) i karakteristike koje informacije u finansijskim izveštajima malih i srednjih entiteta čine korisnim. Takođe se daju i koncepti i osnovni principi koji leže u osnovi finansijskih izveštaja malih i srednjih entiteta.

Cilj finansijskih izveštaja malih i srednjih entiteta

- 2.2 Cilj finansijskih izveštaja malih i srednjih entiteta je da obezbede informacije o **finansijskoj poziciji, performansama i tokovima gotovine** nekog entiteta koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka raznovrsnih korisnika koji nisu u poziciji da traže izveštaje namenjene da zadovolje potrebe za određenim informacijama koje su njima potrebne.
- 2.3 Finansijski izveštaji pokazuju i rezultate kontrole rukovodstva – odgovornosti rukovodstva za resurse koji su im povereni.

Kvalitativne karakteristike informacija u finansijskim izveštajima

Razumljivost

- 2.4 Informacije date u finansijskim izveštajima treba da budu prezentovane na način koji ih čini razumljivim za korisnike koji su u razumnoj meri upoznati sa poslovnim i ekonomskim aktivnostima i računovodstvom, i voljni su da proučavaju informacije sa razumnom pažnjom. Međutim, potreba za razumljivošću ne dozvoljava izostavljanje relevantnih informacija po osnovu toga što će možda nekim korisnicima biti suviše teško da ih razumeju.

Relevantnost

- 2.5 Informacija data u finansijskim izveštajima mora biti relevantna za potrebe donošenja odluka korisnika. Informacija je **relevantna** kada može uticati na ekonomske odluke korisnika time što im pomaže da procene prošle, sadašnje ili buduće događaje, ili time što potvrđuje ili ispravlja prethodne procene korisnika.

Materijalnost

- 2.6 Informacija je **materijalna (materijalno značajna)** – te stoga i relevantna – ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno iskazivanje moglo da utiče na ekonomske odluke korisnika donete na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalnost zavisi od veličine stavke ili greške procenjene u određenim okolnostima njenog izostavljanja ili pogrešnog formulisanja. Međutim, neadekvatno je vršiti, ili ostavljati neispravljena, nematerijalna odstupanja od *IFRS za SME* da bi se postigla određena prezentacija finansijske pozicije, finansijskih performansi ili tokove gotovine.

Pouzdanost

- 2.7 Informacija obezbeđena u finansijskim izveštajima mora biti **pouzdana**. Informacija je pouzdana kada u njoj nema materijalnih grešaka i predrasuda i kada verno predstavlja ono što ta informacija treba da predstavlja ili što bi moglo razumno da se očekuje da ona predstavlja. Finansijski izveštaji nisu oslobođeni predrasuda (odnosno, nisu neutralni) ako, selekcijom ili prezentacijom informacija u njima, postoji namera da se utiče na donošenje odluka ili rasuđivanje kako bi se postigao unapred određeni rezultat ili ishod.

Sušтина iznad forme

- 2.8 Transakcije i drugi događaji i uslovi treba da se računovodstveno obuhvataju i prezentuju u skladu sa njihovom suštinom, a ne samo na osnovu njihovog pravnog oblika. Ovo povećava pouzdanost finansijskih izveštaja.

Opreznost

- 2.9 Neizvesnosti koje neizbežno okružuju mnoge događaje i okolnosti, se prikazuju obelodanjivanjem njihove prirode i stepena, kao i korišćenjem **opreznosti** pri sastavljanju finansijskih izveštaja. Opreznost predstavlja uključivanje određenog stepena opreza pri rasuđivanju potrebnom za procenu koju zahtevaju uslovi neizvesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precenjeni, a obaveze ili troškovi nisu potcenjeni. Međutim, korišćenje opreznosti ne dozvoljava namerno potcenjivanje imovine ili prihoda, ili namerno precenjivanje obaveza ili troškova. Ukratko, opreznost ne dozvoljava predrasude.

Potpunost

- 2.10 Da bi bila pouzdana, informacija u finansijskim izveštajima mora da bude potpuna u okviru granica materijalnosti i troška. Izostavljanje može prouzrokovati da informacija bude lažna ili obmanjujuća, te na taj način nepouzdana i manjkava kada je reč o relevantnosti.

Uporedivost

- 2.11 Korisnici moraju biti u mogućnosti da uporede finansijske izveštaje nekog entiteta da bi utvrdili trendove u pogledu njegove finansijske pozicije i performansi. Korisnici moraju takođe biti u mogućnosti da uporede finansijske izveštaje različitih entiteta da bi procenili njihove relativne finansijske pozicije, performanse i tokove gotovine. Zbog toga, odmeravanje i prikazivanje finansijskih efekata sličnih transakcija i drugih događaja i uslova mora biti izvedeno dosledno u celom entitetu i tokom vremena za taj entitet, i dosledno i za različite entitete. Pored toga, korisnici moraju da budu informisani o **računovodstvenim politikama** korišćenim pri sastavljanju finansijskih izveštaja, kao i svim promenama tih politika i efektima takvih promena.

Blagovremenost

- 2.12 Da bi bila relevantna, finansijska informacija mora da bude u stanju da utiče na ekonomske odluke korisnika. **Blagovremenost** obuhvata pružanje informacija u vremenskom okviru neophodnom za donošenje odluka. Ako postoji neopravdano odlaganje u izveštavanju, informacija može izgubiti svoju relevantnost. Rukovodstvo će možda morati da uskladi relativne prednosti blagovremenog izveštavanja i pružanja pouzdanih informacija. Za postizanje ravnoteže između relevantnosti i pouzdanosti, najvažnije je razmotriti kako najbolje zadovoljiti potrebe korisnika za donošenjem ekonomskih odluka.

Ravnoteža između koristi i troškova

- 2.13 Koristi koje se dobiju od informacije treba da budu veće od troškova dobijanja te informacije. Procena koristi i troškova je, u suštini, proces rasuđivanja. Štaviše, troškove ne moraju obavezno da snose oni korisnici koji uživaju koristi i često koristi od informacija uživa širok dijapazon eksternih korisnika.
- 2.14 Informacije obezbeđene finansijskim izveštavanjem pomažu obezbeđivačima kapitala da donose bolje odluke, što za rezultat ima efikasnije funkcionisanje tržišta kapitala i manje troškove kapitala za ekonomiju u celini. Pojedinačni entiteti takođe uživaju koristi, uključujući bolji pristup tržištima kapitala, povoljne efekte na odnose sa javnošću i, možda, nižu cenu pribavljanja kapitala. Koristi mogu da uključe i bolje donošenje odluka od strane rukovodstva zato što se finansijske informacije koje se koriste interno često bar delimično zasnivaju na informacijama pripremljenim za svrhe finansijskog izveštavanja opšte namene.

Finansijska pozicija

- 2.15 Finansijska pozicija entiteta je odnos imovine, obaveza i kapitala na određeni datum onako kako su prezentovani u **izveštaju o finansijskoj poziciji**. Definišu se na sledeći način:
- (a) **Imovina** je resurs koji entitet kontroliše kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u entitet.
 - (b) **Obaveza** je sadašnja obaveza entiteta nastala po osnovu prošlih događaja, za čije izmirenje se očekuje da će za rezultat imati odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi iz entiteta.
 - (c) **Kapital** je preostalo učešće u imovini entiteta posle odbijanja svih njegovih obaveza.
- 2.16 Neke stavke koje zadovoljavaju definiciju imovine ili obaveze se možda ne priznaju kao imovina ili obaveza u izveštaju o finansijskoj poziciji zato što ne zadovoljavaju kriterijume za **priznavanje** date u paragrafima 2.27 – 2.32. Naročito, očekivanje priliva ili odliva budućih ekonomskih koristi u ili iz entiteta mora biti dovoljno izvesno da bi zadovoljilo kriterijum verovatnoće pre nego što se imovina ili obaveze priznaju.

Imovina

- 2.17 Buduća ekonomska korist imovine je potencijal da doprinosi, direktno ili indirektno, prilivu gotovine ili **gotovinskih ekvivalenata** u entitet. Ti tokovi gotovine mogu poticati od korišćenja ili otuđenja imovine.
- 2.18 Mnoga imovina, na primer nekretnine, postrojenja i oprema, imaju fizički oblik. Međutim, fizički oblik nije od suštinskog značaja za postojanje imovine. Neka imovina je nematerijalna.
- 2.19 Prilikom određivanja postojanja imovine, pravo vlasništva nije od suštinskog značaja. Na taj način, na primer, imovina koja se drži pod lizingom jeste imovina ako entitet kontroliše koristi čiji se priliv očekuje od te imovine.

Obaveze

- 2.20 Najvažnija karakteristika obaveze je da entitet ima sadašnju obavezu da deluje ili postupa na određeni način. Obaveza može biti ili zakonska obaveza ili **izvedena obaveza**. Zakonska obaveza se može zakonski sprovesti kao posledica obavezujućeg ugovora ili određenih propisa. Konstruktivna obaveza je obaveza koja proizlazi iz postupaka entiteta kada:
- (a) ustanovljenim modelom prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno specifičnom sadašnjom izjavom, entitet ukazuje drugim stranama da će prihvatiti određene odgovornosti, i
 - (b) kao rezultat, entitet je stvorio validno očekivanje tih drugih strana da će ispuniti te odgovornosti.
- 2.21 Izmirenje sadašnje obaveze obično uključuje isplatu u gotovini, transfer druge imovine, pružanje usluga, zamenu te obaveze nekom drugom obavezom, ili pretvaranjem te obaveze u kapital. Obaveza se takođe može izmiriti na drugi način, kao što su odricanje poverioca od svojih prava ili gubljenje prava poverioca.

Kapital

- 2.22 Kapital je preostalo učešće u imovini entiteta posle odbijanja priznatih obaveza. Kapital se može podklasifikovati u izveštaju o finansijskoj poziciji. Na primer, u korporativnom entitetu, podklasifikacija se može izvršiti na sredstva koja su uložili akcionari, neraspoređenu dobit i dobitke ili gubitke koji se priznaju direktno u kapital.

Performanse

- 2.23 **Performanse** predstavljaju odnos prihoda i rashoda entiteta tokom **izveštajnog perioda**. IFRS dozvoljava entitetima da prezentuju performanse u jednom finansijskom izveštaju (**izveštaju o ukupnom rezultatu**) ili u dva finansijska izveštaja (**bilansu uspeha** i izveštaju o ukupnom rezultatu). **Ukupni zbirni rezultat i dobit ili gubitak** se često koristi kao mera performansi ili kao osnova za druga odmeravanja, kao što su prihodi od investicija ili zarada po akciji. Prihodi i rashodi se definišu na sledeći način:
- (a) **Prihodi** su povećanja ekonomskih koristi tokom izveštajnog perioda u obliku priliva ili povećanja imovine ili smanjenja obaveza koja imaju za rezultat porast kapitala, koji ne predstavlja porast po osnovu ulaganja vlasnika kapitalu.
 - (b) **Rashodi** su smanjenje ekonomskih koristi tokom izveštajnog perioda u obliku odliva ili umanjanja imovine ili nastanak obaveza koje imaju za rezultat smanjenje kapitala, koje ne predstavlja smanjenje po osnovu raspodela učesnicima u kapitalu.
- 2.24 Priznavanje prihoda i rashoda direktno rezultira iz priznavanja i odmeravanja imovine i obaveza. Kriterijumi za priznavanje prihoda i rashoda se razmatraju u paragrafima 2.27-2.32.

Prihod

- 2.25 Definicija prihoda obuhvata i prihode i dobitke.
- (a) **Prihod** nastaje u toku redovnih aktivnosti nekog entiteta i koristi se nekoliko različitih naziva uključujući prodaju, naknade, kamate, dividende, tantijeme i zakupnine.
 - (b) **Dobici** predstavljaju druge stavke koje zadovoljavaju definiciju prihoda ali ne nastaju u toku redovnih poslovnih aktivnosti nekog entiteta. Kada se dobici priznaju u izveštaju o ukupnom rezultatu, oni se obično prikazuju zasebno, jer su saznanja o njima korisna za donošenje ekonomskih odluka.

Rashodi

- 2.26 Definicija rashoda obuhvata gubitke, kao i one rashode koji se javljaju u toku redovnih aktivnosti entiteta.
- (a) **Rashodi** koji nastaju u toku redovnih aktivnosti entiteta uključuju, na primer, troškove prodaje, zarade i amortizacije. Oni obično imaju oblik odliva ili trošenja imovine kao što su gotovina i gotovinski ekvivalenti, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema.
 - (b) **Gubici** predstavljaju druge stavke koje zadovoljavaju definiciju rashoda i mogu nastati u toku redovnih aktivnosti entiteta. Kada se gubici priznaju u izveštaju o ukupnom rezultatu, oni se obično prikazuju zasebno, jer su saznanja o njima korisna za donošenje ekonomskih odluka.

Priznavanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda

- 2.27 Priznavanje je proces unošenja u finansijske izveštaje stavke koja zadovoljava definiciju imovine, obaveze, prihoda ili rashoda i ispunjava sledeće kriterijume:
- (a) **verovatno** je da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tom stavkom ulivati ili odlivati iz entiteta; i
 - (b) cena koštanja ili vrednost stavke se može pouzdano odmeriti.
- 2.28 Obelodanjivanje korišćenih **računovodstvenih politika** ili **napomena** ili objašnjenja ne ispravljaja nepriznavanje stavke koja ispunjava ove kriterijume.

Verovatnoća budućih ekonomskih koristi

- 2.29 Koncept verovatnoće se koristi u kriterijumima za priznavanje i odnosi se na stepen neizvesnosti oko toga da li će se buduće ekonomske koristi povezane sa datom stavkom ulivati ili odlivati iz entiteta. Ocene stepena neizvesnosti u vezi sa tokom budućih ekonomskih koristi se vrše na osnovu dokaza koji se odnose na uslove na kraju izveštajnog perioda, a koji su raspoloživi kada se sastavljaju finansijski izveštaji. Te ocene se vrše pojedinačno za pojednačno značajne stavke i grupno za veliki broj pojedinačno beznačajnih stavki.

Pouzdanost odmeravanja

- 2.30 Drugi kriterijum za priznavanje neke stavke je taj da ona ima cenu koštanja ili vrednost koja se može pouzdano odmeriti. U mnogim slučajevima, cena koštanja ili vrednost stavke su poznati. U drugim slučajevima, one se moraju proceniti. Korišćenje razumnih procena je suštinski deo sastavljanja finansijskih izveštaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Kada se razumna procena ne može napraviti, stavka se ne priznaje u finansijskim izveštajima.
- 2.31 Stavka koja, u određenom trenutku, ne zadovolji kriterijume za priznavanje može kasnije da se kvalifikuje za priznavanje kao rezultat naknadnih okolnosti ili događaja.
- 2.32 Stavka koja ne zadovoljava kriterijume za priznavanje može ipak da zahteva obelodanjivanje u napomenama, objašnjenjima ili u dodatnim tabelama. Ovo je prikladno kada je znanje o određenoj stavki relevantno za procenu finansijske pozicije, performansi i promena finansijske pozicije nekog entiteta od strane korisnika finansijskih izveštaja.

Odmeravanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda

- 2.33 Odmeravanje je proces određivanja novčanih iznosa po kojima entitet odmerava imovinu, obaveze, prihode i rashode u finansijskim izveštajima. Odmeravanje uključuje izbor određene osnove za odmeravanje. Ovaj IFRS određuje koju osnovu za odmeravanje entitet treba da koristi za različite vrste imovine, obaveza, prihoda i rashoda.
- 2.34 Dve uobičajene osnove za odmeravanje su istorijski trošak i fer vrednost:
- (a) Za imovinu, **istorijski trošak** je iznos isplaćene gotovine ili gotovinskih ekvivalenata ili fer vrednosti naknade date u vreme sticanja imovine. Za obaveze, istorijski trošak je iznos primljenih prihoda u razmeni za obavezu u vreme kada je obaveza nastala, ili u nekim okolnostima (na primer, porez), iznos gotovine ili gotovinskih ekvivalenata za koje se očekuje da budu isplaćeni radi izmirenja obaveze u uobičajenom toku poslovanja. Amortizovani istorijski trošak je istorijski trošak imovine ili obaveze uvećan ili umanjen za onaj deo istorijskog troška koji je prethodno priznat kao rashod ili prihod.
 - (b) **Fer vrednost** je iznos za koji se imovina može razmeniti ili obaveza izmiriti između obaveštenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.

Sveobuhvatni principi priznavanja i odmeravanja

- 2.35 Zahtevi za priznavanje i odmeravanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda u ovom IFRS se baziraju na sveobuhvatnim principima izvedenim iz *Okvira za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja* i punih IFRS. U odsustvu zahteva u ovom IFRS koji se primenjuje posebno na transakciju, drugi događaj ili uslov, paragraf 10.4 daje uputstvo za rasuđivanje i paragraf 10.5 ustanovljava hijerarhiju koju entitet treba da poštuje u odlučivanju o odgovarajućoj računovodstvenoj politici u određenim okolnostima. Drugi nivo te hijerarhije zahteva da entitet sagleda definicije, kriterijume za priznavanje i koncepte za odmeravanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda, kao i sveobuhvatne principe iznete u ovom odeljku.

Obračunska osnova

- 2.36 Entitet treba da sastavlja svoje finansijske izveštaje, osim informacija o tokovima gotovine, koristeći obračunsku osnovu računovodstva. Prema obračunskoj osnovi, stavke se priznaju kao imovina, obaveze, kapital, prihodi i rashodi kada zadovoljavaju definicije i kriterijume priznavanja za te stavke.

Priznavanje u finansijskim izveštajima

Imovina

- 2.37 Entitet treba da prizna imovinu u izveštaju o finansijskoj poziciji kada je verovatno da će doći do priliva budućih ekonomskih koristi u entitet i da taj deo imovine ima cenu koštanja ili vrednost koja se može pouzdano odmeriti. Imovina se ne priznaje u izveštaju o finansijskoj poziciji po osnovu nastanka izdatka za koji se smatra da je malo verovatno da će rezultirati prilivom ekonomskih koristi u entitet posle tekućeg izveštajnog perioda. Umesto toga, takva transakcija ima za rezultat priznavanje rashoda u izveštaju o ukupnom rezultatu (ili u bilansu uspeha, ako se prezentuje).
- 2.38 Entitet ne treba da prizna **potencijalnu imovinu** kao imovinu. Međutim, kada je priliv budućih ekonomskih koristi u entitet praktično izvestan, onda sa njima povezana imovina nije potencijalna imovina i njeno priznavanje je prikladno.

Obaveze

- 2.39 Entitet treba da prizna obavezu u izveštaju o finansijskoj poziciji kada:
- (a) entitet ima obavezu na kraju izveštajnog perioda kao rezultat prošlog događaja,
 - (b) je verovatno da će se od entiteta zahtevati da izvrši transfer sredstava koja sadrže ekonomske koristi prilikom izmirenja, i
 - (c) kada se iznos izmirenja može pouzdano odmeriti.
- 2.40 **Potencijalna obaveza** je ili moguća ali neizvesna obaveza, ili sadašnja obaveza koja se ne priznaje zato što ne zadovoljava jedan ili oba uslova (b) i (c) u paragrafu 2.39. Entitet ne treba da prizna potencijalnu obavezu kao obavezu, osim potencijalnih obaveza sticaoca u poslovnoj kombinaciji (videti Odeljak 19 *Poslovne kombinacije i gudvil*).

Prihodi

- 2.41 Priznavanje prihoda je direktan rezultat priznavanja i odmeravanja imovine i obaveza. Entitet treba da priznaje prihod u izveštaju o ukupnom rezultatu (ili u bilansu uspeha, ako se prezentuje) kada dođe do povećanja budućih ekonomskih koristi povezanih sa uvećanjem imovine ili umanjenjem obaveza koje može pouzdano da se odmeri.

Rashodi

- 2.42 Priznavanje rashoda je direktan rezultat priznavanja i odmeravanja imovine i obaveza. Entitet treba da priznaje rashod u izveštaju o ukupnom rezultatu (ili u bilansu uspeha, ako se prezentuje) kada dođe do smanjenja budućih ekonomskih koristi povezanih sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza koje može pouzdano da se odmeri.

Ukupni rezultat i dobitak ili gubitak

- 2.43 Ukupni rezultat je aritmetička razlika između prihoda i rashoda. To nije zasebni element finansijskih izveštaja i za to nije potreban zaseban princip priznavanja.

- 2.44 Dobitak ili gubitak je aritmetička razlika između prihoda i rashoda, osim onih stavki prihoda i rashoda koje ovaj IFRS klasifikuje kao stavke ukupnog ostalog rezultata. To nije zasebni element finansijskih izveštaja i za to nije potreban zaseban princip priznavanja.
- 2.45 Ovaj IFRS ne dozvoljava priznavanje stavki u izveštaju o finansijskoj poziciji koje ne zadovoljavaju definiciju imovine i obaveza bez obzira na to da li su rezultat primene pojma koji se obično naziva "princip uparivanja" za odmeravanje dobitka ili gubitka.

Odmeravanje prilikom početnog priznavanja

- 2.46 Prilikom početnog priznavanja, entitet treba da odmerava imovinu i obaveze po istorijskom trošku, osim ukoliko ovaj IFRS ne zahteva početno odmeravanje po drugoj osnovi, kao što je fer vrednost.

Naknadno odmeravanje

Finansijska sredstva i finansijske obaveze

- 2.47 Entitet odmerava osnovna **finansijska sredstva** i osnovne **finansijske obaveze**, kako je definisano u Odeljku 11 *Osnovni finansijski instrumenti*, po amortizovanoj vrednosti od koje se oduzima umanjene vrednosti, osim za investicije u nekonvertibilne i preferencijalne akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta i obične akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta a kojima se **javno trguje** ili čija se fer vrednost može pouzdano izmeriti na drugi način, a koje se odmeravaju po fer vrednosti pri čemu se promene fer vrednosti priznaju u dobitku ili gubitku.
- 2.48 Entitet obično odmerava sva druga finansijska sredstva i finansijske obaveze po fer vrednosti, sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitak ili gubitak, osim ukoliko ovaj IFRS ne zahteva ili ne dozvoljava odmeravanje po drugoj osnovi kao što je nabavna vrednost/cena koštanja ili amortizovana vrednost.

Nefinansijska imovina

- 2.49 Većina nefinansijske imovine koju entitet na početku priznaje po istorijskom trošku se naknadno odmeravaju po drugoj osnovi za odmeravanje. Na primer:
- (a) Entitet odmerava nekretnine, postrojenja i opremu po nižoj vrednosti između amortizovane vrednosti i nadoknativog iznosa.
 - (b) Entitet odmerava zalihe po nižoj vrednosti između nabavne vrednosti/cene koštanja i prodajne cene umanjene za troškove završavanja i prodaje.
 - (c) Entitet priznaje gubitak od umanjenja vrednosti povezan sa nefinansijskim sredstvima koja se koriste ili drže za prodaju.
- Namera odmeravanja imovine po tim nižim iznosima je da obezbedi da se imovina ne odmerava po iznosu višem od iznosa za koji entitet očekuje da povрати od prodaje ili korišćenja te imovine.
- 2.50 Za sledeće vrste nefinansijske imovine, ovaj IFRS dozvoljava ili zahteva odmeravanje po fer vrednosti:
- (a) investicije u **pridružene entitete** i **zajedničke poduhvate** koje entitet odmerava po fer vrednosti (videti paragrafe 14.10, odnosno 15.15).
 - (b) **investicione nekretnine** koje entitet odmerava po fer vrednosti (videti paragraf 16.7).
 - (c) poljoprivredna imovina (**biološka sredstva** i **poljoprivredni proizvodi** u trenutku žetve) koje entitet odmerava po fer vrednosti umanjenoj za procenjene troškove prodaje (videti paragraf 34.2).

Obaveze osim finansijskih obaveza

- 2.51 Većina obaveza koje nisu finansijske obaveze se odmeravaju po najboljoj proceni iznosa koji bi bio potreban za izmirenje obaveze na **datum izveštavanja**.

Prebijanje

- 2.52 Entitet ne treba da vrši prebijanje imovine i obaveza, ili prihoda i rashoda, osim ukoliko to ne zahteva ili dozvoljava ovaj IFRS.
- (a) Odmeravanje imovine u neto iznosu odnosno umanjeno za ispravku vrednosti – na primer, ispravka vrednosti zbog zastarelosti zaliha i ispravka vrednosti za nenaplativa potraživanja – nije prebijanje.
 - (b) Ako uobičajene poslovne aktivnosti entiteta ne obuhvataju kupovinu i prodaju stalne imovine, uključujući investicije i poslovnu aktivu, onda entitet izveštava dobitke i gubitke nakon otuđenja takve imovine oduzimanjem **knjigovodstvene vrednosti** imovine i sa njom povezanih troškova prodaje od prihoda od otuđenja.

Odeljak 3 **Prezentacija finansijskih izveštaja**

Delokrug ovog odeljka

- 3.1 U ovom odeljku se objašnjava fer prezentacija **finansijskih izveštaja**, ono što zahteva usaglašenost sa *IFRS za SME*, kao i ono što čini kompletan set finansijskih izveštaja.

Fer prezentacija

- 3.2 Finansijski izveštaji treba istinito (fer) da prezentuju **finansijsku poziciju**, finansijske **performanse** i **tokove gotovine** entiteta. Fer prezentacija zahteva verno prikazivanje efekata transakcija, drugih događaja i uslova u skladu sa definicijama i kriterijima za **priznavanje** imovine, obaveza, prihoda i rashoda, iznetim u Odeljku 2 *Koncepti i sveobuhvatni principi*.
- (a) Pretpostavlja se da primena *IFRS za SME*, sa dodatnim obelodanjivanjem kada je neophodno, ima za rezultat finansijske izveštaje kojima se postiže fer prezentacije finansijske pozicije, finansijskih performansi i tokova gotovine SME.
- (b) Kao što je objašnjeno u paragrafu 1.5, primena ovog IFRS od strane entiteta sa javnom odgovornošću nema za rezultat fer prezentaciju u skladu sa ovim IFRS.

Dodatna obelodanjivanja pomenuta pod (a) su neophodna kada je usaglašenost sa određenim zahtevima u ovom IFRS nedovoljna da omogući korisnicima da razumeju efekat određenih transakcija, drugih događaja i uslova na finansijsku poziciju i finansijske performanse entiteta.

Usaglašenost sa *IFRS za SME*

- 3.3 Entitet čiji su finansijski izveštaji usaglašeni sa *IFRS za SME*, tu činjenicu eksplicitno i bezrezervno obelodanjuje u **napomenama**. Finansijski izveštaji se ne opisuju kao oni koji su usaglašeni sa *IFRS za SME*, ako oni nisu usaglašeni sa svim zahtevima ovog IFRS.
- 3.4 U vrlo retkim okolnostima u kojima rukovodstvo zaključí da bi usaglašavanje sa ovim IFRS moglo biti pogrešno toliko da bi bilo protivrečno **cilju finansijskih izveštaja** iznetom u Odeljkom 2, entitet odstupa od tog zahteva na način iznet u paragrafu 3.5, osim ako relevantni regulatorni okvir ne zabranjuje takvo odstupanje.
- 3.5 Kada entitet odstupa od zahteva ovog IFRS u skladu sa paragrafom 3.4, on obelodanjuje:
- (a) da je rukovodstvo zaključilo da finansijski izveštaji fer prikazuju finansijsku poziciju, finansijske performanse i tokove gotovine entiteta;
- (b) da je usaglašen sa *IFRS za SME*, osim odstupanja od određenog zahteva da bi se postigla fer prezentacija;
- (c) prirodu odstupanja, uključujući i postupak koji bi se zahtevao prema *IFRS za SME*, razlog zbog kog bi taj postupak bio pogrešan u datim okolnostima toliko da bi bio protivrečan cilju finansijskih izveštaja iznetom u Odeljku 2, kao i usvojeni postupak.
- 3.6 Ukoliko je entitet u prethodnom periodu odstupio od zahteva ovog IFRS i ako to odstupanje utiče na iznose priznate u finansijskim izveštajima za tekući perioda, entitet vrši obelodanjivanja navedena u paragrafu 3.5(c).
- 3.7 U vrlo retkim okolnostima, kada rukovodstvo zaključí da bi usaglašavanje sa zahtevom u ovom IFRS

bilo pogrešno toliko da bi bilo protivrečno cilju finansijskih izveštaja SME iznetom u Odeljku 2, ali relevantni regulatorni okvir zabranjuje odstupanje od tog zahteva, entitet, u najvećoj mogućoj meri, smanjuje uočene pogrešene aspekte usaglašavanja sa tim zahtevom, tako što obelodanjuje:

- (a) prirodu zahteva u ovom IFRS i razlog zašto je rukovodstvo zaključilo da bi usaglašavanje sa tim zahtevom bilo pogrešno u datim okolnostima toliko da bi bilo protivrečno cilju finansijskih izveštaja iznetom u Odeljku 2.
- (b) za svaki prezentovani period, korigovanje svih stavki u finansijskim izveštajima za koje je rukovodstvo zaključio da su neophodne da bi se postigla fer prezentacija.

Načelo stalnosti poslovanja

- 3.8 Kada priprema finansijske izveštaje, rukovodstvo entiteta koji koristi ovaj IFRS procenjuje sposobnost entiteta da održi stalnost poslovanja. Entitet ima stalnost poslovanja, osim ako rukovodstvo ne namerava da likvidira entitet ili da prestane da posluje, odnosno ako nema realnu alternativu da postupi drugačije. Prilikom ocenjivanja da li je pretpostavka stalnosti poslovanja prikladna, rukovodstvo uzima u obzir sve dostupne informacije o budućnosti, što je najmanje, ali nije ograničeno na dvanaest meseci od kraja **izveštajnog perioda**.
- 3.9 Kada rukovodstvo postane svesno, prilikom vršenja ocene, **materijalnih** neizvesnosti povezanih sa događajima ili uslovima koji bacaju značajnu sumnju na sposobnost entiteta da nastavi sa stalnošću poslovanja, entitet treba da obelodani te neizvesnosti. Kada entitet ne sastavlja finansijske izveštaje u skladu sa načelom stalnosti poslovanja, on treba da obelodani tu činjenicu, zajedno sa osnovom prema kojoj se sastavljaju finansijski izveštaji i razlog zašto se smatra da entitet nema stalnost poslovanja.

Učestalost izveštavanja

- 3.10 Entitet treba da prezentuje kompletan niz finansijskih izveštaja (uključujući uporedne informacije – videti paragraf 3.14) bar jednom godišnje. Kada entitet promeni datum završetka **izveštajnog perioda** i prezentuje godišnje finansijske izveštaje za period koji je duži ili kraći od jedne godine, entitet treba da obelodani:
- (a) tu činjenicu.
 - (b) razlog za korišćenje dužeg ili kraćeg perioda.
 - (c) činjenicu da uporedivi iznosi prezentovani u finansijskim izveštajima (uključujući i povezane napomene) nisu u potpunosti uporedivi.

Doslednost prezentacije

- 3.11 Entitet treba da zadrži prezentaciju i klasifikaciju stavki u finansijskim izveštajima od prethodnog do sledećeg perioda, osim:
- (a) ako je očigledno, nakon značajne promene prirode poslovanja entiteta ili pregleda njegovih finansijskih izveštaja, da bi drugačija prezentacija ili klasifikacija bila prikladnija, imajući u vidu kriterijume za izbor i primenu **računovodstvenih politika** u Odeljku 10 *Računovodstvene politike, procene i greške*; ili
 - (b) ako ovaj IFRS zahteva izmenu prezentacije.
- 3.12 Kada se prezentacija ili klasifikacija stavki u finansijskim izveštajima promeni, entitet treba da reklasifikuje uporedive iznose osim ukoliko je takva reklasifikacija **neizvodljiva**. Kada se uporedivi iznosi reklasifikuju, entitet treba da obelodani sledeće:
- (a) prirodu reklasifikacije.

- (b) iznos svake stavke ili klase stavki koje su reklasifikovane.
- (c) razlog za reklasifikaciju.

3.13 Ako je neizvodljivo reklasifikovati uporedive iznose, entitet treba da obelodani zašto reklasifikacija nije bila izvodljiva.

Uporedne informacije

3.14 Osim kada ovaj IFRS dozvoljava ili zahteva suprotno, entitet treba da obelodani uporedne informacije u pogledu prethodnog uporednog perioda za sve iznose prezentovane u finansijskim izveštajima iz tekućeg perioda. Entitet treba da obuhvati i uporedne informacije za narativne i deskriptivne informacije kada je to relevantno za razumevanje finansijskih izveštaja za tekući period.

Materijalnost i grupisanje

3.15 Svaka materijalna klasa sličnih stavki treba da se prezentuje zasebno u finansijskim izveštajima. Entitet treba da prezentuje stavke koje su različite prirode ili funkcije zasebno osim ako nisu nematerijalne.

3.16 Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su materijalna ako bi mogla, pojedinačno ili zajedno, da utiču na ekonomske odluke korisnika donete na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalnost zavisi od veličine i prirode izostavljanja ili pogrešnog iskazivanja procenjenih u datim okolnostima. Veličina ili priroda stavke, ili kombinacije obe, bi mogla biti odlučujući faktor.

Kompletan set finansijskih izveštaja

3.17 Kompletan set finansijskih izveštaja entiteta uključuje sve od sledećeg:

- (a) **izveštaj o finansijskoj poziciji na datum izveštavanja.**
- (b) ili
 - (i) jedan **izveštaj o ukupnom rezultatu** za izveštajni period koji prikazuje sve stavke prihoda i rashoda priznate tokom perioda uključujući i one stavke koje su priznate u određivanju **dobitka ili gubitka** (što predstavljaju podzbir u izveštaju o ukupnom rezultatu) i stavke **ukupnog ostalog rezultata**, ili
 - (ii) zasebni bilans uspeha i zasebni izveštaj o ukupnom rezultatu. Ako entitet odabere da prezentuje i bilans uspeha i izveštaj o ukupnom rezultatu, izveštaj o ukupnom rezultatu počinje sa dobitkom ili gubitkom, a onda prikazuje stavke ukupnog ostalog rezultata.
- (c) **izveštaj o promenama na kapitalu** za izveštajni period.
- (d) **izveštaj o tokovima gotovine** za izveštajni period.
- (e) **napomene**, koje čini kratak pregled značajnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja.

3.18 Ako promene u kapitalu tokom perioda za koji se prezentuju finansijski izveštaji nastaju samo usled dobitka ili gubitka, isplate dividendi, ispravke **grešaka** iz prethodnog perioda i promena računovodstvene politike, entitet može da prezentuje jedan **izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti** umesto izveštaja o ukupnom rezultatu i izveštaj o promenama na kapitalu (videti paragraf 6.4).

3.19 Ako entitet nema stavke ukupnog ostalog rezultata u bilo kom od perioda za koje se prezentuju finansijski izveštaji, on može da prezentuje samo bilans uspeha, ili može da prezentuje izveštaj o ukupnom rezultatu u kom je poslednji red označen kao "dobitak ili gubitak".

3.20 Zato što paragraf 3.14 zahteva uporedne iznose u pogledu prethodnog perioda za sve iznose

prezentovane u finansijskim izveštajima, kompletan set finansijskih izveštaja znači da entitet treba da prezentuje, kao minimum, dva od svakog zahtevanog finansijskog izveštaja i sa njima povezane napomene.

- 3.21 U potpunom setu finansijskih izveštaja, entitet treba da prezentuje svaki finansijski izveštaj sa podjednakim isticanjem.
- 3.22 Entitet može da koristi nazive finansijskih izveštaja koji se razlikuju od naziva korišćenih u ovom IFRS sve dok oni nisu obmanjujući.

Identifikovanje finansijskih izveštaja

- 3.23 Entitet treba jasno da identifikuje svaki finansijski izveštaj i napomenu i napravi razliku između njih i drugih informacija u istom dokumentu. Pored toga, sledeće informacije treba da budu posebno istaknute i ponovljene kada je to neophodno za razumevanje prezentovanih informacija:
- (a) naziv entiteta koji izveštava i sve promene naziva od kraja prethodnog izveštajnog perioda.
 - (b) da li se finansijski izveštaji odnose na pojedinačni entitet ili grupu entiteta.
 - (c) datum završetka izveštajnog perioda ili perioda koji pokriva set finansijskih izveštaja.
 - (d) naziv valute za prezentaciju, kao što je definisano u Odeljku 30 Prevođenje stranih valuta.
 - (e) stepen zaokruživanja, ako ga je bilo, korišćen za prezentovanje iznosa u finansijskim izveštajima.
- 3.24 Entitet treba da obelodani sledeće u napomenama:
- (a) sedište i pravni oblik entiteta, zemlju u kojoj je entitet upisan u registar i adresu registrovane kancelarije (ili sedišta poslovanja, ako se razlikuje od registrovane kancelarije).
 - (b) opis prirode poslovanja entiteta i njegovih primarnih aktivnosti.

Prezentacija informacija koje ne zahteva ovaj IFRS

- 3.25 Ovaj IFRS se ne bavi prezentacijom informacija o segmentu, zaradama po akciji ili periodičnim finansijskim izveštajima malih ili srednjih entiteta. Entitet koji vrši takva obelodanjivanje treba da opiše osnovu za sastavljanje i prezentaciju tih informacija.

Odeljak 4 *Izveštaj o finansijskoj poziciji*

Delokrug ovog odeljka

- 4.1 U ovom odeljku se određuju informacije koje treba da se prezentuju u **izveštaju o finansijskoj poziciji** i o načinu na koji one treba da se prezentuju. Izveštaj o finansijskoj poziciji (koji se ponekad naziva bilans stanja) prezentuje **imovinu, obaveze i kapital** entiteta na određeni datum – na koji se završava **izveštajni period**.

Informacije koje treba da se prezentuju u izveštaju o finansijskoj poziciji

- 4.2 Kao minimum, izveštaj o finansijskoj poziciji obuhvata linijske stavke koje prezentuju sledeće iznose:
- (a) gotovinu i **gotovinske ekvivalente**;
 - (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja;
 - (c) **finansijska sredstva** (isključujući iznose prikazane pod (a), (b), (j) i (k));
 - (d) **zalihe**;
 - (e) **nekretnine, postrojenja i opremu**;
 - (f) **investicione nekretnine** po fer vrednosti kroz bilans uspeha;
 - (g) **nematerijalna imovina**;
 - (h) **biološka sredstva** po nabavnoj vrednosti/ceni koštanja umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrednosti;
 - (i) biološka sredstva preneti po fer vrednosti kroz bilans uspeha;
 - (j) investicije u **pridružene entitete**;
 - (k) investicije u **zajednički kontrolisane entitete**;
 - (l) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze;
 - (m) **finansijske obaveze** (isključujući iznose prikazane pod (l) i (p));
 - (n) **tekuće poreske obaveze i sredstva**;
 - (o) **odložene poreske obaveze i odložena poreska sredstva**;
 - (p) **rezervisanja**;
 - (q) **učešća bez prava kontrole**, iskazana u okviru **kapitala** zasebno od kapitala koji se može pripisati **vlasnicima matičnog entiteta**;
 - (r) kapital koji se može pripisati vlasnicima matičnog entiteta.
- 4.3 Entitet treba da prezentuje dodatne linijske stavke, zaglavlja i međuzbirove u izveštaju o finansijskoj poziciji, kada je takvo prikazivanje relevantno za razumevanje **finansijske pozicije** entiteta.

Razlikovanje obrtnih(kratkoročnih) i stalnih (dugoročnih) stavki

- 4.4 Entitet treba da prezentuje obrtnu i stalnu imovinu, kao i kratkoročne i dugoročne obaveze, kao zasebne klasifikacije u izveštaju o finansijskoj poziciji, u skladu sa paragrafima 4.5-4.8, osim kada prezentacija na osnovu likvidnosti pruža informacije koje su pouzdanije i relevantnije. Kada se primenjuje ovaj izuzetak, sva imovina i obaveze treba da se prezentuju po redosledu (rastuće ili opadajuće) likvidnosti.

Obrtna imovina

- 4.5 Entitet treba da klasifikuje imovinu kao obrtnu ako:
- (a) se očekuje da će biti realizovana, ili se drži za prodaju ili potrošnju, u toku uobičajenog poslovnog ciklusa entiteta;
 - (b) se drži prvenstveno za trgovanje;
 - (c) se očekuje da će biti realizovan u roku od dvanaest meseci posle datuma izveštaja ; ili
 - (d) se radi o gotovini ili o gotovinskom ekvivalentu, osim kada je ograničena njena razmena ili korišćenje za izmirenje obaveze tokom najmanje dvanaest meseci posle datuma izveštavanja.
- 4.6 Entitet treba da klasifikuje svu ostalu imovinu kao stalnu. Kada nije moguće jasno utvrditi uobičajeni poslovni ciklus entiteta, pretpostavlja se da je njegovo trajanje dvanaest meseci.

Kratkoročne obaveze

- 4.7 Entitet treba da klasifikuje obavezu kao kratkoročnu ako:
- (a) se očekuje da će biti izmirena u toku uobičajenog poslovnog ciklusa entiteta;
 - (b) se drži prvenstveno za trgovanje;
 - (c) dospeva za izmirenje u roku od dvanaest meseci posle datuma izveštavanja; i
 - (d) entitet nema bezuslovno pravo da odloži izmirenje obaveze za najmanje dvanaest meseci posle datuma izveštavanja.
- 4.8 Entitet treba da klasifikuje sve ostale obaveze kao dugoročne.

Redosled i format stavki u izveštaju o finansijskoj poziciji

- 4.9 Ovaj IFRS ne propisuje redosled ili format po kom stavke treba da se prezentuju. U paragrafu 4.2 se jednostavno daje lista stavki koje su dovoljno različite po prirodi ili funkciji da zahtevaju zasebnu prezentaciju u izveštaju o finansijskoj poziciji. Pored toga:
- (a) linijske stavke se uključuju kada su veličina, priroda ili funkcija stavke ili grupe sličnih stavki takve da je zasebna prezentacija relevantna za razumevanje finansijske pozicije entiteta, i
 - (b) korišćeni opisi i redosled stavki ili grupisanje sličnih stavki može da se izmeni u skladu sa prirodom entiteta i njegovih transakcija, da bi se obezbedila informacija relevantna za razumevanje finansijske pozicije entiteta.
- 4.10 Sud o tome da li se dodatne stavke prezentuju zasebno se bazira na oceni svega što je navedeno u daljem tekstu:
- (a) iznosa, prirode i likvidnosti imovine.
 - (b) funkcije imovine u okviru entiteta.
 - (c) iznosa, prirode i vremena dospeća obaveza.

Informacije koje treba da budu prezentovane ili u izveštaju o finansijskoj poziciji ili u napomenama

- 4.11 Entitet treba da obelodani, ili u izveštaju o finansijskoj poziciji ili u napomenama, sledeće podklasifikacije prezentovanih linijskih stavki:
- (a) stavke nekretnina, postrojenja i opreme po klasifikacijama odgovarajućim za taj entitet;

- (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja uz zasebno prikazivanje neizmirenih iznosa od povezanih strana, drugih strana i potraživanja po osnovu razgraničenih nefakturisanih prihoda;
- (c) zalihe uz zasebno prikazivanje iznosa zaliha:
 - (i) koje se drže za prodaju u uobičajenom toku poslovanja;
 - (ii) u proizvodnom procesu za takvu prodaju;
 - (iii) u obliku materijala ili sirovina koje treba potrošiti u proizvodnom procesu ili pružanju usluga;
- (d) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze uz zasebno prikazivanje neizmirenih dospelih obaveza prema dobavljačima, povezanim stranama i pasivnih vremenskih razgraničenja
- (e) rezervisanja za **primanja zaposlenih** i ostala rezervisanja;
- (f) klase kapitala, kao što su uplaćeni kapital, premija na akciju, neraspoređena dobit i stavke prihoda i rashoda koje se, kako zahteva ovaj IFRS, priznaju u ukupan ostali rezultat i prezentuju zasebno u kapitalu.

4.12 Entitet sa akcijskim kapitalom treba da obelodani sledeće, ili u izveštaju o finansijskoj poziciji ili u napomenama:

- (a) za svaku klasu akcijskog kapitala:
 - (i) broj odobrenih akcija;
 - (ii) broj emitovanih i u potpunosti uplaćenih akcija, kao i broj emitovanih akcija koje nisu u potpunosti uplaćene;
 - (iii) nominalnu vrednost akcije, ili činjenicu da akcije nemaju nominalnu vrednost;
 - (iv) usklađivanje broja akcija u opticaju na početku i na kraju perioda;
 - (v) prava, povlastice i ograničenja koja se odnose na tu klasu akcija uključujući ograničenja u raspodeli dividendi i isplati kapitala;
 - (vi) akcije u entitetu koje drži taj entitet ili njegovi zavisni ili pridruženi entiteti; i
 - (vii) akcije rezervisane za emitovanje na osnovu opcija i ugovora za prodaju akcija, uključujući uslove i iznose; i
- (b) opis svake rezerve u okviru kapitala.

4.13 Entitet bez akcijskog kapitala, kao što su ortačko društvo ili trust (poverenička kompanija), treba da obelodani informacije ekvivalentne informacijama koje se zahtevaju u paragrafu 4.12(a), koje prikazuju promene u toku perioda za svaku kategoriju kapitala, kao i prava, povlastice i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju kapitala.

4.14 Ako, na datum izveštavanja, entitet ima obavezujući ugovor o prodaji za važno otuđenje imovine, ili grupe imovine i obaveza, entitet treba da obelodani sledeće informacije:

- (a) opis imovine ili grupe imovine i obaveza.
- (b) opis činjenica i okolnosti vezanih za prodaju ili plan.
- (c) knjigovodstvenu vrednost imovine ili, ako otuđenje obuhvata grupu imovine i obaveza, knjigovodstvene vrednosti te imovine i obaveza.

Odeljak 5 *Izveštaj o ukupnom rezultatu i bilans uspeha*

Delokrug ovog odeljka

5.1 Ovaj odeljak zahteva od entiteta da prezentuje svoj **ukupan rezultat** za period, odnosno svoje finansijske **performanse** za period – u jednom ili dva **finansijska izveštaja**. Odeljak propisuje informacije koje treba da se prezentuju u tim izveštajima i način na koje one treba da se prezentuju.

Prezentacija ukupnog rezultata

5.2 Entitet treba da prezentuje sve stavke prihoda i rashoda priznate za taj period ili:

- (a) u jednom **izveštaju o ukupnom rezultatu**, u kom slučaju se u izveštaju o ukupnom rezultatu prezentuju sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom periodu, ili
- (b) u dva izveštaja - **bilansu uspeha** i izveštaju o ukupnom rezultatu – u kom slučaju se u bilansu uspeha prezentuju sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom periodu osim stavki koje su priznate u ukupnom rezultatu van **dobitka ili gubitka** kako dozvoljava ili zahteva ovaj IFRS.

5.3 Promena od pristupa baziranog na jednom izveštaju na pristup baziran na dva izveštaja, ili obrnuto, je promena računovodstvene politike na koju se primenjuje Odeljak 10 *Računovodstvene politike, procene i greške*.

Pristup baziran na jednom izveštaju

5.4 U skladu sa pristupom koji se bazira na jednom izveštaju, izveštaj o ukupnom rezultatu treba da obuhvati sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom periodu osim ako ovaj IFRS ne zahteva drugačije. Ovaj IFRS predviđa različit tretman za sledeće okolnosti:

- (a) Efekti ispravki grešaka i promena **računovodstvenih politika** se prezentuju kao retroaktivna korigovanja prethodnih perioda, a ne kao deo dobitka ili gubitka u periodu u kom su nastali (videti Odeljak 10).
- (b) Tri vrste **ukupnog ostalog rezultata** se priznaju kao deo ukupnog rezultata, van dobitka ili gubitka, kada nastanu:
 - (i) neke **dobitke i gubitke** koji nastaju od preračunavanja finansijskih izveštaja inostranog poslovanja (videti Odeljak 30 *Prevođenje stranih valuta*).
 - (ii) neke aktuarske dobitke i gubitke (videti Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*).
 - (iii) neke promene fer vrednosti instrumenata hedžinga (videti Odeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*).

5.5 Kao minimum, entitet treba da uključi u izveštaj o ukupnom rezultatu linijske stavke koje prezentuju sledeće iznose za period:

- (a) **prihode**;
- (b) troškovi finansiranja;
- (c) udeo u dobitku ili gubitku investicija u **pridružene entitete** (videti Odeljak 14 *Investicije u pridružene entitete*) i **zajedničke poduhvate** (videti Odeljak 15 *Investicije u zajedničke*

poduhvate), koji se obračunava korišćenjem metoda udela;

- (d) **poreske rashode**, isključujući porez raspodeljen na stavke (e), (g) i (h) u daljem tekstu (videti paragraf 29.27);
- (e) jedan iznos koji se sastoji od zbira
 - (i) dobitka ili gubitka od **prekinutih poslovanja** utvrđenog posle oporezivanja i
 - (ii) dobitka ili gubitka utvrđenog posle oporezivanja priznatog posle odmeravanja prema fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje ili posle otuđenja neto sredstava koja čini prekinuto poslovanje; i
- (f) dobitak ili gubitak (ako entitet nema stavke ukupnog ostalog prihoda, ova linijska stavka ne treba da se prezentuje);
- (g) svaku stavku ukupnog ostalog rezultata (videti paragraf 5.4(b)) klasifikovanu po njenoj prirodi (isključujući iznose pod (h));
- (h) udeo u ukupnom ostalom rezultatu zavisnih entiteta i zajedničkih poduhvata, koji se obračunava korišćenjem metoda udela; i
- (i) ukupni zbirni rezultat (ako entitet nema stavke ukupnog ostalog rezultata, može da koristi drugi termin za ovu linijsku stavku kao što je dobitak ili gubitak).

5.6 Entitet treba zasebno da obelodani sledeće stavke u izveštaju o ukupnom rezultatu kao raspodele za taj period:

- (a) dobitak ili gubitak koji se može pripisati:
 - (i) **učešćima bez prava kontrole**
 - (ii) **vlasnicima** matičnog entiteta.
- (b) ukupni rezultat za period koji se može pripisati:
 - (i) **učešćima bez prava kontrole**
 - (ii) vlasnicima matičnog entiteta.

Pristup baziran na dva izveštaja

5.7 U skladu sa pristupom koji se bazira na dva izveštaja, bilans uspeha treba da prikaže, kao minimum, stavke iz paragrafa 5.5(a)-5.5(f) za taj period, sa dobitkom ili gubitkom kao poslednjom linijskom stavkom. Izveštaj o ukupnom rezultatu treba da započne sa dobitkom ili gubitkom kao prvom linijskom stavkom i treba da prikaže, kao minimum, linijske stavke koje prezentuju iznose iz paragrafa 5.5(g)-5.5(i) i paragrafa 5.6 za taj period.

Zahtevi primenljivi na oba pristupa

- 5.8 U skladu sa ovim IFRS, efekti ispravki grešaka i promena računovodstvenih politika se prezentuju kao retroaktivna korigovanja prethodnih perioda, a ne kao deo dobitka ili gubitka u periodu u kom su nastali (videti Odeljak 10).
- 5.9 Entitet treba da prezentuje dodatne linijske stavke, zbirove i podzbirove u izveštaju o ukupnom rezultatu (i bilansu uspeha, ako se prezentuje), kada je takva prezentacija relevantna za razumevanje finansijskih performansi entiteta.

- 5.10 Entitet ne treba da prezentuje ili opisuje nijednu stavku prihoda i rashoda kao "vanredne stavke" u izveštaju o ukupnom rezultatu (ili u bilansu uspeha, ako se prezentuje) ili u napomenama.

Analiza rashoda

- 5.11 Entitet treba da prezentuje analizu koristeći klasifikaciju koja se bazira na prirodi ili funkcija rashoda u okviru entiteta, koja god da pruža informaciju koja je pouzdanija i relevantnija.

Analiza po prirodi rashoda

- (a) Prema ovom metodu klasifikacije, rashodi se grupišu u izveštaju o ukupnom rezultatu prema njihovoj prirodi (na primer, amortizacija, kupovina materijala, troškovi prevoza, primanja zaposlenih i troškovi reklamiranja) i ne vrši se realokacija među različitim funkcijama u okviru entiteta.

Analiza po funkciji rashoda

- (b) Prema ovom metodu klasifikacije, rashodi se grupišu prema njihovoj funkciji kao deo troškova prodaje ili, na primer, troškova distribucije ili administrativnih aktivnosti. Kao minimum, entitet prema ovom metodu obelodanjuje svoje troškove prodaje zasebno od drugih rashoda.

Odeljak 6

Izveštaj o promenama na kapitalu i izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti

Delokrug ovog odeljka

- 6.1 U ovom odeljku se iznose zahtevi za prezentacijom promena na **kapitalu** entiteta, bilo u **izveštaju o promenama na kapitalu** ili, ako su zadovoljeni određeni uslovi i ako entitet to odabere, u **izveštaju o rezultatu i neraspoređenoj dobiti**.

Izveštaj o promenama na kapitalu

Svrha

- 6.2 Izveštaj o promenama na kapitalu prezentuje dobitak ili gubitak entiteta za izveštajni period, stavke prihoda i rashoda priznate u ukupnom ostalom rezultatu za taj period, efekte promena računovodstvenih politika i ispravke grešaka priznatih u tom periodu, i iznose investicija kapitalnih investitora, i dividendi i drugih raspodela kapitalnim investitorima, tokom tog perioda.

Informacije koje treba da se prezentuju u izveštaju o promenama na kapitalu

- 6.3 Entitet treba da prezentuje izveštaj o promenama na kapitalu u kom se prikazuje sledeće:
- (a) **ukupan rezultat** za taj period, zasebno prikazujući ukupne iznose koji se mogu pripisati **vlasnicima** matičnog entiteta i učešćima bez prava kontrole;
 - (b) za svaku komponentu kapitala, efekte retrospektivne primene ili retrospektivnog prepravljanja priznatog u skladu sa Odeljkom 10 *Računovodstvene politike, procene i greške*;
 - (c) za svaku komponentu kapitala, sravnjivanje knjigovodstvene vrednosti na početku i na kraju perioda, zasebno obelodanjujući promene koje su rezultat:
 - (i) dobitka ili gubitka;
 - (ii) svake stavke ukupnog ostalog rezultata;
 - (iii) iznosa investicija vlasnika, kao i dividende i raspodele vlasnicima, zasebno prikazujući emisije akcija, transakcije sa državnim akcijama, dividende i ostale raspodele vlasnicima, kao i promene vlasničkih učešća u zavisnim entitetima koje ne rezultiraju gubitkom kontrole.

Izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti

Svrha

- 6.4 Izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti prezentuje dobitak ili gubitak entiteta i promene neraspoređene dobiti za izveštajni period. Paragraf 3.18 dozvoljava entitetu da prezentuje izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti umesto izveštaja o ukupnom rezultatu i izveštaja o promenama na kapitalu, ako jedine promene na kapitalu tokom perioda za koje se finansijski izveštaji prezentuju nastaju iz dobitka ili gubitka, isplate dividendi, ispravki grešaka iz prethodnog perioda i promena računovodstvene politike.

Informacije koje treba da se prezentuju u izveštaju o rezultatu i neraspoređenoj dobiti

- 6.5 Entitet treba da prezentuje, u izveštaju o rezultatu i neraspoređenoj dobiti, sledeće stavke, pored stavki koje zahteva Odeljak 5 *Izveštaj o ukupnom rezultatu i bilans uspeha*:
- (a) neraspoređenu dobit na početku izveštajnog perioda.
 - (b) dividende objavljene i isplaćene ili isplative tokom perioda.
 - (c) prepravljanje neraspoređene dobiti za ispravke grešaka iz prethodnih perioda.
 - (d) prepravljanje neraspoređene dobiti za promene računovodstvene politike.
 - (e) neraspoređenu dobit na kraju izveštajnog perioda.

Odeljak 7 *Izveštaj o tokovima gotovine*

Delokrug ovog odeljka

- 7.1 U ovom odeljku se daju informacije koje treba da se prezentuju u **izveštaju o tokovima gotovine** i načinu na koji one treba da se prezentuju. Izveštaj o tokovima gotovine pruža informacije o promenama **gotovine** i **ekvivalenata gotovine** entiteta za izveštajni period, zasebno prikazujući promene iz **poslovnih aktivnosti**, **investicionih aktivnosti** i **aktivnosti finansiranja**.

Ekvivalenti gotovine

- 7.2 **Ekvivalenti gotovine** su kratkoročne, visoko likvidne investicije koje se drže za ispunjavanje kratkoročnih gotovinskih obaveza, a ne za investicije ili druge namene. Stoga se investicija obično kvalifikuje kao ekvivalent gotovine samo kada ima kratko dospeće od, recimo, tri meseca ili kraće, od datuma sticanja. Dozvoljena prekoračenja po bankovnim računima se obično smatraju aktivnostima finansiranja sličnim zajmoprimanju. Međutim, ako su naplativa po viđenju i čine sastavni deo upravljanja gotovinom entiteta, dozvoljena prekoračenja po bankovnim računima su komponenta gotovine i ekvivalenata gotovine.

Informacije koje treba da se prezentuju u izveštaju o tokovima gotovine

- 7.3 Entitet treba da prezentuje izveštaj o tokovima gotovine u kom se prikazuju tokovi gotovine za izveštajni period klasifikovani po poslovnim aktivnostima, investicionim aktivnostima i aktivnostima finansiranja.

Poslovne aktivnosti

- 7.4 Poslovne aktivnosti su glavne aktivnosti entiteta koje stvaraju prihode. Stoga su tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti obično rezultat transakcija i drugih događaja i uslova koji ulaze u određivanje dobitka ili gubitka. Primeri tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti su:
- (a) Gotovinska primanja od prodaje robe i pružanja usluga;
 - (b) Gotovinska primanja od tantijema, naknada, provizija i drugih prihoda;
 - (c) Gotovinske isplate dobavljačima za robu i usluge;
 - (d) Gotovinske isplate zaposlenima i za njihov račun;
 - (e) Gotovinska plaćanja ili povraćaj poreza osim ako se mogu identifikovati kao aktivnosti finansiranja i investicione aktivnosti;
 - (f) Gotovinska primanja i isplate iz investicija, zajmova i drugih ugovora koji se drže za svrhe preprodaje ili trgovanja, koji su slični zalihama stečenim posebno za preprodaju.

Neke transakcije, kao što su prodaja postrojenja od strane proizvodnog entiteta, mogu uzrokovati dobitak ili gubitak koji se uključuje u određivanje neto dobitka ili gubitka. Međutim, tokovi gotovine koji se odnose na takve transakcije su tokovi gotovine iz investicionih aktivnosti.

Investicione aktivnosti

- 7.5 Investicione aktivnosti su sticanje i otuđivanje stalne imovine i druge investicije koje nisu uključene u ekvivalente gotovine. Primeri tokova gotovine koji nastaju iz investicionih aktivnosti su:
- (a) Gotovinske isplate za sticanje nekretnina, postrojenja i opreme (uključujući i samostalno

izgrađene nekretnine, postrojenja i opreme), nematerijalne i druge stalne imovine.

- (b) Gotovinska primanja od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalnih i drugih stalnih sredstava;
- (c) Gotovinske isplate za sticanje instrumenata kapitala ili dužničkih instrumenata drugih entiteta i učešća u zajedničkim poduhvatima (osim plaćanja za instrumente klasifikovane kao ekvivalenti gotovine ili koji se drže za trgovanje ili preprodaju);
- (d) Gotovinska primanja od prodaje instrumenata kapitala ili dužničkih instrumenata drugih entiteta i učešća u zajedničkim poduhvatima (osim primanja za one instrumente klasifikovane kao ekvivalenti gotovine ili koji se drže za trgovanje ili preprodaju);
- (e) Gotovinski avansi i zajmovi dati drugim stranama;
- (f) Gotovinska primanja od povraćaja avansa i zajmova koji su dati drugim stranama;
- (g) Gotovinske isplate za fjučerse, forvarde, ugovore sa opcijom i svop ugovore osim kada se ti ugovori drže za svrhe trgovanja ili poslovanja, ili se plaćanja klasifikuju kao aktivnosti finansiranja; i
- (h) Gotovinska primanja od fjučersa, forvarda, ugovora sa opcijom i svop ugovora, osim kad se ti ugovori drže za svrhe preprodaje ili trgovanja ili se primanja klasifikuju kao aktivnosti finansiranja.

Kada se ugovor računovodstveno obuhvata kao hedžing (videti Odeljak 12 *Pitanja vezana za druge finansijske instrumente*), entitet treba da klasifikuje tokove gotovine po osnovu ugovora na isti način kao i tokove gotovine stavke hedžinga.

Aktivnosti finansiranja

- 7.6 Aktivnosti finansiranja su aktivnosti koje rezultiraju promenama veličine i sastava uloženog kapitala i zaduživanja entiteta. Primeri tokova gotovine koji nastaju iz aktivnosti finansiranja su:
- (a) Prilivi gotovine od emitovanja akcija ili drugih instrumenata kapitala;
 - (b) Gotovinske isplate vlasnicima radi sticanja ili otkupa akcija entiteta;
 - (c) Prilivi gotovine od emitovanja obveznica, zajmova, zapisa, menica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmljivanja;
 - (d) Gotovinske otplate pozajmljenih iznosa; i
 - (e) Gotovinske isplate korisnika lizinga za smanjenje neizmirene obaveze po osnovu **finansijskog lizinga**.

Izveštavanje o tokovima gotovine iz poslovnih aktivnosti

- 7.7 Entitet treba da prezentuje tokove gotovine iz poslovnih aktivnosti koristeći:
- (a) indirektan metod, kojim se dobitak ili gubitak koriguje za efekte negotovinskih transakcija, odlaganja ili razgraničenja prošlih ili budućih gotovinskih primanja ili izdavanja po osnovu poslovnih aktivnosti i stavki prihoda ili rashoda povezanih sa investicionim ili finansijskim tokovima gotovine, ili
 - (b) direktan metod, kojim se obelodanjuju glavne klase bruto gotovinskih primanja i isplata.

Indirektan metod

- 7.8 Prema indirektnom metodu, neto tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti određuju se korigovanjem dobitka ili gubitka za efekte:

- (a) promena zaliha i potraživanja i obaveza iz poslovanja tokom datog perioda;
- (b) negotovinskih stavki kao što su **amortizacija, rezervisanja, odloženi porezi**, razgraničeni prihodi (rashodi) koji još nisu primljeni (plaćeni) u gotovini, nerealizovani dobiti i gubici u stranoj valuti, neraspoređeni dobitak **pridruženih entiteta** i **učešća bez prava kontrole** i;
- (c) svih drugih stavki za koje se gotovinski efekti odnose na investiranje ili finansiranje.

Direktan metod

- 7.9 Prema direktnom metodu, neto tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti se prezentuju obelodanjivanjem informacija o glavnim klasama bruto gotovinskih primanja i bruto gotovinskih izdavanja. Takve informacije mogu se dobiti ili:
- (a) iz računovodstvene evidencije entiteta; ili
 - (b) korigovanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje i drugih stavki izveštaja o ukupnom rezultatu (ili bilansa uspeha, ako se prezentuje) za:
 - (i) promene zaliha i potraživanja i obaveza iz poslovanja tokom datog perioda;
 - (ii) druge negotovinske stavke; i
 - (iii) druge stavke za koje su gotovinski efekti investiranje ili finansiranje tokova gotovine.

Izveštavanje o tokovima gotovine iz investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja

- 7.10 Entitet treba da prezentuje odvojeno glavne klase bruto gotovinskih primanja i bruto gotovinskih isplata koje nastaju iz investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja. Ukupni tokovi gotovine koji nastaju od sticanja i otuđenja zavisnih entiteta ili drugih poslovnih jedinica treba da se prezentuju zasebno i klasifikuju kao investicione aktivnosti.

Tokovi gotovine u stranoj valuti

- 7.11 Entitet treba da evidentira tokove gotovine koji nastaju iz transakcija u stranoj valuti u **funkcionalnoj valuti** entiteta primenom deviznog kursa funkcionalne valute i strane valute na datum tokova gotovine.
- 7.12 Entitet treba da prevodi tokove gotovine inostranog zavisnog entiteta po deviznom kursu funkcionalne valute i strane valute na datume tokova gotovine.
- 7.13 Nerealizovani dobiti i gubici nastali od promena deviznih kurseva nisu tokovi gotovine. Međutim, efekat promena kurseva na gotovinu i ekvivalente gotovine koji se drže ili dospevaju u stranoj valuti prezentuje se u izveštaju o tokovima gotovine radi usklađivanja gotovine i ekvivalenta gotovine na početku i na kraju datog perioda. Stoga, entitet treba ponovo da odmeri gotovinu i ekvivalente gotovine koji se drže tokom izveštajnog perioda (kao što su devizni iznosi koji se drže u blagajni i na deviznim bankovnim računima) po kursovima na kraju perioda. Entitet treba da prezentuje rezultujuće nerealizovane dobitke ili gubitke zasebno od poslovnih, investicionih i aktivnosti finansiranja.

Kamate i dividende

- 7.14 Entitet treba da prezentuje zasebno tokove gotovine od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi. Entitet treba da klasifikuje tokove gotovine dosledno iz perioda u period kao poslovne aktivnosti, investicione aktivnosti ili aktivnosti finansiranja.

- 7.15 Entitet može da klasifikuje plaćene kamate i primljene kamate i dividende kao tokove gotovine iz poslovnih aktivnosti zato što se uključuju u dobitak ili gubitak. Alternativno, entitet može da klasifikuje plaćene kamate i primljene kamate i dividende kao tokove gotovine iz aktivnosti finansiranja, odnosno tokove gotovine iz investicionih aktivnosti, jer predstavljaju troškove pribavljanja finansijskih resursa ili prinosa od investicija.
- 7.16 Entitet može da klasifikuje isplaćene dividende kao tokove gotovine iz aktivnosti finansiranja, jer predstavljaju troškove pribavljanja finansijskih resursa. Alternativno, entitet može da klasifikuje isplaćene dividende kao komponentu tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti zato što se isplaćuju iz tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti.

Porez

- 7.17 Entitet treba da prezentuje zasebno tokove gotovine koji nastaju od poreza i da ih klasifikuje kao tokove gotovine iz poslovnih aktivnosti, osim ako se ne mogu specifično povezati sa aktivnostima finansiranja i investicionim aktivnostima. Kada se tokovi gotovine od poreza alociraju na više od jedne klase aktivnosti, entitet treba da obelodani ukupan iznos plaćenih poreza.

Negotovinske transakcije

- 7.18 Entitet treba da isključi iz izveštaja o tokovima gotovine investicione i finansijske transakcije koje ne zahtevaju upotrebu gotovine ili ekvivalenata gotovine. Entitet treba da obelodani takve transakcije na drugom mestu u **finansijskim izveštajima** na način kojim se pružaju sve relevantne informacije o tim investicionim aktivnostima i aktivnostima finansiranja.
- 7.19 Mnoge investicione aktivnosti i aktivnosti finansiranja nemaju direktan uticaj na tekuće tokove gotovine iako utiču na strukturu kapitala i imovine entiteta. Izostavljanje negotovinskih transakcija iz izveštaja o tokovima gotovine je dosledno cilju izveštaja o tokovima gotovine, jer te stavke ne obuhvataju tokove gotovine u tekućem periodu. Primeri negotovinskih transakcija su:
- (a) sticanje sredstava bilo direktnim preuzimanjem obaveze ili putem finansijskog lizinga;
 - (b) sticanje entiteta putem emisije kapitala;
 - (c) konverzija duga u kapital.

Komponente gotovine i ekvivalenata gotovine

- 7.20 Entitet treba da prezentuje komponente gotovine i ekvivalenata gotovine i usaglašavanje iznosa prezentovanih u izveštaju o tokovima gotovine sa ekvivalentnim stavkama prezentovanim u izveštaju o finansijskoj poziciji. Međutim, od entiteta se ne zahteva da prezentuje ovo usaglašavanje ako je iznos gotovine i ekvivalenata gotovine prezentovan u izveštaju o tokovima gotovine identičan iznosu slično opisanom u izveštaju o finansijskoj poziciji.

Ostala obelodanjivanja

- 7.21 Entitet treba da obelodani, zajedno sa komentarom rukovodstva, iznose značajnih gotovinskih salda i salda ekvivalenata gotovine koje drži, a koji nisu na raspolaganju entitetu za korišćenje. Gotovina i ekvivalenti gotovine koje drži entitet možda nisu na raspolaganju entitetu za korišćenje zbog, između ostalog, deviznih kontrola ili zakonskih ograničenja.

Odeljak 8

Napomene uz finansijske izveštaje

Delokrug ovog odeljka

8.1 U ovom odeljku se daju principi na kojim se zasnivaju informacije koje treba da se prezentuju u **napomenama** uz finansijske izveštaje i način na koji one treba da se prezentuju. Napomene sadrže informacije pored onih koje treba da se prezentuju uz **izveštaj o finansijskoj poziciji, izveštaj o ukupnom rezultatu, bilans uspeha** (ako se prezentuje), kombinovani **izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti** (ako se prezentuje), **izveštaj o promenama na kapitalu** i **izveštaj o tokovima gotovine**. Napomene pružaju narativne opise ili raščlanjavanje stavki prezentovanih u tim izveštajima i informacije o stavkama koje se ne kvalifikuju za **priznavanje** u tim izveštajima. Pored zahteva u ovom odeljku, skoro svi ostali odeljci ovog IFRS zahtevaju obelodanjivanja koja se obično prezentuju u napomenama.

Struktura napomena

8.2 Napomene treba da:

- (a) pruže informacije o osnovima za sastavljanje finansijskih izveštaja i o specifičnim **računovodstvenim politikama** korišćenim u skladu sa paragrafima 8.5–8.7;
- (b) obelodane informacije koje zahteva ovaj IFRS, a koje nisu prezentovane na drugom mestu u finansijskim izveštajima; i
- (c) pruže dodatne informacije koje nisu prezentovane na drugom mestu u finansijskim izveštajima, ali su relevantne za razumevanje svakog od njih.

8.3 Entitet treba, sve dok je to izvodljivo, da prezentuje napomene na sistematičan način. Entitet treba da vrši unakrsna upućivanja između svake stavke u finansijskim izveštajima i sa njom povezane informacije u napomenama.

8.4 Entitet obično prezentuje napomene po sledećem rasporedu:

- (a) konstatacija da su finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa *IFRS za SME* (videti paragraf 3.3);
- (b) rezime značajnih primenjenih računovodstvenih politika (videti paragraf 8.5);
- (c) dodatne informacije o stavkama prikazanim u finansijskim izveštajima, po redosledu po kome su svaki finansijski izveštaj i svaka linijska stavka prezentovani; i
- (d) ostala obelodanjivanja

Obelodanjivanje računovodstvenih politika

8.5 Entitet treba da obelodani sledeće u rezimeu značajnih računovodstvenih politika:

- (a) osnovu (ili osnove) za odmeravanje korišćenu prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja; i
- (b) ostale korišćene računovodstvene politike, relevantne za razumevanje finansijskih izveštaja.

Informacije o procenama

8.6 Entitet treba da obelodani, u rezimeu značajnih računovodstvenih politika ili u drugim napomenama, okvirne procene, pored onih koje uključuju konkretne procene (videti paragraf 8.7), koje je rukovodstvo napravilo u procesu primene računovodstvenih politika entiteta, a koje imaju najznačajniji efekat na iznose priznate u finansijskim izveštajima.

Glavni izvori neizvesnosti konkretnih procena

- 8.7 Entitet treba da obelodani u napomenama informacije o ključnim pretpostavkama koje se odnose na budućnost i ostalim ključnim izvorima neizvesnosti konkretnih procena na kraju izveštajnog perioda, kod kojih postoji značajan rizik da će, u narednoj finansijskoj godini, prouzrokovati materijalna korigovanja knjigovodstvene vrednosti imovine i obaveza. U pogledu ove imovine i obaveza, napomene obuhvataju detalje o:
- (a) njihovoj prirodi; i
 - (b) njihovoj knjigovodstvenoj vrednosti na kraju izveštajnog perioda.

Odeljak 9 **Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji**

Delokrug ovog odeljka

- 9.1 U ovom odeljku se definišu okolnosti u kojima entitet prezentuje **konsolidovane finansijske izveštaje** i postupke za sastavljanje tih izveštaja. On uključuje i uputstva za **zasebne finansijske izveštaje** i **kombinovane finansijske izveštaje**.

Zahtev za prezentovanje konsolidovanih finansijskih izveštaja

- 9.2 Osim u slučajevima koje dozvoljava ili zahteva paragraf 9.3, **matični entitet** prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje u kojima konsoliduje svoje investicije u **zavisne entitete**, u skladu sa ovim IFRS. Konsolidovani finansijski izveštaji treba da obuhvataju sve zavisne entitete matičnog entiteta.
- 9.3 Matični entitet ne mora da prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje ako:
- (a) su oba sledeća uslova ispunjena:
 - (i) sam matični entitet je zavisni entitet, i
 - (ii) krajnji matični entitet (ili neki od matičnih entiteta u lancu konsolidovanja) sastavlja konsolidovane **finansijske izveštaje opšte namene** koji su u skladu sa **celokupnim setom IFRS** ili sa ovim IFRS; ili
 - (b) nema zavisne entitete osim zavisnog entiteta koji je stečen sa namerom prodaje ili otuđenja u roku od jedne godine. Matični entitet treba računovodstveno da obuhvata takav zavisni entitet:
 - (i) po fer vrednosti sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitku ili gubitku, ako se fer vrednost akcija može pouzdano odmeriti, ili
 - (ii) po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti (videti paragraf 11.14(c)).
- 9.4 Zavisni entitet je entitet pod kontrolom matičnog entiteta. Kontrola je moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama entiteta radi pribavljanja koristi od njegovih aktivnosti. Ako je entitet stvorio entitet posebne namene (EPN) za postizanje specifičnog i dobro definisanog cilja, entitet treba da konsoliduje EPN kada suština odnosa ukazuje na to da je EPN pod kontrolom tog entiteta (videti paragrafe 9.10-9.12).
- 9.5 Smatra se da kontrola postoji kada matični entitet poseduje, direktno ili indirektno preko zavisnih entiteta, više od polovine glasačkih prava u okviru entiteta. Ta pretpostavka može da se prevaziđe u izuzetnim okolnostima ako se može jasno dokazati da takvo vlasništvo ne čini kontrolu. Kontrola takođe postoji kada matični entitet poseduje pola ili manje glasačkih prava entiteta, ali ima:
- (a) moć nad više od polovine glasačkih prava na osnovu sporazuma sa ostalim investitorima;
 - (b) moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama entiteta na osnovu statuta ili sporazuma;
 - (c) moć imenovanja ili opoziva većine članova upravnog odbora ili ekvivalentnog upravljačkog tela, a kontrola nad entitetom je u rukama tog odbora ili tela; ili
 - (d) moć većinskog glasanja na sastancima upravnog odbora ili ekvivalentnog upravljačkog tela, a kontrola nad entitetom je u rukama tog odbora ili tela.
- 9.6 Kontrola se može postići posedovanjem opcija ili konvertibilnih instrumenata koji se mogu odmah izvršiti, ili time što imaju zastupnika sa sposobnošću usmeravanja aktivnosti radi koristi entiteta koji vrši kontrolu.

- 9.7 Zavisni entitet se ne isključuje iz konsolidovanja samo zato što je investitor organizacija koja se bavi rizičnim ulaganjem kapitala ili sličan entitet.
- 9.8 Zavisni entitet se ne isključuje iz konsolidovanja zato što se njegove poslovne aktivnosti razlikuju od poslovnih aktivnosti ostalih entiteta unutar grupe. Relevantne informacije se pružaju konsolidovanjem takvih zavisnih entiteta i obelodanjivanjem dodatnih informacija o različitim poslovnim aktivnostima zavisnih entiteta u konsolidovanim finansijskim izveštajima.
- 9.9 Zavisni entitet se ne isključuje iz konsolidacije zato što posluje u jurisdikciji koja nameće ograničenja na prenos gotovinskih ili drugih sredstava iz te jurisdikcije.

Entiteti posebne namene (EPN)

- 9.10 Entitet može biti osnovan da bi se ostvario specifičan cilj (na primer realizacija lizinga, preduzimanje aktivnosti istraživanja i razvoja ili sekjuritizacija finansijskih sredstava). Takav EPN može imati oblik korporacije, trusta, partnerstva ili entiteta koji nije formiran u korporaciju. Često se EPN osnivaju u skladu sa zakonskim uslovima koji nameću stroge zahteve u pogledu poslovanja EPN.
- 9.11 Entitet treba da sastavlja konsolidovane finansijske izveštaje koji obuhvataju entitet i sve EPN koji su pod kontrolom tog entiteta. Pored okolnosti opisanih u paragrafu 9.5, sledeće okolnosti mogu ukazati da entitet kontroliše EPN (ovo nije sveobuhvatna lista):
- (a) aktivnosti EPN se vrše u korist entiteta prema njegovim posebnim poslovnim potrebama.
 - (b) entitet ima krajna ovlašćenja za donošenje odluka o aktivnostima EPN čak i ako su svekodnevne odluke delegirane.
 - (c) entitet ima prava sticanja većine koristi od EPN, te stoga može biti izložen rizicima svojstvenim za aktivnosti EPN.
 - (d) entitet zadržava većinu rezidualnih rizika ili rizika vlasništva povezanih sa EPN ili njegove imovine.
- 9.12 Paragrafi 9.10 i 9.11 se ne primenjuju na planove primanja posle zaposlenja ili ostale dugoročne planove primanja zaposlenih na koje se primenjuje Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*.

Postupci konsolidovanja

- 9.13 Konsolidovani finansijski izveštaje prezentuju finansijske informacije o **grupi** kao jednom ekonomskom entitetu. Pri sastavljanju konsolidovanih finansijskih izveštaja, entitet treba da:
- (a) Kombinuje finansijske izveštaje matičnog entiteta i njegovih zavisnih entiteta "red po red" sabiranjem sličnih stavki aktive, pasive, kapitala, prihoda i rashoda;
 - (b) Eliminise **knjigovodstvenu vrednost** investicije matičnog entiteta u svaki zavisni entitet i deo kapitala matičnog entiteta u svakom zavisnom entitetu;
 - (c) Odmeravaju i prezentuju **učešća bez prava kontrole** u dobitku ili gubitku konsolidovanih zavisnih entiteta za **izveštajni period** zasebno od učešća **vlasnika** matičnog entiteta; i
 - (d) Odmeravaju i prezentuju učešća bez prava kontrole u neto imovini konsolidovanih zavisnih entiteta zasebno od akcijskog kapitala matičnog entiteta u njima. Učešće bez prava kontrole u neto imovini se sastoji od:
 - (i) iznosa tih učešća bez prava kontrole na datum prvobitne kombinacije izračunatog u skladu sa Odeljkom 19 *Poslovne kombinacije i gudvil*; i
 - (ii) udela učešća bez prava kontrole u promenama u kapitalu od datuma kombinacije.
- 9.14 Srazmerni delovi dobitka i gubitka i promena na kapitalu koji se alociraju vlasnicima matičnog entiteta i učešćima bez prava kontrole, utvrđuju se na osnovu postojećih vlasničkih učešća i ne odražavaju

moguće korišćenje ili konverziju opcija ili konvertibilnih instrumenata.

Salda i transakcije u okviru grupe

- 9.15 Salda i transakcije u okviru grupe, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminišu se u potpunosti. Dobici i gubici koji su rezultat transakcija u okviru grupe koje se priznaju kao imovina, kao što su zalihe i nekretnine, postrojenja i oprema, u potpunosti se eliminišu. Gubici u okviru grupe mogu ukazivati na umanjeње vrednosti, koje zahteva **priznavanje** u konsolidovanim finansijskim izveštajima (videti Odeljak 27 *Umanjenje vrednosti imovine*). Odeljak 29 *Porez na dobitak* primenjuje se na **privremene razlike** koje nastaju eliminacijom dobitaka i gubitaka koji su rezultat transakcija u okviru grupe.

Jednoobrazni datum izveštavanja

- 9.16 Finansijski izveštaji matičnog entiteta i njegovih zavisnih entiteta koji se koriste pri sastavljanju konsolidovanih finansijskih izveštaja treba da se sastave na isti **datum izveštavanja**, osim ako to nije **neizvodljivo**.

Jednoobrazne računovodstvene politike

- 9.17 Konsolidovane finansijske izveštaje treba sastavljati korišćenjem jednoobraznih **računovodstvenih politika** za slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima. Ako član grupe za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima koristi računovodstvene politike drugačije od onih koje su usvojene u konsolidovanim finansijskim izveštajima, vrše se odgovarajuća korigovanja njegovih finansijskih izveštaja prilikom sastavljanja konsolidovanih finansijskih izveštaja.

Sticanja i otuđenja zavisnih entiteta

- 9.18 Prihodi i rashodi zavisnog entiteta uključuju se u konsolidovane finansijske izveštaje počev od datuma sticanja. Prihodi i rashodi zavisnog entiteta se uključuju se u konsolidovane finansijske izveštaje sve do datuma na koji matični entitet prestane da kontroliše zavisni. Razlike između prihoda od otuđenja zavisnog entiteta i njegove knjigovodstvene vrednosti na datum otuđenja, isključujući ukupan iznos svih kursnih razlika koje se odnose na inostrani zavisni entitet priznat u kapital u skladu sa Odeljkom 30 *Prevođenje stranih valuta*, se priznaju u konsolidovanom izveštaju o ukupnom rezultatu (ili bilansu uspeha, ako se prezentuje) kao dobitak ili gubitak posle otuđenja zavisnog entiteta.
- 9.19 Ako entitet prestane da bude zavisni, ali investitor (prethodni matični entitet) nastavi da drži investiciju u prethodni zavisni entitet, ta investicija treba računovodstveno da se obuhvata kao **finansijsko sredstvo** u skladu sa Odeljkom 11 *Osnovni finansijski instrumenti* ili Odeljkom 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* od datuma kada entitet prestaje da bude zavisni, po uslovom da ne postane **pridruženi entitet** (u kom slučaju se primenjuje Odeljak 14 *Investicije u pridružene entitete*) ili **zajednički kontrolisan entitet** (u kom slučaju se primenjuje Odeljak 15 *Investicije u zajedničke poduhvate*). Knjigovodstvena vrednost investicije na datum kada entitet prestaje da bude zavisni treba da se posmatra kao nabavna vrednost, prilikom početnog odmeravanja finansijskog sredstva.

Učešća bez prava kontrole u zavisnim entitetima

- 9.20 Entitet treba da prezentuje učešća bez prava kontrole u konsolidovanom izveštaju o finansijskoj poziciji u okviru kapitala, zasebno od kapitala vlasnika matičnog entiteta, kako zahteva paragraf 4.2 (q).
- 9.21 Entitet treba da obelodani učešća bez prava kontrole u dobitku ili gubitku grupe zasebno u izveštaju o ukupnom rezultatu, kako zahteva paragraf 5.6 (ili u bilansu uspeha, ako se prezentuje, kako zahteva paragraf 5.7).

- 9.22 Dobitak ili gubitak i svaka komponenta ukupnog ostalog rezultata treba da se pripisu vlasnicima matičnog entiteta i učešćima bez prava kontrole. Ukupni rezultat treba da se pripise vlasnicima matičnog entiteta i učešćima bez prava kontrole čak i kada ovo rezultira time da učešća koja nemaju pravo kontrole imaju deficitarni saldo.

Obelodanjivanja u konsolidovanim finansijskim izveštajima

- 9.23 U konsolidovanim finansijskim izveštajima treba izvršiti sledeća obelodanjivanja:
- (a) činjenicu da su izveštaji – konsolidovani finansijski izveštaji.
 - (b) osnovu za zaključak da kontrola postoji kada matični entitet ne poseduje, direktno ili indirektno kroz zavisni entitet, više od polovine glasačkih prava.
 - (c) sve razlike izveštajnog perioda finansijskih izveštaja matičnog entiteta i njegovih zavisnih entiteta korišćenim za sastavljanje konsolidovanih finansijskih izveštaja.
 - (d) prirodu i stepen eventualnih značajnih ograničenja (na primer, koja proizilaze iz ugovora o pozajmljivanju ili regulatornih zahteva) sposobnosti zavisnih entiteta da izvrše prenos novčanih sredstava matičnom entitetu u obliku gotovinskih dividendi ili da otplate zajmove.

Zasebni finansijski izveštaji

Prezentacija zasebnih finansijskih izveštaja

- 9.24 Paragraf 9.2 zahteva od matičnog entiteta da prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje. Ovaj IFRS ne zahteva prezentaciju **zasebnih finansijskih izveštaja** za matični entitet ili za pojedinačne zavisne entitete.
- 9.25 Finansijski izveštaji entiteta koji nema zavisni entitet nisu zasebni finansijski izveštaji. Stoga entitet koji nije matični entitet, već investitor u pridruženi entitet ili ima učešće **učesnika u zajedničkom poduhvata** prezentuje svoje finansijske izveštaje u skladu sa Odeljkom 14, odnosno Odeljkom 15. Može odabrati da prezentuje i zasebne finansijske izveštaje.

Odabir računovodstvene politike

- 9.26 Kada matični entitet, ili investitor u pridruženi entitet, ili učesnik sa učešćem u zajednički kontrolisanom entitetu, sastavlja zasebne finansijske izveštaje i opisuje ih kao izveštaje koji su u skladu sa *IFRS za SME*, ti izveštaji treba da budu usklađeni sa svim zahtevima ovog IFRS. Entitet treba da usvoji računovodstvenu politiku za svoje investicije u zavisne, pridružene ili **zajednički kontrolisane entitete** ili:
- (a) po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti, ili
 - (b) po **fer vrednosti** sa promenama fer vrednosti priznatim u dobitak ili gubitak.

Entitet treba da primenjuje istu računovodstvenu politiku na sve investicije u jednoj klasi (zavisni, pridruženi ili zajednički kontrolisani entiteti), ali može da odabere različite politike za različite klase.

Obelodanjivanja u zasebnim finansijskim izveštajima

- 9.27 Kada matični entitet, ili investitor u pridruženi entitet, ili učesnik sa učešćem u zajednički kontrolisanom entitetu, sastavlja zasebne finansijske izveštaje, u tim zasebnim finansijskim izveštajima treba da se obelodani:
- (a) da su izveštaji zasebni finansijski izveštaji, i
 - (b) opis metoda korišćenih za računovodstveno obuhvatanje investicija u zavisne, zajednički

kontrolisane i pridružene entitete,

i treba da se identifikuju konsolidovani finansijski izveštaji ili drugi primarni finansijski izveštaji na koje se oni odnose.

Kombinovani finansijski izveštaji

- 9.28 **Kombinovani finansijski izveštaji** predstavljaju jedan set finansijskih izveštaja dva ili više entiteta koji su pod kontrolom jednog investitora. Ovaj IFRS ne zahteva sastavljanje kombinovanih finansijskih izveštaja.
- 9.29 Ako investitor sastavlja kombinovane finansijske izveštaje i opisuje ih kao izveštaje koji su u skladu sa *IFRS za SME*, ti izveštaji treba da budu usklađeni sa svim zahtevima ovog IFRS. Međukompanijske transakcije i salda treba da se eliminišu; dobiti ili gubici koji su rezultat međukompanijskih transakcija koje se priznaju u imovinu kao što su zalihe i nekretnine, postrojenja i oprema treba da se eliminišu; finansijski izveštaji entiteta uključeni u kombinovane finansijske izveštaje treba da se sastavljaju na isti izveštajni datum, osim ukoliko to nije neizvodljivo; i jednoobrazne računovodstvene politike treba da se primenjuju za slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima.

Obelodanjivanje u kombinovanim finansijskim izveštajima

- 9.30 Kombinovani finansijski izveštaji treba da obelodanjuju sledeće:
- (a) činjenicu da su finansijski izveštaji – kombinovani finansijski izveštaji.
 - (b) razlog zbog kog se sastavljaju kombinovani finansijski izveštaji.
 - (c) osnovu za određivanje koji entiteti se uključuju u kombinovane finansijske izveštaje.
 - (d) osnovu za sastavljanje kombinovanih finansijskih izveštaja.
 - (e) obelodanjivanja **povezanih strana** koja zahteva Odeljak 33 *Obelodanjivanja povezanih strana*.

Odeljak 10

Računovodstvene politike, procene i greške

Delokrug ovog odeljka

10.1 U ovom odeljku se daju uputstva za odabir i primenu **računovodstvenih politika** koje se koriste pri sastavljanju **finansijskih izveštaja**. Takođe se obrađuju i **promene računovodstvenih procena** i ispravke **grešaka** u finansijskim izveštajima iz prethodnih perioda.

Odabir i primena računovodstvenih politika

10.2 Računovodstvene politike predstavljaju specifične principe, osnove, konvencije, pravila i praksi koje entitet primenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izveštaja.

10.3 Ako se ovaj IFRS posebno bavi transakcijom, drugim događajem ili uslovom, entitet treba da primenjuje ovaj IFRS. Međutim, entitet ne mora da poštuje zahtev u ovom IFRS ako efekat toga ne bi bio **materijalan**.

10.4 Ako se ovaj IFRS ne bavi posebno transakcijom, drugim događajem ili uslovom, rukovodstvo entiteta treba da koristi prosuđivanje pri razradi i primeni računovodstvene politike koje za rezultat ima informacije koje su:

- (a) **relevantne** za potrebe donošenja ekonomskih odluka od strane korisnika finansijskih izveštaja; i
- (b) **puzdane**, u smislu da finansijski izveštaji:
 - (i) verno predstavljaju **finansijsku poziciju**, finansijske **performanse** i **tokove gotovine** entiteta;
 - (ii) odražavaju ekonomsku suštinu transakcija, drugih događaja i okolnosti, a ne samo njihov pravni oblik;
 - (iii) su neutralni, tj. lišeni subjektivnosti;
 - (iv) su “oprezni”, u smislu da ne sadrže nepotrebne rizike; i
 - (v) su potpuni u svim materijalno značajnim aspektima.

10.5 Pri prosuđivanju opisanom u paragrafu 10.4, rukovodstvo razmatra primenljivost sledećih izvora, prema opadajućem redosledu važnosti:

- (a) zahteva i uputstava iz ovog IFRS koji se bave sličnim i srodnim pitanjima; i
- (b) definicija, kriterijuma za **priznavanje** i koncepta **odmeravanja** imovine, obaveza, prihoda i rashoda iz Odeljka 2 *Koncepti i sveobuhvatni principi*.

10.6 Pri vršenju prosuđivanja opisanog u paragrafu 10.4, rukovodstvo može takođe da razmatra zahteve i uputstva iz **celokupnog seta IFRS** koja se bave sličnim i povezanim pitanjima.

Doslednost računovodstvenih politika

10.7 Entitet dosledno odabira i primenjuje svoje računovodstvene politike za slične transakcije, druge događaje i uslove, osim ako ovaj IFRS posebno ne zahteva ili dozvoljava kategorizaciju stavki za koje bi mogle biti adekvatne različite politike. Ako ovaj IFRS zahteva ili dozvoljava takvu kategorizaciju, odgovarajuća računovodstvena politika se dosledno bira i primenjuje za svaku kategoriju.

Promene računovodstvenih politika

- 10.8 Entitet menja računovodstvenu politiku samo ako je promena:
- (a) propisana ovim IFRS; ili
 - (b) rezultira time da finansijski izveštaji pružaju pouzdane i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili uslova na finansijsku poziciju, finansijske performanse ili tokove gotovine entiteta.
- 10.9 Pod promenom računovodstvenih politika ne smatra se:
- (a) primena računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uslove koji se suštinski razlikuju od onih koji su se pojavljivali ranije;
 - (b) primena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uslove koji se ranije nisu pojavljivali ili su bili nematerijalni.
 - (c) promena na model nabavne vrednosti kada pouzdano merilo fer vrednosti nije više dostupno (ili obrnuto) za imovinu za koju bi ovaj IFRS inače zahtevao ili dozvoljavao da se odmerava po fer vrednosti.
- 10.10 Ako ovaj IFRS dozvoljava odabir računovodstvenog postupka (uključujući osnovu za odmeravanje) za određenu transakciju, drugi događaj ili uslov i entitet menja svoj prethodni odabir, onda je to promena računovodstvene politike.

Primena promena računovodstvenih politika

- 10.11 Entitet treba računovodstveno da obuhvata računovodstvenu politiku na sledeći način:
- (a) entitet računovodstveno obuhvata promenu računovodstvene politike koja je rezultat promene zahteva ovog IFRS u skladu sa prelaznim odredbama, ako ih ima, navedenim u toj izmeni;
 - (b) kada entitet odabere da primenjuje IAS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje* umesto Odeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, entitet treba računovodstveno da obuhvati tu promenu računovodstvene politike u skladu sa prelaznim odredbama, ako ih ima, navedenim u revidiranom IAS 39; i
 - (c) entitet treba računovodstveno da obuhvata sve druge računovodstvene politike **retroaktivno** (vidite paragraf 10.12).

Retroaktivna primena

- 10.12 Kada se promena računovodstvene politike primeni retroaktivno u skladu sa paragrafom 10.11, entitet treba da primeni novu računovodstvenu politiku na uporedne informacije za prethodne periode na najraniji datum za koji je to izvodljivo, kao da je nova računovodstvena politika oduvek primenjivana. Kada je **neizvodljivo** utvrditi efekte promene računovodstvene politike iz određenog perioda na uporedne informacije za jedan ili više prezentovanih prethodnih perioda, entitet treba da primenjuje novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene vrednosti imovine i obaveza od početka najranijeg perioda za koji je retroaktivna primena izvodljiva, što može biti tekući period, kao i da izvrši odgovarajuće korigovanje početnog stanja svake komponente kapitala za taj period na koju se promena odražava.

Obelodanjivanje promene računovodstvene politike

- 10.13 Kada izmena ovog IFRS ima efekat na tekući period ili bilo koji prethodni period, ili bi mogla da ima efekat na buduće periode, entitet treba da obelodanjuje sledeće:
- (a) prirodu promene računovodstvene politike;

- (b) za tekući period i svaki prezentovani prethodni period, u meri u kojoj je to izvodljivo, iznos korigovanja za svaku linijsku stavku finansijskog izveštaja na koju je promena uticala; i
- (c) iznos korigovanja koje se odnosi na periode pre onih koji su prezentovani, u meri u kojoj je to izvodljivo; i
- (d) objašnjenje ako je neizvodljivo odrediti iznose koje treba obelodaniti pod (b) ili (c) u prethodnom tekstu.

U finansijskim izveštajima u narednim periodima ne moraju da se ponavljaju ova obelodanjivanja.

10.14 Kada dobrovoljna promena računovodstvene politike ima efekat na tekući period ili bilo koji prethodni period, entitet obelodanjuje sledeće:

- (a) prirodu promene računovodstvene politike;
- (b) razloge zašto primena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i relevantnije informacije;
- (c) u meri u kojoj je to izvodljivo, iznos korigovanja za svaku linijsku stavku finansijskog izveštaja na koju je to uticalo, uz zasebno prikazivanje:
 - (i) za tekući period;
 - (ii) za svaki prezentovani prethodni period; i
 - (iii) u ukupnim iznosima za periode pre onih koji su prezentovani.
- (d) objašnjenje, ako je neizvodljivo odrediti iznose koje treba obelodaniti pod (c) u prethodnom tekstu.

Ova obelodanjivanja ne moraju da se ponavljaju u finansijskim izveštajima narednih perioda.

Promene računovodstvenih procena

10.15 Promena računovodstvene procene je korigovanje knjigovodstvene vrednosti imovine ili obaveze, ili iznosa periodične potrošnje imovine, koja je rezultat ocene sadašnjeg statusa, i očekivanih budućih koristi i obaveza povezanih sa, imovinom i obavezama. Promene računovodstvenih procena su rezultat novih informacija ili novih razvoja događaja i, u skladu sa tim, nisu ispravke grešaka. Kada je teško razlikovati promenu računovodstvene politike od promene računovodstvene procene, ta promena se tretira kao promena računovodstvene procene.

10.16 Entitet treba da prizna efekat promene računovodstvene procene, osim promene na koju se primenjuje paragraf 10.17, **prospektivno**, njenim uključivanjem u dobitak ili gubitak u:

- (a) periodu promene, ako promena utiče samo na taj period; ili
- (b) periodu promene i narednim periodima, ako promena utiče na oboje.

10.17 U meri u kojoj promena računovodstvene procene uzrokuje promenu imovine i obaveza, ili se odnosi na neku stavku kapitala, entitet vrši priznavanje korigovanjem knjigovodstvene vrednosti odgovarajuće stavke imovine, obaveza ili kapitala u periodu promene.

Obelodanjivanje promene procene

10.18 Entitet obelodanjuje prirodu svake promene računovodstvene procene i efekat promena imovine, obaveza, prihoda i rashoda za tekući period. Ako je izvodljivo za entitet da proceni efekat promene u jednom ili više budućih perioda, entitet treba da obelodani te procene.

Ispravke grešaka iz prethodnih perioda

10.19 Greške iz prethodnih perioda su propusti i pogrešna iskazivanja u finansijskim izveštajima entiteta za

jedan ili više prethodnih perioda koji nastaju usled nekorišćenja ili pogrešnog korišćenja, pouzdanih informacija koje:

- (a) su bile dostupne kada su finansijski izveštaji za te periode bili odobreni za objavljivanje, i
- (b) bi bilo razumno očekivati da su mogle biti pribavljene i uzete u obzir u sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izveštaja.

10.20 Takve greške obuhvataju efekte matematičkih grešaka, grešaka u primeni računovodstvenih politika, pregleda ili pogrešnih tumačenja činjenica i kriminalnih radnji.

10.21 U meri u kojoj je to izvodljivo, entitet treba da vrši retroaktivnu korekciju materijalno značajnih grešaka iz prethodnog perioda u prvom setu finansijskih izveštaja odobrenom za objavljivanje nakon otkrivanja tih grešaka tako što će:

- (a) prepraviti uporedne iznose za prezentovan(e) raniji(e) period(e) u kojem(ima) su se greške dogodile; ili
- (b) ako se greška dogodila pre najranijeg prezentovanog prethodnog perioda, prepraviti početna stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji prezentovani prethodni period.

10.22 Kada je neizvodljivo utvrditi efekte greške iz određenog perioda na uporedne informacije za jedan ili više prezentovanih prethodnih perioda, entitet treba da prepravi početna stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji period za koji je retroaktivno prepravljanje podataka izvodljivo (što može biti tekući period).

Obelodanjivanje grešaka iz prethodnog perioda

10.23 Entitet treba da obelodani sledeće o greškama iz prethodnog perioda:

- (a) prirodu greške iz prethodnog perioda;
- (b) za svaki prezentovani prethodni period, u meri u kojoj je to izvodljivo, iznos korekcije svake linijske stavke finansijskih izveštaja na koju ispravka utiče;
- (c) u meri u kojoj je to izvodljivo, iznos korekcije na početku najranijeg prezentovanog prethodnog perioda;
- (d) objašnjenje ako je neizvodljivo odrediti iznose koje treba obelodaniti pod (b) ili (c) u prethodnom tekstu.

U finansijskim izveštajima naknadnih perioda se ne moraju ponavljati ova obelodanjivanja.

Odeljak 11

Osnovni finansijski instrumenti

Delokrug Odeljaka 11 i 12

11.1 Odeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* se bave priznavanjem, prestankom priznavanja, odmeravanjem i obelodanjivanjem **finansijskih instrumenata (finansijskih sredstava i finansijskih obaveza)**. Odeljak 11 se primenjuje na osnovne finansijske instrumente i relevantan je za sve entitete. Odeljak 12 se primenjuje na ostale, kompleksnije finansijske instrumente i transakcije. Ako entitet ima samo transakcije sa osnovnim finansijskim instrumentima, onda Odeljak 12 nije primenljiv. Međutim, čak i entiteti sa samo osnovnim finansijskim instrumentima treba da razmatraju delokrug Odeljka 12 da bi bili sigurni da su izuzeti.

Odabir računovodstvene politike

11.2 Entitet treba da odabere da primenjuje ili:

- (a) odredbe Odeljka 11 i Odeljka 12 u potpunosti, ili
- (b) odredbe priznavanja i odmeravanja IAS 39 *Finansijski instrumenti*: priznavanje i odmeravanje i zahteve u pogledu obelodanjivanja Odeljaka 11 i 12

za računovodstveno obuhvatanje svih svojih finansijskih instrumenata. Odabir (a) ili (b) je odabir računovodstvene politike. Paragrafi 10.8-10.14 sadrže zahteve za određivanje kada je promena računovodstvene politike prikladna, kako takva politika treba da se računovodstveno obuhvata i koje informacije treba da se obelodane o toj promeni.

Uvod u Odeljak 11

11.3 Finansijski instrument je ugovor na osnovu koga nastaje finansijsko sredstvo jednog entiteta i finansijska obaveza ili instrument kapitala drugog entiteta.

11.4 Odeljak 11 zahteva model amortizovane vrednosti za sve osnovne finansijske instrumente osim investicija u nekonvertibilne i preferencijalne akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta i obične akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta, a kojima se **javno trguje** ili čija se fer vrednost može pouzdano izmeriti na drugi način.

11.5 Osnovni finansijski instrumenti pod delokrugom Odeljka 11 su oni koji su ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8. Primeri finansijskih instrumenata koji obično ispunjavaju te uslove obuhvataju:

- (a) gotovinu
- (b) depozite po viđenju i depozite sa fiksnim rokom kada je entitet deponent, na primer bankovne račune
- (c) komercijalne papire i menice koje se drže
- (d) račune potraživanja i obaveza, potraživanja i obaveza po osnovu menica i zajmova
- (e) obveznice i slične dužničke instrumente
- (f) investicija u nekonvertibilne preferencijalne akcije i preferencijalne i obične akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta
- (g) obaveze za uzimanje zajma ako obaveza ne može da se izmiri gotovinom.

- 11.6 Primeri finansijskih instrumenata koji obično ne ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8, te su stoga pod delokrugom Odeljka 12, obuhvataju:
- (a) hartije od vrednosti obezbeđene imovinom, poput kolateralizovanih hipotekarnih obaveza, ugovori o ponovnom otkupu i sekjuritizovani paketi potraživanja
 - (b) opcije, prava, garancije, fjučersi, forvardi i svopovi kamatnih stopa koji se mogu izmiriti u gotovini ili razmenom za drugi finansijski instrument
 - (c) finansijski instrumenti koji se kvalifikuju ili su naznačeni kao instrumenti hedžinga u skladu sa zahtevima Odeljka 12
 - (d) obaveze za davanje zajma drugom entitetu
 - (e) obaveze za uzimanje zajma ako obaveza može da se izmiri u gotovini.

Delokrug Odeljka 11

- 11.7 Odeljak 11 se primenjuje na sve finansijske instrumente koji ispunjavaju uslove paragrafa 11.8 osim sledećih:
- (a) investicija u **zavisne entitete, pridružene entitete i zajedničke poduhvate** koji se računovodstveno obuhvataju u skladu sa Odeljkom 9 *Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji*, Odeljkom 14 *Investicije u pridružene entitete* ili Odeljak 15 *Investicije u zajedničke poduhvate*.
 - (b) finansijskih instrumenata koji zadovoljavaju definiciju sopstvenog kapitala entiteta (videti Odeljak 22 *Obaveze i kapital* i Odeljak 26 *Plaćanja na osnovu akcija*).
 - (c) lizinga, na koje se primenjuje Odeljak 20 *Lizing*. Međutim, zahtevi za prestanak priznavanja u paragrafima 11.33-11.38 se primenjuju na prestanak priznavanja potraživanja od lizinga koje priznaje davalac lizinga i obaveza po lizingu koje priznaje korisnik lizinga. Takođe, Odeljak 12 može da se primenjuje na lizing sa karakteristikama određenim u paragrafu 12.3(f).
 - (d) prava i obaveze zaposlenih prema planovima primanja zaposlenih, na koje se primenjuje Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*.

Osnovni finansijski instrumenti

- 11.8 Entitet treba računovodstveno da obuhvata sledeće finansijske instrumente kao osnovne finansijske instrumente u skladu sa Odeljkom 11:
- (a) gotovinu
 - (b) dužnički instrument (poput računa potraživanja i obaveza, potraživanja i obaveza po osnovu menica i zajmova) koji ispunjava uslove iz paragrafa 11.9
 - (c) obavezu za uzimanje zajma koja:
 - (i) ne može da se izmiri u gotovini, i
 - (ii) kada se obaveza izvrši, očekuje se da zadovolji uslove iz paragrafe 11.9
 - (d) investiciju u nekonvertibilne preferencijalne akcije i obične akcije ili preferencijalne akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta.
- 11.9 Dužnički instrument koji ispunjava sve uslove date od (a) do (d) u daljem tekstu treba računovodstveno da se obuhvataju u skladu sa Odeljkom 11:
- (a) Povraćaji imaocu su
 - (i) Fiksni iznos;
 - (ii) Fiksna stopa povraćaja tokom trajanja instrumenta;

- (iii) Varijabilni povraćaj koji je, tokom trajanja instrumenta, jednak jednoj referencijalnoj kotiranoj ili uočljivoj kamatnoj stopi (kao što je LIBOR); ili
- (iv) Neka kombinacija takvih fiksnih i varijabilnih stopa (kao što je LIBOR plus 200 osnovnih poena), pod uslovom da su i fiksna i varijabilna stopa pozitivne (na primer, svop kamatne stope sa pozitivnom fiksnom stopom i negativnom varijabilnom stopom ne bi zadovoljio ovaj kriterijum). Za povraćaje sa fiksnom i varijabilnom kamatnom stopom, kamata se izračunava množenjem stope za primenljivi period sa neizmirenim iznosom glavnice tokom tog perioda.
- (b) Nema ugovorne odredbe koja bi mogla, po svojim uslovima, da rezultira time da imalac izgubi iznos glavnice ili kamate koje se mogu pripisati tekućem periodu ili prethodnim periodima. Činjenica da je dužnički instrument podređen drugom dužničkom instrumentu nije primer takve ugovorne odredbe.
- (c) Ugovorne odredbe koje dozvoljavaju emitentu (ili dužniku) da unapred plati dužnički instrument ili dozvoljava imaocu (ili poveriocu) da je proda nazad emitentu pre dospeća nisu uslovljene budućim događajima.
- (d) Nema uslovljenih povraćaja ili odredbi za otplatu osim povraćaja sa varijabilnom stopom opisanih pod (a) i odredbi plaćanja unapred opisanih pod (c).

11.10 Primeri finansijskih instrumenata koji bi obično zadovoljili uslove u paragrafu 11.9 su:

- (a) Dugovanja i potraživanja po osnovu trgovinskih računa i menica, kao i zajmovi od banaka ili ostalih trećih strana.
- (b) Računi dobavljača u stranoj valuti. Međutim, svaka promena računa dobavljača zbog promene deviznog kursa se priznaje u dobitku ili gubitku prema paragrafu 30.10.
- (c) Zajmovi za i od zavisnih ili pridruženih entiteta koji dospevaju po viđenju.
- (d) Dužnički instrumenti koji bi odmah postali potraživanja ako emitent ne ispuni obavezu plaćanja kamate ili glavnice (takvom odredbom se ne krše uslovi dati u paragrafu 11.9).

11.11 Primeri finansijskih instrumenata koji ne zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.9 (te su stoga pod delokrugom Odeljka 12) obuhvataju:

- (a) Investiciju u instrumente kapitala drugog entiteta, osim nekonvertibilnih preferencijalnih akcija i običnih i preferencijalnih akcija bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta (videti paragraf 11.8(d)).
- (b) Svop kamatne stope kojim se vraća pozitivan ili negativan tok gotovine, ili forvard obaveza za kupovinu robe ili finansijski instrument koji se može izmiriti u gotovini i koji bi, po izmirenju, mogao da ima pozitivan ili negativan tok gotovine, zato što takvi svopovi i forvardi ne ispunjavaju uslov iz paragrafa 11.9(a).
- (c) Opcije i forvard ugovori, zato što povraćaji imaocu nisu fiksni i uslov iz paragrafa 11.9(a) nije ispunjen.
- (d) Investicije u konvertibilni dug, zato što povraćaj imaocu može da varira zavisno od cene emitentovih vlasničkih akcija, a ne samo od tržišnih kamatnih stopa.
- (e) Potraživanja po osnovu zajma datog trećoj strani koji daje trećoj strani pravo ili obavezu ranije isplate u slučaju promene poreskih ili računovodstvenih propisa, zato što takav zajam ne ispunjava uslov iz paragrafa 11.9(c).

Početo priznavanje finansijskih sredstava i obaveza

11.12 Entitet treba da prizna finansijsko sredstvo ili finansijsku obavezu u svom izveštaju o finansijskoj poziciji samo onda kada entitet postane jedna od ugovornih strana u instrumentu.

Početno odmeravanje

11.13 Pri početnom priznavanju finansijskog sredstva ili finansijske obaveze, entitet treba da ih odmerava po ceni transakcije (uključujući troškove transakcije osim kod početnog odmeravanja finansijskog sredstva ili finansijske obaveze koji se odmeravaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak) osim ukoliko aranžman u stvari predstavlja finansijsku transakciju. Finansijska transakcija može nastati u vezi sa prodajom robe ili usluga, na primer, ako se plaćanje odlaže van uobičajenih poslovnih uslova ili se finansira po kamatnoj stopi koja nije tržišna stopa. Ako aranžman predstavlja finansijsku transakciju, entitet treba da odmerava finansijsko sredstvo ili finansijsku obavezu po sadašnjoj vrednosti budućih plaćanja diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument.

Primeri – finansijska sredstva

1. Za dugoročan zajam drugom entitetu, potraživanje se priznaje po sadašnjoj vrednosti gotovinskog potraživanja (uključujući isplate kamate i otplate glavnice) od tog entiteta.
2. Za robu prodatu kupcu u okviru kratkoročnog kredita, potraživanje se priznaje po nediskontovanom iznosu gotovinskog potraživanja od tog entiteta, što je obično fakturisana cena.
3. Za stavku prodatu kupcu u okviru dvogodišnjeg beskamatnog kredita, potraživanje se priznaje po tekućoj gotovinskoj prodajnoj ceni za tu stavku. Ako tekuća gotovinska prodajna cena nije poznata, može biti procenjena po sadašnjoj ceni gotovinskog potraživanja diskontovanog korišćenjem preovladavajućih tržišnih kamatnih stopa za slično potraživanje.
4. Za gotovinsku kupovinu običnih akcija drugog entiteta, investicija se priznaje po iznosu gotovine plaćenom za sticanje akcija.

Primeri – finansijske obaveze

1. Za zajam dobijen od banke, obaveza se početno priznaje po sadašnjoj vrednosti gotovinskog dugovanja banci (uključujući isplate kamate i otplate glavnice).
2. Za robu kupljenu od dobavljača u okviru kratkoročnog kredita, obaveza se priznaje po nediskontovanom iznosu koji se duguje dobavljaču, što je obično fakturisana cena.

Naknadno odmeravanje

11.14 Na kraju svakog **izveštajnog perioda**, entitet treba da odmerava finansijske instrumente na sledeći način, bez ikakvog umanjenja za troškove transakcije koje entitet može da ima tokom prodaje ili drugog otuđenja:

- (a) Dužnički instrumenti koji ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8(b) treba da se odmeravaju po **amortizovanoj vrednosti** korišćenjem **metoda efektivne kamate**. U paragrafima 11.15-11.20 se daju uputstva za određivanje amortizovane vrednosti korišćenjem metoda efektivne kamate. Dužnički instrumenti klasifikovani kao kratkoročna sredstva ili kratkoročne obaveze treba da se odmeravaju po nediskontovanom iznosu gotovine ili druge naknade za koju se očekuje da bude plaćena ili primljena (odnosno, neto od umanjenja vrednosti – videti paragrafe 11.21-11.26) osim ako aranžman u stvari predstavlja finansijsku transakciju (videti paragraf 11.13). Ako aranžman predstavlja finansijsku transakciju, entitet treba da odmeri dužnički instrument po sadašnjoj vrednosti budućih plaćanja diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument.
- (b) Obaveze za dobijanje zajma koji ispunjava uslove iz paragrafa 11.8(c) treba da se odmeravaju po nabavnoj vrednosti (koja je ponekad nula) od koje se oduzima umanjenje vrednosti.

- (c) Investicije u nekonvertibilne preferencijalne akcije i obične ili preferencijalne akcije bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta koje ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8(d) treba da se odmeravaju na sledeći način (u paragrafima 11.27-11.33 se daju uputstva o fer vrednosti):
 - (i) Ako se akcijama javno trguje ili se njihova fer vrednost može pouzdano odmeriti na drugi način, investicija treba da se odmerava po fer vrednosti sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitak ili gubitak.
 - (ii) sve druge takve investicije treba da se odmeravaju po nabavnoj vrednosti od koje se oduzima umanjenje vrednosti.

Umanjenje vrednosti ili nenaplativost moraju da se ocenjuju za finansijske instrumente navedene pod (a), (b) i (c)(ii) u prethodnom tekstu. U paragrafima 11.21-11.26 se daju uputstva.

Amortizovana vrednost i metod efektivne kamate

11.15 Amortizovana vrednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze na svaki datum izveštavanja je neto suma sledećih iznosa:

- (a) iznosa po kom se finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza odmeravaju prilikom početnog priznavanja,
- (b) umanjenog za sve otplate glavnice,
- (c) uvećanog ili umanjenog za kumulativnu amortizaciju korišćenjem metoda efektivne kamate svih razlika između iznosa prilikom početnog priznavanja i iznosa na dospeću,
- (d) umanjenog, u slučaju finansijskog sredstva, za sva smanjenja (direktno ili korišćenjem računa ispravke vrednosti) za umanjenje vrednosti ili nenaplativost.

Finansijska sredstva i finansijske obaveze koje nemaju iskazanu kamatnu stopu i klasifikovani su kao kratkoročna sredstva ili kratkoročne obaveze se na početku odmeravaju po nediskontovanom iznosu u skladu sa paragrafom 11.14(a). Stoga se na njih ne primenjuje (c) iz prethodnog teksta.

11.16 Metod efektivne kamate je metod izračunavanja amortizovane vrednosti finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (ili grupe finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza) i alociranja prihoda ili rashoda od kamate tokom relevantnog perioda. Efektivna kamatna stopa je stopa kojom se tačno diskontuju buduća gotovinska plaćanja ili primanja tokom očekivanog trajanja finansijskog instrumenta ili, kada je prikladno, tokom kraćeg perioda, na knjigovodstvenu vrednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze. Efektivna kamatna stopa se određuje na osnovu knjigovodstvene vrednosti finansijskog sredstva ili obaveze prilikom početnog odmeravanja. Prema metodu efektivne kamate:

- (a) Amortizovana vrednost finansijskog sredstva (obaveze) je sadašnja vrednost budućih gotovinskih primanja (plaćanja) diskontovanih po efektivnoj kamatnoj stopi, i
- (b) Rashod (prihod) od kamate u periodu je jednak knjigovodstvenoj vrednosti finansijske obaveze (sredstva) na početku perioda pomnožen efektivnom kamatnom stopom za taj period.

11.17 Kada se izračunava efektivna kamatna stopa, entitet treba da oceni tokove gotovine uzimajući u obzir sve ugovorne uslove finansijskog instrumenta (na primer, plaćanje unapred, kupovne i slične opcije) i poznate kreditne gubitke koje je pretrpeo, ali ne treba da razmatra moguće buduće kreditne gubitke koje još nije pretrpeo.

11.18 Kada izračunava efektivnu kamatnu stopu, entitet treba da amortizuje sve povezane naknade, isplaćene ili dobijene finansijske nadoknade (poput "poena"), troškove transakcije ili druge premije ili diskonte tokom očekivanog trajanja instrumenta. Izuzetno od ovoga entitet treba da koristi kraći period ako je to period na koji se odnose naknade, isplaćene ili dobijene finansijske nadoknade, troškovi transakcije ili druge premije ili diskonti. Ovo će biti slučaj onda kada se varijabli na koju se odnose naknade, isplaćene ili dobijene finansijske nadoknade, troškovi transakcija ili druge premije ili diskonti ponovno određuje

cena prema tržišnim stopama, pre očekivanog dospeća instrumenta. U takvom slučaju, odgovarajući period amortizacije je do sledećeg datuma ponovnog određivanja cene.

- 11.19 Za finansijska sredstva i finansijske obaveze sa fluktuirajućom stopom, periodična ponovna procena tokova gotovine da bi se odrazila kretanja u tržišnim kamatnim stopama menja efektivnu kamatnu stopu. Ako se finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza sa fluktuirajućom stopom priznaju na početku u iznosu koji je jednak potraživanju ili dugovanju po osnovu glavnice prilikom dospeća, ponovna procena budućih tokova gotovine obično nema značajnog efekta na knjigovodstvenu vrednost sredstva ili obaveze.
- 11.20 Ako entitet izmeni svoje procene vezane za plaćanja ili primanja, entitet treba da koriguje knjigovodstvenu vrednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (ili grupe finansijskih instrumenata) da bi prikazao tekuće izmenjene procene tokove gotovine. Entitet treba ponovo da izračuna knjigovodstvenu vrednost izračunavanjem sadašnje vrednosti procenjenih budućih tokova gotovine po prvobitnoj efektivnoj kamatnoj stopi finansijskog instrumenta. Entitet treba da prizna ovo korigovanje kao prihod ili rashod u bilansu uspeha na datum ponovne procene.

Primer određivanja amortizovane vrednosti petogodišnjeg zajma korišćenjem metoda efektivne kamate				
1. januara 20X0. godine, entitet stiče obveznicu za 900 novčanih jedinica (n.j.), uz troškove transakcije od 50 n.j. Kamata od 40 n.j. se dobija na godišnjem nivou, tokom narednih pet godina (31. decembar 20X0. – 31. decembar 20X4. godine.				
Obveznica ima obavezan otkup po iznosu od 1.100 n.j. na dan 31. decembar 20X4. godine.				
Godina	Knjigovodstvena vrednost na početku perioda	Prihod od kamate po 6,9583%*	Priliv gotovine	Knjigovodstvena vrednost na kraju perioda
	n.j.	n.j.	n.j.	n.j.
20X0	950,00	66,10	(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	74,16	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	0
* Efektivna kamatna stopa od 6,9583 procenta je stopa kojom se diskontuju očekivani tokovi gotovine od obveznice do početne knjigovodstvene vrednosti: $40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1.140/(1,069583)^5 = 950$				

Umanjenje vrednosti finansijskih instrumenata odmerenih po nabavnoj ili amortizovanoj vrednosti

Priznavanje

- 11.21 Na kraju svakog **izveštajnog perioda**, entitet treba da oceni da li postoji neki objektivni dokaz o umanjenju vrednosti finansijskog sredstva koje se odmerava po nabavnoj ili knjigovodstvenoj vrednosti. Ako postoji objektivni dokaz o umanjenju, entitet treba odmah da prizna **gubitak zbog umanjenja vrednosti** u dobitak ili gubitak.
- 11.22 Objektivni dokaz da je došlo do umanjenja vrednosti finansijskog sredstva ili grupe finansijskih sredstava obuhvata uočljive podatke koje vlasnik sredstva može da primeti o nastanku gubitka:

- (a) značajna finansijska teškoća emitenta ili dužnika;
- (b) kršenje ugovora, kao što je neispunjenje obaveze ili kašnjenje otplate kamate ili glavnice;
- (c) poverilac, iz ekonomskih ili pravnih razloga povezanih sa finansijskim poteškoćama dužnika, daje dužniku određeni ustupak koji poverilac inače ne bi razmatrao;
- (d) visoka **verovatnoća** bankrota ili druge finansijske reorganizacije dužnika;
- (e) uočljivi podaci koji pokazuju da postoji merljivo smanjenje procenjenih budućih tokova gotovine od grupe finansijskih sredstava nakon početnog priznavanje tih sredstava, mada smanjenje ne može još uvek da se utvrdi za pojedinačna finansijska sredstva u grupi, kao što su nepovoljni nacionalni ili lokalni ekonomski uslovi ili nepovoljne promene uslova u određenoj delatnosti.

11.23 Drugi faktori mogu takođe da budu dokaz o umanjenju vrednosti, uključujući značajne promene sa nepovoljnim efektom nastale u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom ili pravnom okruženju u kom emitent posluje.

11.24 Entitet treba da oceni pojedinačno sledeća finansijska sredstva zbog umanjenja vrednosti:

- (a) sve instrumente kapitala bez obzira na njihov značaj, i
- (b) ostala finansijska sredstva koja su pojedinačno značajna.

Entitet treba da oceni druga finansijska sredstva zbog umanjenja vrednosti ili pojedinačno ili grupno na osnovu sličnih karakteristika kreditnog rizika.

Odmeravanje

11.25 Entitet treba da odmerava gubitak zbog umanjenja vrednosti kod sledećih instrumenata koji se odmeravaju po nabavnoj ili amortizovanoj vrednosti na sledeći način:

- (a) za instrument koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti u skladu sa paragrafom 11.14(a), umanjenje vrednosti predstavlja razliku između knjigovodstvene vrednosti finansijskog sredstva i sadašnje vrednosti procenjenih budućih tokova gotovine diskontovanih po prvobitnoj efektivnoj kamatnoj stopi. Ako takav finansijski instrument ima varijabilnu kamatnu stopu, diskontna stopa za odmeravanje svakog gubitka zbog umanjenja vrednosti predstavlja trenutnu efektivnu kamatnu stopu utvrđenu ugovorom.
- (b) za instrument koji se odmerava po nabavnoj vrednosti umanjenom za umanjenje vrednosti u skladu sa paragrafom 11.14(b) i (c)(ii), umanjenje vrednosti predstavlja razliku između knjigovodstvene vrednosti finansijskog sredstva i najbolje procene (koja će neophodno biti neka približna vrednost) iznosa (koji može biti nula) koji bi entitet dobio za to sredstvo da je ono bilo prodato na datum izveštavanja.

Storniranje

11.26 Ako se, u narednom periodu, iznos umanjenja vrednosti smanji i ako se to smanjenje može objektivno dovesti u vezu sa događajem koji se odigrao posle priznavanja umanjenja vrednosti (kao što je poboljšanje dužnikovog kreditnog rejtinga), entitet treba da stornira prethodno priznati gubitak zbog umanjenja vrednosti ili direktno ili korigovanjem računa ispravke vrednosti. Storniranje ne treba da ima za rezultat knjigovodstvenu vrednost finansijskog sredstva (neto od računa ispravke vrednosti) koja je viša od knjigovodstvene vrednosti koja bi postojala da umanjenje vrednosti nije bilo prethodno priznato. Entitet treba odmah da prizna iznos storniranja u dobitku ili gubitku.

Fer vrednost

11.27 Paragraf 11.14(c)(i) zahteva da se investicija u obične ili prioritetne akcije odmerava po fer vrednosti ako se fer vrednost akcija može pouzdano odmeriti. Entitet treba da koristi sledeću hijerarhiju za

procenu fer vrednosti akcija:

- (a) Najbolji dokaz fer vrednosti je kotirana cena za identično sredstvo na aktivnom tržištu. Ovo je obično aktuelna ponuđena cena.
- (b) Kada kotirane cene nisu dostupne, cena poslednje transakcije za identično sredstvo pruža dokaz fer vrednosti ukoliko nije bilo značajne promene ekonomskih okolnosti ili značajnog protoka vremena od transakcije. Ako entitet može da pokaže da cena poslednje transakcije ne predstavlja dobru procenu fer vrednosti (na primer, zato što odražava iznos koji bi entitet dobio ili platio u prinudnoj transakciji, prisilnoj likvidaciji ili prodaji nakon zaplene), cena se koriguje.
- (c) Ako tržište za to sredstvo nije aktivno i ako poslednje transakcije identičnog sredstva same po sebi ne predstavljaju dobru procenu fer vrednosti, entitet procenjuje fer vrednost korišćenjem tehnike procene. Cilj korišćenja tehnike procene je da se proceni koja bi bila cena transakcije na datum odmeravanja u nezavisnoj razmeni motivisanoj uobičajenim poslovnim razmatranjima.

U ostalim odeljcima ovog IFRS se upućuje na uputstvo za fer vrednost u paragrafima 11.27-11.32, uključujući Odeljak 12, Odeljak 14, Odeljak 15 i Odeljak 16 *Investicione nekretnine*. Primenjujući to uputstvo na sredstva obrađena u tim odeljcima, upućivanje na obične ili prioritete akcije u ovom paragrafu treba da se čitaju tako da uključuju sve vrste sredstava obrađene u tim odeljcima.

Tehnika procene

- 11.28 Tehnike procene uključuju korišćenje nedavnih nezavisnih tržišnih transakcija za identično sredstvo između obaveštenih, voljnih strana, ukoliko su dostupne, upućivanje na trenutnu fer vrednost drugog sredstva koje je suštinski isto kao i sredstvo koje se odmerava, analizu diskontovanih tokova gotovine i modele određivanja cena opcija. Ako postoji tehnika procene koju obično koriste učesnici na tržištu za određivanje cene sredstva i ako se pokazalo da ta tehnika daje pouzdane procene cena dobijenih u stvarnim tržišnim transakcijama, onda entitet koristi tu tehniku.
- 11.29 Cilj korišćenja tehnike procene je da se ustanovi koja bi bila cena transakcije na datum odmeravanja u nezavisnoj razmeni motivisanoj uobičajenim poslovnim razmatranjima. Fer vrednost se procenjuje na osnovu rezultata tehnike procene koja maksimalno koristi tržišne inpute i u najmanjoj mogućoj meri se oslanja na inpute koje određuje entitet. Očekuje se da tehnika procene dovede do pouzdane procene fer vrednosti ako:
- (a) razumno odražava način na koji bi se očekivalo da tržište odredi cenu sredstva, i
 - (b) inputi za tehniku procene razumno predstavljaju faktore tržišnih očekivanja i odmeravanja rizičnih povraćaja koji su svojstveni za to sredstvo.

Odsustvo aktivnog tržišta: instrumenti kapitala

- 11.30 Fer vrednost investicija u sredstva koja nemaju kotiranu tržišnu cenu na aktivnom tržištu se može pouzdano odmeriti ako:
- (a) varijabilnost raspona razumnih procena fer vrednosti nije značajna za to sredstvo, ili
 - (b) verovatnoća različitih procena u tom rasponu može razumno da se oceni i koristi pri procenivanju fer vrednosti.
- 11.31 Postoje mnoge situacije u kojima varijabilnost raspona razumnih procena fer vrednosti sredstava koja nemaju kotiranu tržišnu cenu verovatno neće biti značajna. Obično je moguće proceniti fer vrednost sredstva koje je entitet stekao od spoljne strane. Međutim, ako je raspon razumnih procena fer vrednosti značajan i ako se verovatnoća različitih procena ne može razumno oceniti, entitet je sprečen da odmerava to sredstvo po fer vrednosti.
- 11.32 Ako pouzdano odmeravanje fer vrednosti nije više dostupno za sredstvo koje se odmerava po fer

vrednosti (na primer, instrument kapitala koji se odmerava po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak), njegova knjigovodstvena vrednost na poslednji datum kada je sredstvo moglo pouzdano da se odmeri postaje njegova nova nabavna vrednost. Entitet treba da odmerava sredstvo po ovoj nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjene vrednosti sve dok pouzdano odmeravanje fer vrednosti ne postane dostupno.

Prestanak priznavanja finansijskog sredstva

11.33 Entitet treba da prestane da priznaje finansijsko sredstvo samo kada:

- (a) ugovorna prava na tokove gotovine od finansijskog sredstva prestanu da važe ili se izmire, ili
- (b) entitet prenese drugoj strani suštinski sve rizike i koristi od vlasništva nad tim finansijskim sredstvom, ili
- (c) entitet, uprkos tome što je zadržao neke značajne rizike i koristi od vlasništva, prenese kontrolu nad tim sredstvom drugoj strani, te druga strana ima praktičnu sposobnost da proda to sredstvo u celini nepovezenaj trećoj strani i u stanju je da jednostrano izvrši tu mogućnost bez nametanja dodatnih ograničenja. U ovom slučaju, entitet treba da:
 - (i) prestane da priznaje to sredstvo, i
 - (ii) prizna zasebno sva prava i obaveze koja su zadržana ili stvorena tim prenosom.

Knjigovodstvena vrednost prenetog sredstva treba da se alocira između zadržanih i prenetih prava ili obaveza na osnovu njihovih relativnih fer vrednosti na datum prenosa. Novostvorena prava i obaveze treba da se odmeravaju po njihovim fer vrednostima na taj datum. Svaka razlika između dobijene naknade i iznosa koji su priznati i koji su prestali da se priznaju u skladu sa ovim paragrafom treba da se priznaje u dobitak ili gubitak u periodu prenosa.

11.34 Ako prenos nema za rezultat prestanak priznavanja zato što je entitet zadržao značajne rizike i koristi od vlasništva nad prenetim sredstvom, entitet treba da nastavi da priznaje preneto sredstvo u celini i da priznaje finansijsku obavezu za primljenu naknadu. Sredstvo i obaveza ne treba da se kompenzuju. U narednim periodima, entitet treba da priznaje svaki prihod po osnovu prenetog sredstva i svaki rashod po osnovu finansijske obaveze.

11.35 Ako lice koje vrši prenos obezbedi negotovinski kolateral (kao što su dužnički instrumenti ili instrumenti kapitala) licu kojem sredstvo prenosi, računovodstveno obuhvatanje kolaterala od strane lica koje prenosi i na koje se prenosi zavisi od toga da li lice na koje se prenosi ima pravo da proda ili ponovo založi taj kolateral i od toga da li lice koje vrši prenos ne izvršava svoje obaveze. Lice koje vrši prenos i lice na koje se prenosi sredstvo treba da računovodstveno obuhvate kolateral na sledeći način:

- (a) Ako lice na koje se sredstvo prenosi ima pravo po ugovoru ili običajima da proda ili ponovo založi kolateral, onda lice koje vrši prenos treba da reklasifikuje to sredstvo u svom izveštaju o finansijskoj poziciji (na primer, kao pozajmljeno sredstvo, založeni instrumenti kapitala ili založena potraživanja sa pravom na otkup) zasebno od drugih sredstava.
- (b) Ako lice kojem se vrši prenos proda kolateral koji mu je dat u zalog, ono treba da prizna primanja od prodaje i odmerava obavezu po fer vrednosti, po osnovu svoje obaveze da vrati kolateral.
- (c) Ako lice koje vrši prenos ne izvrši svoje obaveze prema uslovima ugovora i više nema pravo da dobije nazad kolateral, ono treba da prestane da priznaje kolateral, a lice kome se vrši prenos treba da prizna kolateral kao svoje sredstvo, koje će na početku odmeravati po fer vrednosti ili, ako je već prodalo kolateral, treba da prestane da priznaje obavezu njegovog vraćanja.
- (d) Osim za ono što je rečeno pod (c), lice koje vrši prenos treba da nastavi da evidentira kolateral kao svoje sredstvo, a lice kome se vrši prenos ne treba da priznaje kolateral kao sredstvo.

Primer – prenos koji se kvalifikuje za prestanak priznavanja

Entitet prodaje grupu svojih potraživanja banci po ceni manjoj od njihovog nominalnog iznosa. Entitet nastavlja naplaćivanje od dužnika u ime banke, uključujući i slanje mesečnih izveštaja, a banka plaća entitetu naknadu po tržišnoj stopi za servisiranje potraživanja. Entitet je obavezan da odmah prenese banci sve naplaćene iznose, ali nema obavezu prema banci za zakašnjenja plaćanja ili neplaćanja od strane dužnika. U ovom slučaju, entitet je preneo banci suštinski sve rizike i koristi od vlasništva nad potraživanjima. U skladu sa tim, entitet uklanja ta potraživanja iz svog izveštaja o finansijskoj poziciji (odnosno, prestaje da ih priznaje), i ne prikazuje nikakvu obavezu u pogledu prihoda koje dobija od banke. Entitet priznaje gubitak izračunat kao razlika između knjigovodstvene vrednosti potraživanja u vreme prodaje i prihoda dobijenih od banke. Entitet priznaje obavezu u obimu u kome je naplatio sredstva od dužnika, ali koja još nije preneo banci.

Primer – prenos koji se ne kvalifikuje za prestanak priznavanja

Činjenice su iste kao i u prethodnom primeru s tim što se entitet saglasio da otkupi od banke sva potraživanja sa čijim plaćanjem dužnik kasni više od 120 dana, bilo da je reč o glavnici ili kamati. U ovom slučaju, entitet je zadržao rizik od kašnjenja plaćanja ili neplaćanja od strane dužnika – značajan rizik u pogledu potraživanja. U skladu sa tim, entitet ne tretira potraživanja kao da ih je prodao banci i ne prestaje da ih priznaje. Umesto toga, tretira prihode od banke kao zajam obezbeđen potraživanjima. Entitet nastavlja da priznaje potraživanja kao sredstvo sve dok se ona ne naplate ili ne otpišu kao nenaplativa.

Prestanak priznavanja finansijske obaveze

- 11.36 Entitet treba da prestane da priznaje finansijsku obavezu (ili deo finansijske obaveze) samo kada je ona ugašena – to jest, kada je obaveza određena ugovorom ispunjena, otkazana, ili je istekla.
- 11.37 Ako postojeći zajmoprimalac i zajmodavalac razmenjuju finansijske instrumente sa suštinski različitim uslovima, entitet treba računovodstveno da obuhvata transakcije kao gašenje prvobitne finansijske obaveze i priznavanje nove finansijske obaveze. Slično, entitet treba računovodstveno da obuhvata značajnu izmenu uslova postojeće finansijske obaveze ili njenog dela (bilo da se može ili ne može pripisati finansijskoj poteškoći dužnika) kao gašenje prvobitne finansijske obaveze i priznavanje nove finansijske obaveze.
- 11.38 Entitet treba da prizna u dobitak ili gubitak svaku razliku između knjigovodstvene vrednosti finansijske obaveze (ili dela finansijske obaveze) koja je ugašena ili prenetu drugoj strani i plaćene nadoknade, uključujući i sva prenetu negotovinska sredstva ili preuzete obaveze.

Obelodanjivanja

- 11.39 U obelodanjivanjima u daljem tekstu se upućuje na obelodanjivanja za finansijske obaveze koje se odmeravaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak. Entiteti koji imaju samo osnovne finansijske instrumente (te stoga ne primenjuju Odeljak 12) neće imati nikakve finansijske obaveze koje se odmeravaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak, te stoga neće morati da daju takva obelodanjivanja.

Obelodanjivanja računovodstvenih politika za finansijske instrumente

- 11.40 U skladu sa paragrafom 8.5, entitet treba da obelodanjuje, u rezimeu značajnih računovodstvenih politika, osnovu (ili osnove) za odmeravanje koje su korišćene za finansijske instrumente, a koje su relevantne za razumevanje finansijskih izveštaja.

Izveštaj o finansijskoj poziciji – kategorije finansijskih sredstava i finansijskih obaveza

- 11.41 Entitet treba da obelodanjuje knjigovodstvene vrednosti svake od sledećih kategorija finansijskih sredstava i finansijskih obaveza na datum izveštavanja, u ukupnom iznosu, ili u izveštaju o finansijskoj poziciji ili u napomenama:
- (a) Finansijska sredstva koja se odmeravaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak (paragraf 11.14(c)(i) i paragrafe 12.8 i 12.9).
 - (b) Finansijska sredstva koja su dužnički instrumenti koji se odmeravaju po amortizovanoj vrednosti (paragraf 11.14(a)).
 - (c) Finansijska sredstva koja su instrumenti kapitala koji se odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti (paragraf 11.14(c)(ii) i paragrafe 12.8 i 12.9).
 - (d) Finansijske obaveze koje se odmeravaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak (paragrafi 12.8 i 12.9).
 - (e) Finansijske obaveze koje se odmeravaju po amortizovanoj vrednosti (paragraf 11.14(a)).
 - (f) Obaveze po osnovu zajma koje se odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti (paragraf 11.14(b)).
- 11.42 Entitet treba da obelodani informacije koje omogućavaju korisnicima finansijskih izveštaja da procene značaj finansijskih instrumenata za svoju finansijsku poziciju i performanse. Na primer, za dugoročni dug takve informacije bi obično uključivale uslove dužničkog instrumenta (poput kamatne stope, dospeća, rasporeda otplate i ograničenja koja taj dužnički instrument nameće entitetu).
- 11.43 Za sva finansijska sredstva i finansijske obaveze koje se odmeravaju po fer vrednosti, entitet treba da obelodani osnovu za određivanje fer vrednosti, na primer, kotiranu cenu na aktivnom tržištu ili tehniku procene. Kada se koristi tehnika procene, entitet treba da obelodani pretpostavke primenjene prilikom određivanja fer vrednosti za svaku klasu finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza. Na primer, ako je primenljivo, entitet obelodanjuje informacije o pretpostavkama koje se odnose na stope plaćanja unapred, stope procenjenih kreditnih gubitaka i kamatne ili diskontne stope.
- 11.44 Ako pouzdano odmeravanje fer vrednosti nije više dostupno za instrument kapitala koji se odmerava po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak, entitet treba da obelodani tu činjenicu.

Prestanak priznavanja

- 11.45 Ako je entitet izvršio prenos finansijskih sredstava drugoj strani u transakciji koja se ne kvalifikuje za prestanak priznavanja (videti paragrafe 11.33-11.35), entitet treba da obelodani za svaku grupu takvih finansijskih sredstava:
- (a) Prirodu tih sredstava;
 - (b) Prirodu rizika i koristi po osnovu vlasništva kojima entitet ostaje izložen;
 - (c) Knjigovodstvene vrednosti sredstava i svih sa njima povezanih obaveza koje entitet nastavlja da priznaje.

Kolateral

- 11.46 Kada je entitet založio finansijska sredstva kao kolateral za obaveze ili potencijalne obaveze, treba da obelodani sledeće:
- (a) Knjigovodstvenu vrednost finansijskih sredstava založenih kao kolateral, i
 - (b) Uslove koji se odnose na tu zalogu.

Neispunjavanje obaveza i kršenje uslova zajma

11.47 Za dugovanja po osnovu zajma koja se priznaju na datum izveštavanja, a za koja postoji kršenje uslova ili neispunjavanje obaveza po osnovu glavnice, kamate, otplatnog fonda ili uslova otplate do datuma izveštavanja, entitet obelodanjuje sledeće:

- (a) Detalje svih kršenja ili neispunjenja obaveza;
- (b) Knjigovodstvenu vrednost dugovanja po osnovu zajma na datum izveštavanja;
- (c) Da li je neispunjena obaveza ispunjena, ili da li su ponovo dogovoreni uslovi otplate kredita, pre nego što je odobreno izdavanje finansijskih izveštaja.

Stavke prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka

11.48 Entitet obelodanjuje sledeće stavke prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka:

- (a) Prihode, rashode, dobitke ili gubitke, uključujući i promene fer vrednosti, priznate od:
 - (i) Finansijskih sredstava odmerenih po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak;
 - (ii) Finansijskih obaveza odmerenih po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak;
 - (iii) Finansijskih sredstava odmerenih po amortizovanoj vrednosti;
 - (iv) Finansijskih obaveza odmerenih prema amortizovanoj vrednosti;
- (b) Ukupni prihod od kamate i ukupne troškove od kamate (izračunate korišćenjem metoda efektivne kamate) za finansijska sredstva ili finansijske obaveze koje se ne odmeravaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak;
- (c) Iznos svakog gubitka po osnovu umanjenja vrednosti za svaku klasu finansijskih sredstava.

Odeljak 12

Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente

Delokrug Odeljaka 11 i 12

12.1 Odeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* zajedno se bave priznavanjem, prestankom priznavanja, odmeravanjem i obelodanjivanjem **finansijskih instrumenata (finansijskih sredstava i finansijskih obaveza)**. Odeljak 11 se primenjuje na osnovne finansijske instrumente i relevantan je za sve entitete. Odeljak 12 se primenjuje na ostale, kompleksnije finansijske instrumente i transakcije. Ako entitet sklapa samo transakcije sa osnovnim finansijskim instrumentima, onda Odeljak 12 nije primenljiv. Međutim, čak i entiteti sa samo osnovnim finansijskim instrumentima treba da razmatraju delokrug Odeljka 12 da bi bili sigurni da su izuzeti.

Odabir računovodstvene politike

12.2 Entitet treba da odabere da primenjuje ili:

- (a) Odredbe i Odeljka 11 i Odeljka 12 u potpunosti, ili
- (b) Odredbe za priznavanje i odmeravanje iz IAS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje* i zahteve u pogledu obelodanjivanja iz Odeljaka 11 i 12

za računovodstveno obuhvatanje svih svojih finansijskih instrumenata. Odabir (a) ili (b) predstavlja odabir računovodstvene politike. Paragrafi 10.8-10.14 sadrže zahteve za određivanje kada je promena računovodstvene politike odgovarajuća, kako takva promena treba računovodstveno da se obuhvata, kao i koje informacije o promeni računovodstvene politike treba da se obelodane.

Delokrug Odeljka 12

12.3 Odeljak 12 se primenjuje na sve finansijske instrumente, izuzev sledećih:

- (a) Onih koji su pokriveni Odeljkom 11;
- (b) Učešća u zavisnim entitetima (videti Odeljak 9 *Konsolidovani i zasebni finansijski instrumenti*), pridruženim entitetima (videti Odeljak 14 *Investicije u pridružene entitete*) i zajedničkim poduhvatima (videti Odeljak 15 *Investicije u zajedničke poduhvate*);
- (c) Prava i obaveza zaposlenih prema planovima primanja zaposlenih (videti Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*);
- (d) Prava prema ugovorima o osiguranju osim ukoliko ugovor o osiguranju ne rezultira gubitkom bilo koje od strana kao rezultat ugovornih uslova koji se ne odnose na:
 - (i) promene osiguranog rizika;
 - (ii) promene deviznih kurseva; ili
 - (iii) neizvršenje obaveza jedne od ugovornih strana.
- (e) Finansijskih instrumenata koji zadovoljavaju definiciju sopstvenog kapitala entiteta (videti Odeljak 22 *Obaveze i kapital* i Odeljak 26 *Plaćanje na osnovu akcija*).
- (f) Lizinga (videti Odeljak 20 *Lizing*) osim ukoliko lizing ne rezultira gubitkom davaoca lizinga ili korisnika lizinga kao rezultat ugovornih uslova koji se ne odnose na:
 - (i) promene cena sredstva koje je predmet lizinga;
 - (ii) promene deviznih kurseva; ili

- (iii) neizvršenje obaveza jedne od ugovornih strana.
 - (g) Ugovore za potencijalne nadoknade u poslovnoj kombinaciji (videti Odeljak 19 *Poslovne kombinacije i gudvil*). Ovaj izuzetak se primenjuje samo na sticaoca.
- 12.4 Većina ugovora za kupovinu ili prodaju nefinansijskih stavki kao što su roba, zalihe, ili nekretnine, postrojenja i oprema je isključena iz ovog odeljka zato što nisu finansijski instrumenti. Međutim, ovaj odeljak se primenjuje na sve ugovore koji nameću rizik za kupca ili prodavca, a koji nisu tipični ugovori za kupovinu ili prodaju materijalne imovine. Na primer, ovaj odeljak se primenjuje na ugovore koji bi mogli da rezultiraju gubitkom kupca ili prodavca kao rezultat ugovornih uslova koji se ne odnose na promene cena nefinansijskih stavki, promene deviznih kurseva ili neizvršenje obaveza jedne od ugovornih strana.
- 12.5 Pored ugovora opisanih u paragrafu 12.4, ovaj odeljak se primenjuje na ugovore za kupovinu ili prodaju nefinansijskih stavki ako ugovor može da se izmiri neto u gotovini ili drugim finansijskim instrumentom, ili razmenom finansijskih instrumenata kao da su ugovori finansijski instrumenti, uz sledeći izuzetak: ugovori koji su zaključeni ili nastavljaju da se drže radi prijema ili isporuke nefinansijske stavke u skladu sa očekivanom kupovinom, prodajom ili zahtevima korišćenja entiteta – nisu finansijski instrumenti za svrhe ovog odeljka.

Početno priznavanje finansijskih sredstava i obaveza

- 12.6 Entitet treba da prizna finansijsko sredstvo ili finansijsku obavezu samo kada entitet postane strana u ugovornim odredbama instrumenta.

Početno odmeravanje

- 12.7 Kada se finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza priznaju na početku, entitet treba da ih odmerava po fer vrednosti, što je obično cena transakcije.

Naknadno odmeravanje

- 12.8 Na kraju svakog **izveštajnog perioda**, entitet treba da odmerava sve finansijske instrumente pod delokrugom Odeljka 12 po fer vrednosti i da priznaje promene fer vrednosti u dobitak ili gubitak, osim sledećeg: instrumenti kapitala kojima se ne trguje javno i čija fer vrednost ne može inače da se pouzdano odmeri i ugovora povezanih sa takvim instrumentima koji će, ako se izvrše, za rezultat imati isporuku takvih instrumenata, treba da se odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti.
- 12.9 Ako pouzdano odmeravanje fer vrednosti nije više dostupno za instrument kapitala kojim se ne trguje javno, već se on odmerava po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak, njegova fer vrednost poslednjeg dana kada je instrument mogao pouzdano da se odmeri se tretira kao nabavna vrednost instrumenta. Entitet treba da odmerava instrument po ovoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti dok ne postane dostupno pouzdano merilo fer vrednosti.

Fer vrednost

- 12.10 Entitet treba da primenjuje uputstvo za fer vrednost dato u paragrafima 11.27-11.32 za odmeravanje fer vrednosti u skladu sa ovim odeljkom, kao i za odmeravanje fer vrednosti u skladu sa Odeljkom 11.
- 12.11 Fer vrednost finansijske obaveze koja dospeva po zahtevu nije manja od iznosa koji treba da se isplati po zahtevu, diskontovanog od prvog datuma kada se može zahtevati da se iznos plati.
- 12.12 Entitet ne treba da uključi troškove transakcije u početno odmeravanje finansijskih sredstava i obaveza

koje će biti odmerene naknadno po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak. Ako se isplata sredstva odlaže ili se finansira po kamatnoj stopi koja nije tržišna stopa, entitet treba na početku da odmeri sredstvo po sadašnjoj vrednosti budućih isplata diskontovanoj po tržišnoj kamatnoj stopi.

Umanjenje finansijskih instrumenata koji se odmeravaju po nabavnoj vrednosti ili amortizovanoj vrednosti

12.13 Entitet treba da primenjuje uputstvo za umanjeње vrednosti finansijskog instrumenta koji se odmerava po nabavnoj vrednosti dato u paragrafima 11.21-11.26 na finansijske instrumente koji se odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjeње vrednosti u skladu sa ovim odeljkom.

Prestanak priznavanja finansijskog sredstva ili finansijske obaveze

12.14 Entitet treba da primenjuje zahteve za prestanak priznavanja date u paragrafima 11.33-11.38 na finansijska sredstva i finansijske obaveze na koje se primenjuje ovaj odeljak.

Računovodstvo hedžinga

12.15 Ako su zadovoljeni određeni kriterijumi, entitet može da naznači odnos hedžinga između **instrumenta hedžinga** i **stavke hedžinga** na takav način da se on kvalifikuje za računovodstvo hedžinga. Računovodstvo hedžinga dozvoljava da se dobitak ili gubitak od instrumenta hedžinga i od stavke hedžinga priznaju u dobitak i gubitak istovremeno.

12.16 Da bi se kvalifikovao za računovodstvo hedžinga, entitet treba da se uskladi sa svim sledećim uslovima:

- (a) Entitet naznačava i dokumentuje odnos hedžinga tako da se rizik koji je predmet hedžinga, stavka hedžinga i instrument hedžinga mogu jasno utvrditi, a rizik u stavki hedžinga je rizik koji je predmet hedžinga putem instrumenta hedžinga.
- (b) Stavka hedžinga je jedan od rizika navedenih u paragrafu 12.17.
- (c) Instrument hedžinga je kao onaj koji je određen u paragrafu 12.18.
- (d) Entitet očekuje da instrument hedžinga bude veoma efektivan u eliminisanju naznačenog rizika koji je predmet hedžinga. **Efektivnost hedžinga** je stepen u kom se promene fer vrednosti ili tokova gotovine stavke hedžinga koji se mogu pripisati riziku koji je predmet hedžinga eliminišu promenama fer vrednosti ili tokova gotovine instrumenta hedžinga.

12.17 Ovaj IFRS dozvoljava računovodstvo hedžinga samo za sledeće rizike:

- (a) Rizik kamatne stope dužničkog instrumenta koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti;
- (b) Rizik deviznog kursa ili kamatne stope u čvrstoj obavezi ili **veoma verovatnoj predviđenoj transakciji**;
- (c) Rizik cene robe koja se drži ili predstavlja čvrstu obavezu ili veoma verovatnu predviđenu transakciju kupovine ili prodaje robe;
- (d) Rizik deviznog kursa u neto investiciji u inostrano poslovanje.

Rizik deviznog kursa dužničkog instrumenta koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti nije u prethodnoj listi zato što računovodstvo hedžinga ne bi imalo značajan efekat na finansijske izveštaje. Osnovni računi, napomene i potraživanja i dugovanja po osnovu zajma se obično odmeravaju po amortizovanoj vrednosti (videti paragraf 11.5(d)). Ovo bi uključivalo dugovanja denominovana u stranoj valuti. Paragraf 30.10 zahteva da se svaka promena knjigovodstvene vrednosti dugovanja usled promene deviznog kursa prizna u dobitak ili gubitak. Stoga bi se i promena fer vrednosti instrumenta hedžinga (unakrsni devizni svop) i promena knjigovodstvene vrednosti dugovanja povezanog sa promenom deviznog kursa priznale u dobitak i gubitak i trebalo bi da se međusobno eliminišu osim

razlika između promptnog kursa (po kom se odmerava obaveza) i forward stope (po kojoj se odmerava svop).

12.18 Ovaj IFRS dozvoljava računovodstvo hedžinga samo ako instrument hedžinga ima sve sledeće uslove:

- (a) to je svop kamatne stope, svop strane valute, forward ugovor o razmeni strane valute ili forward ugovor o razmeni robe za koji se očekuje da je veoma efektivan u eliminisanju rizika identifikovanih u paragrafu 12.17 koji su naznačeni kao rizik koji je predmet hedžinga.
- (b) uključuje stranu koja je eksterna u odnosu na izveštajni entitet (odnosno eksterna strana za **grupu**, segment ili pojedinačni entitet o kome se izveštava).
- (c) **hipotetički iznos** je jednak naznačenom iznosu glavnice ili hipotetičkom iznosu stavke hedžinga.
- (d) ima određen datum dospeća koji nije kasniji od
 - (i) datuma dospeća finansijskog instrumenta koji je predmet hedžinga,
 - (ii) očekivanog datuma izmirenja nabavke robe ili obaveze prodaje, ili
 - (iii) nastanka veoma verovatne predviđene transakcije strane valute ili robe čiji se hedžing vrši.
- (e) nema obeležja plaćanja unapred, prevremenog raskida ili produženja.

Hedžing rizika fiksne kamatne stope za priznati finansijski instrument ili rizika cene robe za robu koja se poseduje

12.19 Ako su zadovoljeni uslovi iz paragrafa 12.16 i ako je rizik koji je predmet hedžinga izloženost riziku fiksne kamatne stope dužničkog instrumenta koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti ili riziku cene robe koja se drži, entitet treba da:

- (a) prizna instrument hedžinga kao sredstvo ili obavezu, a promenu fer vrednosti instrumenta hedžinga u dobitak ili gubitak, i
- (b) prizna promenu fer vrednosti stavke hedžinga povezanu sa rizikom koji je predmet hedžinga u dobitak ili gubitak kao korigovanje knjigovodstvene vrednosti stavke hedžinga.

12.20 Ako je stavka hedžinga rizik fiksne kamatne stope dužničkog instrumenta koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti, entitet treba da prizna periodična neto gotovinska izmirenja od svopa kamatne stope koji je instrument hedžinga u dobitak ili gubitak u periodu u kom je neto izmirenje akumulisano.

12.21 Entitet treba da prekine računovodstvo hedžinga dato u paragrafu 12.19 ako:

- (a) instrument hedžinga istekne, proda se ili se raskine;
- (b) hedžing više ne zadovoljava uslove za računovodstvo hedžinga date u paragrafu 12.16; ili
- (c) entitet povuče to naznačavanje.

12.22 Ako se računovodstvo hedžinga prekine i ako je stavka hedžinga sredstvo ili obaveza preneti po amortizovanoj vrednosti koja nije prestala da se priznaje, svi dobitci ili gubici priznati kao korigovanja knjigovodstvene vrednosti stavke hedžinga se amortizuju u dobitak ili gubitak korišćenjem metoda efektivne kamatne stope tokom preostalog trajanja instrumenta hedžinga.

Hedžing rizika varijabilne kamatne stope za priznati finansijski instrument, rizika deviznog kursa ili rizika cene robe za čvrstu obavezu ili vrlo verovatnu predviđenu transakciju ili neto investiciju u inostrano poslovanje

12.23 Ako su zadovoljeni uslovi dati u paragrafu 12.16 i ako je rizik koji je predmet hedžinga:

- (a) rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti;
- (b) Rizik deviznog kursa u **čvrstoj obavezi** ili veoma verovatnoj predviđenoj transakciji;
- (c) Rizik cene robe koja se drži ili predstavlja čvrstu obavezu ili veoma verovatnu predviđenu transakciju;
- (d) Rizik deviznog kursa u neto investiciji u inostrano poslovanje.

Entitet treba da prizna u ukupnom ostalom rezultatu deo promene fer vrednosti instrumenta hedžinga koja je bila efektivna u eliminisanju promene fer vrednosti ili očekivanih tokova gotovine stavke hedžinga. Entitet treba da prizna u dobitak ili gubitak svaki višak fer vrednosti instrumenta hedžinga preko promene fer vrednosti očekivanih tokova gotovine (što se ponekad naziva neefektivnost hedžinga). Dobitak ili gubitak po osnovu hedžinga priznati u ukupnom ostalom rezultatu treba da se reklasifikuju u dobitak ili gubitak kada se stavka hedžinga prizna u dobitak ili gubitak ili kada se završi odnos hedžinga.

12.24 Ako je rizik koji je predmet hedžinga rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti, entitet treba da prizna periodična neto gotovinska izmirenja od svopa kamatne stope koji je instrument hedžinga u periodu u kom je neto izmirenje akumulirano.

12.25 Entitet treba da prekine računovodstvo hedžinga dato u paragrafu 12.23 ako:

- (a) instrument hedžinga istekne, proda se ili se raskine;
- (b) hedžing više ne zadovoljava uslove za računovodstvo hedžinga date u paragrafu 12.16;
- (c) u hedžingu predviđene transakcije, predviđena transakcija više nije veoma verovatna; ili
- (d) entitet povuče to naznačavanje.

Ako se više ne očekuje da se predviđena transakcija dogodi ili ako prestane da se priznaje dužnički instrument koji je predmet hedžinga i koji se odmerava po amortizovanoj vrednosti, svaki dobitak ili gubitak od instrumenta hedžinga koji je priznavan u ukupnom ostalom rezultatu treba da se reklasifikuje od ukupnog ostalog rezultata na dobitak ili gubitak.

Obelodanjivanja

12.26 Entitet koji primenjuje ovaj odeljak treba da vrši sva obelodanjivanja koja se zahtevaju u Odeljku 11 uključujući u ta obelodanjivanja finansijske instrumente koji su pod delokrugom ovog odeljka, kao i one finansijske instrumente koji su pod delokrugom Odeljka 11. Pored toga, ako entitet koristi računovodstvo hedžinga, treba da vrši dodatna obelodanjivanja data u paragrafima 12.27-12.29.

12.27 Entitet obelodanjuje zasebno sledeće za hedžinge sve četiri vrste rizika opisane u paragrafu 12.17:

- (a) Opis hedžinga;
- (b) Opis finansijskih instrumenata naznačenih kao hedžing instrumenti i njihove fer vrednosti na datum izveštavanja; i
- (c) Prirodu rizika koji je predmet hedžinga, uključujući i opis stavke hedžinga.

12.28 Ako entitet koristi računovodstvo hedžinga za hedžing rizika fiksne kamatne stope ili rizika cene robe za robu koja se drži (paragrafi 12.19-12.22), treba da obelodani sledeće:

- (a) Iznos promene fer vrednosti instrumenta hedžinga priznate u dobitak ili gubitak;
- (b) Iznos promene fer vrednosti stavke hedžinga priznate u dobitak ili gubitak.

12.29 Ako entitet koristi računovodstvo hedžinga za hedžing rizika varijabilne kamatne stope, deviznog

rizika, rizika cene robe u čvrstoj obavezi ili veoma verovatnoj predviđenoj transakciji, ili u neto investiciji u inostrano poslovanje (paragrafi 12.23-12.25), treba da obelodani sledeće:

- (a) Periode kada se očekuju tokovi gotovine i kada se očekuje da oni utiču na dobitak ili gubitak;
- (b) Opis svake predviđene transakcije za koju je prethodno korišćeno računovodstvo hedžinga, ali za koju se više ne očekuje da će se dogoditi;
- (c) Iznos promene fer vrednosti instrumenta hedžinga koji je priznat u ukupnom ostalom rezultatu tokom perioda (paragraf 12.23);
- (d) Iznos koji je reklasifikovan iz ukupnog ostalog rezultata u dobitak ili gubitak za period (paragrafi 12.23 i 12.25);
- (e) Iznos svakog viška fer vrednosti instrumenta hedžinga preko promene fer vrednosti očekivanih tokova gotovine koji je priznat u dobitak ili gubitak (paragraf 12.24).

Odeljak 13 Zalihe

Delokrug ovog Odeljka

- 13.1 U ovom odeljku se propisuju principi za priznavanje i odmeravanje **zaliha**. Zalihe su **sredstva**:
- (a) koja se drže radi prodaje u uobičajenom toku poslovanja;
 - (b) u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili
 - (c) u obliku osnovnog i pomoćnog materijala koji se troši u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga.
- 13.2 Ovaj odeljak se primenjuje na sve zalihe osim sledećih:
- (a) radova u toku u skladu sa ugovorima o izgradnji, uključujući i sa njima direktno povezane ugovore o pružanju usluga (videti Odeljak 23 *Prihodi*);
 - (b) finansijskih instrumenata (videti Odeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*);
 - (c) **bioloških sredstava** povezanih sa poljoprivrednom aktivnošću i **poljoprivrednih proizvoda** u trenutku ubiranja (pogledajte Odeljak 34 *Specijalizovane aktivnosti*).
- 13.3 Ovaj odeljak se ne primenjuje na odmeravanje zaliha koje drže:
- (a) proizvođači poljoprivrednih i šumarskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon ubiranja, kao i minerala i mineralnih proizvoda, u meri u kojoj se oni odmeravaju po **fer vrednosti** umanjenoj za troškove prodaje kroz dobitak ili gubitak, ili
 - (b) brokери i dileri robe koji odmeravaju svoje zalihe po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje kroz dobitak ili gubitak.

Odmeravanje zaliha

- 13.4 Entitet treba da odmerava zalihe po nižem iznosu između nabavne vrednosti/cene koštanja i procenjene prodajne cene umanjene za troškove dovršenja i prodaje.

Nabavna vrednost/cena koštanja zaliha

- 13.5 Entitet treba da obuhvati u nabavnu vrednost/cenu koštanja zaliha sve troškove nabavke, troškove konverzije i druge troškove nastale prilikom dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškovi nabavke

- 13.6 Troškovi nabavke zaliha obuhvataju nabavnu cenu, uvozne carine i druge dažbine (osim onih koje entitet može kasnije da povрати od poreskih vlasti) i troškove prevoza, manipulativne i druge troškove koji se mogu direktno pripisati sticanju gotovih proizvoda, materijala i usluga. Trgovački popusti, rabati i druge slične stavke se oduzimaju pri određivanju troškova nabavke.
- 13.7 Entitet može da nabavi zalihe po uslovima odloženog izmirenja. U nekim slučajevima, ovaj aranžman u stvari sadrži neiskazan finansijski element, na primer, razliku između nabavne cene za uobičajene uslove prodaje i iznosa pri odloženom izmirenju. U tim slučajevima, razlika se priznaje kao rashod po osnovu kamate tokom perioda finansiranja i ne dodaje se vrednosti zaliha.

Troškovi konverzije

13.8 Troškovi konverzije zaliha obuhvataju troškove direktno vezane za jedinice proizvodnje, kao što je direktan rad. Oni takođe obuhvataju sistematsku alokaciju fiksnih i varijabilnih opštih troškova proizvodnje, nastalih prilikom konverzije materijala u gotove proizvode. Opšti fiksni troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno isti, bez obzira na obim proizvodnje, kao što su amortizacija i održavanje proizvodnih objekata i opreme i troškovi upravljanja i administracije koji se odnose na proizvodnju. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji se menjaju direktno ili skoro direktno u zavisnosti od obima proizvodnje, kao što su indirektni materijal i indirektni rad.

Alokacija opštih troškova proizvodnje

13.9 Entitet treba da alocira opšte fiksne troškove proizvodnje na troškove konverzije na osnovu uobičajenog kapaciteta proizvodnih pogona. Uobičajeni kapacitet je proizvodnja za koju se očekuje da bude ostvarena u proseku tokom određenog broja perioda ili sezona u uobičajenim okolnostima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta usled planiranog održavanja. Stvarni stepen proizvodnje može da se koristi ako je približno jednak uobičajenom kapacitetu. Iznos opštih fiksnih troškova proizvodnje alociran na svaku proizvodnu jedinicu se ne povećava kao posledica male proizvodnje ili neaktivnog postrojenja. Nealocirani opšti troškovi se priznaju kao rashod u periodu u kom su nastali. U periodima izuzetno velike proizvodnje, iznos opštih fiksnih troškova alociran na svaku proizvodnu jedinicu se smanjuje tako da se zalihe ne odmeravaju iznad cene koštanja. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje se alociraju na svaku proizvodnu jedinicu na osnovu stvarnog korišćenja proizvodnih pogona.

Zajednički proizvodi i sporedni proizvodi

13.10 Proizvodni proces može da rezultira istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. Ovo je slučaj, na primer, kada se proizvode zajednički proizvodi ili kad postoji glavni i sporedni proizvod. Kada se troškovi sirovih materijala ili konverzije za svaki proizvod ne mogu zasebno utvrditi, entitet treba da ih alocira na proizvode na razumnoj i doslednoj osnovi. Alokacija se, na primer, može zasnivati na relativnoj prodajnoj vrednosti svakog od proizvoda, bilo u fazi proizvodnog procesa, kada se proizvodi mogu zasebno utvrditi ili po završetku proizvodnje. Najveći deo sporednih proizvoda, po svojoj prirodi, nije materijalno značajan. Kada je to slučaj, entitet ih odmerava po ceni prodaje umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, a ovaj iznos treba da se oduzme od cene koštanjaglavnog proizvoda. Kao rezultat ovoga, **knjigovodstvena vrednost** glavnog proizvoda ne razlikuje se značajno od njegove cene koštanja.

Ostali troškovi obuhvaćeni zaliham

13.11 Entitet treba da obuhvati ostale troškove u nabavnu vrednost/cenu koštanja zaliha samo do iznosa u kom su nastali pri dovođenju zaliha na njihovu sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

13.12 U paragrafu 12.19(b) se predviđa da, u nekim okolnostima, promena fer vrednosti instrumenta hedžinga u hedžingu rizika fiksne kamatne stope ili rizika cene robe koja se drži koriguje knjigovodstvenu vrednost te robe.

Troškovi isključeni iz zaliha

13.13 Primeri troškova koji se ne uključuju u nabavnu vrednost/cenu koštanja zaliha i priznaju se kao rashod perioda u kom su nastali su:

- (a) izuzetno visoki iznosi utrošenog materijala, rada ili drugi proizvodni troškovi;
- (b) troškovi skladištenja, osim ako su ti troškovi neophodni u proizvodnom procesu pre sledeće faze proizvodnje;

- (c) opšti administrativni troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje; i
- (d) troškovi prodaje.

Troškovi zaliha pružaoca usluga

13.14 U meri u kojoj pružaoci usluga imaju zalihe, oni ih odmeravaju po troškovima njihove proizvodnje. Ovi troškovi se prvenstveno sastoje od troškova rada i drugih troškova zaposlenih koji su direktno angažovani na pružanju te usluge, uključujući i zaposlene na nadzoru, i opštih troškova koji im se mogu pripisati. Troškovi rada i drugi troškovi koji se odnose na prodaju i zaposlene u opštoj administraciji se ne obuhvataju, ali se priznaju kao rashodi u periodu u kom su nastali. Troškovi zaliha pružaoca usluga ne obuhvataju profitne marže ili nepripisive opšte troškove koji su obično uključeni u prodajnu cenu koju naplaćaju pružaoci usluga.

Troškovi poljoprivrednog proizvoda od biološkog sredstva

13.15 U Odeljku 34 se zahteva da se zalihe koje čine poljoprivredne proizvode koje je entitet ubrao kao plod bioloških sredstava odmeravaju, prilikom početnog **priznavanja**, po njihovoj fer vrednosti umanjenoj za procenjene troškove prodaje u vreme njihovog ubiranja. Ovo je cena koštanja zaliha na taj datum za potrebe primene ovog odeljka.

Tehnike odmeravanja nabavne vrednosti/cene koštanja, kao što su standardni metod određivanja cena, metod maloprodajne cene i metod poslednje nabavne cene

13.16 Entitet može da koristi tehnike poput standardnog metoda određivanja cena, metoda maloprodajne cene ili metoda poslednje nabavne cene za odmeravanje ako rezultat približno odražava nabavnu vrednost/cenu koštanja zaliha. Standardne cene koštanja uzimaju u obzir uobičajeni nivo korišćenja osnovnog i pomoćnog materijala, rada, efikasnosti i kapaciteta. One se redovno proveravaju i ako je neophodno menjaju u skladu sa trenutnim uslovima. Metodom maloprodajne cene, nabavna vrednost/cena koštanja se odmerava smanjenjem prodajne vrednosti zaliha pomoću odgovarajućeg procenta bruto marže.

Formule određivanja nabavne vrednosti/cene koštanja

13.17 Entitet treba da odmerava cenu koštanja zaliha stavki koje obično nisu međusobno zamenljive, kao i robe i usluga koje su proizvedene i odvojene za posebne projekte, posebnim utvrđivanjem njihovih pojedinačnih cena koštanja.

13.18 Entitet treba da odmerava nabavnu vrednost/cenu koštanja zaliha, osim zaliha kojima se bavi paragraf 13.17, korišćenjem FIFO metoda ("prvi ulaz–prvi izlaz") ili metoda ponderisanog prosečnog troška. Entitet treba da koristi istu formulu za sve zalihe koje su slične prirode ili koje entitet koristi u slične svrhe. Kada su u pitanju zalihe različite prirode ili upotrebe, može da bude opravdano korišćenje različitih formula. Ovaj IFRS ne dozvoljava LIFO metod ("poslednji ulaz–prvi izlaz").

Umanjenje vrednosti zaliha

13.19 U paragrafima 27.2-27.4 se zahteva od entiteta da na kraju svakog **izveštajnog perioda** oceni da li je zalihama umanjena vrednost, odnosno da li je knjigovodstvena vrednost u potpunosti povrativa (na primer, zbog oštećenja, zastarelosti ili pada prodajnih cena). Ako je stavki (ili grupi stavki) zaliha umanjena vrednost, ti paragrafi zahtevaju od entiteta da odmerava zalihe po prodajnoj ceni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, i da prizna gubitak zbog **umanjenja vrednosti**. Ti paragrafi takođe zahtevaju storniranje prethodnog umanjenja vrednosti u određenim okolnostima.

Priznavanje rashoda

- 13.20 Kada se zalihe prodaju, entitet treba da prizna knjigovodstvenu vrednost tih zaliha kao rashod u periodu u kom se priznaje i prihod povezan sa njima.
- 13.21 Neke zalihe mogu biti alocirane na račune drugih sredstava, na primer, zalihe korišćene kao komponente pri izgradnji nekretnina, postrojenja ili opreme u sopstvenoj režiji. Zalihe alocirane na drugo sredstvo na ovaj način se računovodstveno obuhvataju naknadno u skladu sa odeljkom ovog IFRS relevantnim za tu vrstu sredstva.

Obelodanjivanje

13.22 Entitet treba da obelodani sledeće:

- (a) **računovodstvene politike** usvojene za odmeravanje zaliha, uključujući i korišćenu formulu određivanja nabavne vrednosti/cene koštanja;
- (b) ukupnu knjigovodstvenu vrednost zaliha i knjigovodstvenu vrednost po odgovarajućim klasifikacijama entiteta;
- (c) iznos zaliha priznat kao rashod tokom perioda;
- (d) gubitke zbog umanjenja vrednosti priznate ili stornirane u dobitku i gubitku u skladu sa Odeljkom 27;
- (e) ukupnu knjigovodstvenu vrednost zaliha založenih kao garancija za izmirenje obaveza.

Odeljak 14

Investicije u pridružene entitete

Delokrug ovog odeljka

14.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje **pridruženih entiteta u konsolidovanim finansijskim izveštajima** i u finansijskim izveštajima investitora koji nije matični entitet, već ima investiciju u jedan ili više pridruženih entiteta. U paragrafu 9.26 se ustanovljavaju zahtevi za računovodstveno obuhvatanje pridruženih entiteta u **zasebnim finansijskim izveštajima**.

Definicija pridruženih entiteta

14.2 Pridruženi entitet je entitet, uključujući nekorporativni entitet kao što je ortačko društvo u kojem investitor ima značajan uticaj, a koje nije ni **zavisni entitet** niti učešće u **zajedničkom poduhvatu**.

14.3 Značajan uticaj podrazumeva moć učestvovanja u donošenju odluka o finansijskoj i poslovnoj politici entiteta, ali ne i **kontrolu** ili **zajedničku kontrolu** nad tim politikama.

- (a) Ako investitor ima, direktno ili indirektno (na primer, preko zavisnih entiteta), 20 ili više procenata glasačke moći pridruženog entiteta, pretpostavlja se da investitor ima značajan uticaj, osim ako se može jasno dokazati da to nije tako.
- (b) I obrnuto, ako investitor ima, direktno ili indirektno (na primer, preko zavisnih entiteta), manje od 20 procenata glasačke moći u pridruženom entitetu, smatra se da investitor nema značajan uticaj, osim ako se takav uticaj može jasno dokazati.
- (c) Značajno ili većinsko vlasništvo od strane drugog investitora ne mora neophodno isključivati značajan uticaj investitora.

Odmeravanje – odabir računovodstvene politike

14.4 Investitor treba računovodstveno da obuhvata sve svoje investicije u pridružene entitete korišćenjem jednog od sledećih modela:

- (a) model nabavne vrednosti iz paragrafa 14.5.
- (b) metod udela iz paragrafa 14.8.
- (c) model fer vrednosti iz paragrafa 14.9.

Model nabavne vrednosti

14.5 Investitor treba da odmerava svoje investicije u pridružene entitete, osim onih za koje postoji objavljena kotacija cene (videti paragraf 14.7) po nabavnoj vrednosti umanjenoj za sve akumulirane **gubitke zbog umanjenja vrednosti** priznate u skladu sa Odeljkom 27 *Umanjenje vrednosti imovine*.

14.6 Investitor treba da prizna dividende i druge raspodele dobijene od investicije kao prihod, bez obzira na to da li su to raspodele od akumulirane dobiti pridruženog entiteta nastale pre ili posle datuma sticanja.

14.7 Investitor treba da odmerava svoje investicije u pridružene entitete za koje postoji objavljena kotacija cene korišćenjem modela fer vrednosti (videti paragraf 14.9).

Metod udela

14.8 Prema računovodstvenom metodu udela, investicija u pridruženi entitet prvo se priznaje po ceni transakcije (uključujući i troškove transakcije), a naknadno se koriguje da bi se odrazio investitorov

udeo u **dobitku ili gubitku** ili ukupnom ostalom rezultatu pridruženog entiteta.

- (a) *Raspodele i druga korigovanja knjigovodstvene vrednosti.* Raspodele dobiti primljene od pridruženog entiteta smanjuju knjigovodstvenu vrednost investicije. Korigovanja knjigovodstvene vrednosti mogu takođe biti potrebna kao posledica promena kapitala pridruženog entiteta nastalih od stavki **ukupnog ostalog rezultata**.
- (b) *Potencijalna glasačka prava.* Mada se potencijalna glasačka prava razmatraju pri odlučivanju da li postoji značajan uticaj, investitor treba da odmerava svoj udeo u dobitku i gubitku pridruženog entiteta i svoj udeo u promenama kapitala pridruženog entiteta na osnovu sadašnjih vlasničkih učešća. Ta odmeravanje ne treba da odražavaju moguće iskorišćavanje ili konverziju potencijalnih glasačkih prava.
- (c) *Implicitni gudvil i korigovanja fer vrednosti.* Po sticanju investicije u pridruženi entitet, investitor treba računovodstveno da obuhvati svaku razliku (bilo pozitivnu ili negativnu) između cene sticanja i investitorovog udela u fer vrednostima neto imovine pridruženog entiteta koja se može utvrditi u skladu sa paragrafima 19.22-19.24. Investitor treba da koriguje svoj udeo u dobitima ili gubicima pridruženog entiteta nakon sticanja da bi računovodstveno obuhvatio dodatnu amortizaciju imovine pridruženog entiteta čija se amortizacija može izvršiti (uključujući i gudvil) na osnovu viška njihovih fer vrednosti iznad njihovih knjigovodstvenih vrednosti u vreme kada je investicija stečena.
- (d) *Umanjenje vrednosti.* Ako postoji naznaka da investiciji u pridruženi entitet može biti umanjena vrednost, investitor treba da testira celokupnu knjigovodstvenu vrednost investicije na umanjenje vrednosti u skladu sa Odeljkom 27 kao za jedno sredstvo. Svaki gudvil obuhvaćen kao deo knjigovodstvene vrednosti investicije u pridruženi entitet se ne testira zasebno na umanjenje vrednosti već, umesto toga, kao deo testa na umanjenje vrednosti investicije u celini.
- (e) *Investitorove transakcije sa pridruženim entitetima.* Ako se pridruženi entitet računovodstveno obuhvata korišćenjem metoda udela, investitor treba da eliminiše nerealizovane dobitke i gubitke koji su rezultat uzlaznih (od pridruženog entiteta ka investitoru) i silaznih (od investitora ka pridruženom entitetu) transakcija do stepena investitorevog udela u pridruženom entitetu. Nerealizovani gubici od takvih transakcija mogu da pruže dokaze o umanjenju vrednosti prenetog sredstva.
- (f) *Datum finansijskih izveštaja pridruženog entiteta.* Prilikom primene metoda udela, investitor treba da koristi finansijske izveštaje pridruženog entiteta sa istim datumom kao što su finansijski izveštaji investitora osim ako je to **neizvodljivo**. Ako je to neizvodljivo, investitor koristi najskorije dostupne finansijske izveštaje pridruženog entiteta, sa korigovanjima zbog efekata značajnih transakcija ili događaja koji su se dogodili između datuma završetaka obračunskih perioda.
- (g) *Računovodstvene politike pridruženog entiteta.* Ako pridruženi entitet koristi računovodstvene politike različite od onih koje koristi investitor, investitor treba da izvrši korigovanja finansijskih izveštaja pridruženog entiteta da bi se odrazile računovodstvene politike investitora za svrhe primene metoda udela, osim ako je to neizvodljivo.
- (h) *Gubici iznad investicije.* Ako je udeo investitora u gubicima pridruženog entiteta jednak ili veći od knjigovodstvene vrednosti njegove investicije u pridruženi entitet, investitor treba da prestane da priznaje svoj udeo u daljim gubicima. Nakon što se investitorov udeo svede na nulu, investitor treba da prizna dodatne gubitke putem rezervisanja (videti Odeljak 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*) samo do stepena u kom investitor ima zakonsku ili izvedenu obavezu ili je izvršio plaćanja u ime pridruženog entiteta. Ako pridruženi entitet naknadno podnese izveštaj o dobiti, investitor treba ponovo da počne da priznaje svoj udeo u toj dobiti samo nakon što njegov udeo u dobiti postane jednak udelu u gubicima koji nisu priznati.
- (i) *Prekid metoda udela.* Investitor treba da prekine da koristi metod udela od datuma prestanka značajnog uticaja.
 - (i) Ako pridruženi entitet postane zavisni entitet ili zajednički poduhvat, investitor treba

ponovo da odmeri svoj prethodni udeo u kapitalu po fer vrednosti i da prizna rezultujućí dobitak ili gubitak, ako ih ima, u bilans uspeha.

- (ii) Kada investitor izgubi značajan uticaj nad pridruženim entitetom kao rezultat potpunog ili delimičnog otuđenja, treba da prestane da priznaje taj pridruženi entitet i da prizna u dobitak ili gubitak razliku između, sa jedne strane, zbira dobijenih prihoda plus fer vrednost svih zadržanih udela i, sa druge strane, knjigovodstvene vrednosti investicije u pridruženi entitet na datum gubljenja značajnog uticaja. Potom, investitor treba računovodstveno da obuhvati svaki zadržani udeo korišćenjem Odeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, zavisno od relevantnosti.
- (iii) Ako investitor izgubi značajan uticaj zbog razloga koji nije delimično otuđenje njegove investicije, investitor treba da posmatra knjigovodstvenu vrednost investicije na taj datum kao novu osnovu za nabavnu vrednost i treba računovodstveno da obuhvata tu investiciju koristeći Odeljak 11 i 12, zavisno od relevantnosti.

Model fer vrednosti

- 14.9 Kada se investicija u pridruženi entitet priznaje na početku, investitor treba da je odmerava po ceni transakcije. Cena transakcije isključuje troškove transakcije.
- 14.10 Na svaki **datum izveštavanja**, investitor treba da odmerava svoje investicije u pridružene entitete po fer vrednosti, sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitak ili gubitak, koristeći uputstva za procenu fer vrednosti data u paragrafima 11.27-11.32. Investitor koji koristi model fer vrednosti treba da koristi model nabavne vrednosti za svaku investiciju u pridruženi entitet za koju je neizvodljivo pouzdano odmeriti fer vrednost bez nepotrebnih troškova ili napora.

Prezentacija finansijskih izveštaja

- 14.11 Investitor treba da klasifikuje investicije u pridružene entitete kao stalnu imovinu.

Obelodanjanja

- 14.12 Investitor u pridruženi entitet treba da obelodanjuje sledeće:
 - (a) svoju **računovodstvenu politiku** za investicije u pridružene entitete.
 - (b) **knjigovodstvenu vrednost** investicija u pridružene entitete (videti paragraf 4.2(j)).
 - (c) fer vrednost investicija u pridružene entitete koje se računovodstveno obuhvataju korišćenjem metoda udela za koje postoje objavljene kotacije cena.
- 14.13 Za investicije u pridružene entitete koji se računovodstveno obuhvataju modelom nabavne vrednosti, investitor treba da obelodani iznos dividendi i drugih raspodela priznatih kao prihod.
- 14.14 Za investicije u pridružene entitete koji se računovodstveno obuhvataju korišćenjem metoda udela, investitor treba da obelodani zasebno svoj udeo u dobitku ili gubitku tih pridruženih entiteta i svoj udeo u svim **prekinutim poslovanjima** tih pridruženih entiteta.
- 14.15 Za investicije u pridružene entitete koji se računovodstveno obuhvataju po modelu fer vrednosti, investitor treba da vrši obelodanjanja koja se zahtevaju u paragrafima 11.41-11.44.

Odeljak 15

Investicije u zajedničke poduhvate

Delokrug ovog odeljka

15.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje **zajedničkih poduhvata** u **konsolidovanim finansijskim izveštajima** i u finansijskim izveštajima investitora koji nije matični entitet, već ima učešće **učesnika** u jednom ili više zajedničkih poduhvata. U paragrafu 9.26 se ustanovljavaju zahtevi za računovodstveno obuhvatanje učešća učesnika u zajedničkom poduhvatu u **zasebnim finansijskim izveštajima**.

Definicija zajedničkih poduhvata

15.2 **Zajednička kontrola** je ugovorom definisana podela **kontrole** nad nekom ekonomskom aktivnošću i postoji samo kada se za donošenje strateških i operativnih odluka u vezi sa poslovanjem zahteva jednoglasna saglasnost strana koje dele kontrolu (učesnici u zajedničkom poduhvatu).

15.3 Zajednički poduhvat je ugovorni aranžman u okviru kog dve ili više strana preduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole. Zajednički poduhvati mogu imati oblik zajednički kontrolisanih poslovanja, zajednički kontrolisane imovine ili **zajednički kontrolisanih entiteta**.

Zajednički kontrolisano poslovanje

15.4 Poslovanje nekih zajedničkih poduhvata uključuje upotrebu imovine i ostalih resursa učesnika u zajedničkom poduhvatu, ali ne i osnivanje akcionarskog društva, ortačkog društva ili drugog entiteta, odnosno finansijske strukture odvojene od samih učesnika u zajedničkom poduhvatu. Svaki učesnik u zajedničkom poduhvatu koristi sopstvene nekretnine, postrojenja i opremu i ima sopstvene zalihe. On takođe pravi sopstvene rashode i obaveze i pribavlja sopstvena finansijska sredstva, koja predstavljaju njegove sopstvene obaveze. Aktivnosti zajedničkog poduhvata mogu da obavljaju zaposleni kod entiteta–učesnika u zajedničkom poduhvatu zajedno sa sopstvenim sličnim aktivnostima entiteta–učesnika u zajedničkom poduhvatu. Ugovor o zajedničkom poduhvatu obično definiše način na koji se prihod od prodaje zajedničkog proizvoda i eventualni rashodi koji pritom nastanu dele između učesnika u zajedničkom poduhvatu.

15.5 U vezi sa svojim učešćem u zajednički kontrolisanom poslovanju, učesnik u zajedničkom poduhvatu u svojim finansijskim izveštajima priznaje:

- (a) imovinu koju kontroliše i obaveze koje stvori; i
- (b) rashode koje ostvari i svoj udeo u prihodu, zarađenom prodajom robe i pružanjem usluga zajedničkog poduhvata.

Zajednički kontrolisana imovina

15.6 Neki zajednički poduhvati podrazumevaju zajedničku kontrolu, a često i zajedničko vlasništvo, učesnika u zajedničkom poduhvatu nad jednim ili više delova imovine uložениh ili stečenih za potrebe zajedničkog poduhvata i posvećenih njegovoj svrsi.

15.7 U vezi sa svojim učešćem u zajednički kontrolisanoj imovini, učesnik u zajedničkom poduhvatu u svojim finansijskim izveštajima priznaje:

- (a) svoj udeo u zajednički kontrolisanoj imovini, klasifikovanoj prema prirodi imovine;
- (b) nastale obaveze;

- (c) svoj udeo u obavezama koje je preuzeo zajednički sa drugim učesnicima u zajedničkom poduhvatu u vezi sa zajedničkim poduhvatom;
- (d) sve prihode od prodaje ili upotrebe svog dela proizvoda zajedničkog poduhvata, zajedno sa svojim delom rashoda ostvarenih u zajedničkom poduhvatu; i
- (e) sve rashode ostvarene u vezi sa učešćem u zajedničkom poduhvatu.

Zajednički kontrolisani entiteti

15.8 Zajednički kontrolisan entitet je zajednički poduhvat koji podrazumeva osnivanje akcionarskog društva, ortačkog društva ili drugog entiteta u kom svaki od učesnika u zajedničkom poduhvatu ima svoje učešće. Entitet posluje na isti način kao i drugi entiteti, osim što se ugovornim aranžmanom između učesnika u zajedničkom poduhvatu uspostavlja zajednička kontrola nad ekonomskom aktivnošću novoosnovanog entiteta.

Odmeravanje – odabir računovodstvene politike

- 15.9 Učesnik u zajedničkom poduhvatu treba računovodstveno da obuhvata sva svoja učešća u zajednički kontrolisanim entitetima korišćenjem jednog od sledećih modela:
- (a) model nabavne vrednosti iz paragrafa 15.10.
 - (b) metod udela iz paragrafa 15.13
 - (c) model **fer vrednosti** iz paragrafa 15.14.

Model nabavne vrednosti

- 15.10 Učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da odmerava svoje investicije u zajednički kontrolisane entitete, osim onih za koje postoji objavljena kotacija cene (videti paragraf 15.12) po nabavnoj vrednosti umanjenoj za sve akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti priznate u skladu sa Odeljkom 27 *Umanjenje vrednosti imovine*.
- 15.11 Investitor treba da prizna dividende i druge raspodele dobijene od investicije kao prihod, bez obzira na to da li su to raspodele od nagomilane dobiti zajednički kontrolisanog entiteta nastale pre ili posle datuma sticanja.
- 15.12 Učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da odmerava svoje investicije u zajednički kontrolisane entitete za koje postoji objavljena kotacija cene korišćenjem modela fer vrednosti (videti paragraf 15.14).

Metod udela

- 15.13 Učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da odmerava svoje investicije u zajednički kontrolisane entitete metodom udela koristeći postupke iz paragrafa 14.8 (koristeći termin "zajednička kontrola" tamo gde se u paragrafu pominje "značajni uticaj").

Model fer vrednosti

- 15.14 Kada se investicija u zajednički kontrolisani entitet početno priznaje, učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da je odmerava po ceni transakcije. Cena transakcije ne uključuje troškove transakcije.
- 15.15 Na svaki **datum izveštavanja**, učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da odmerava svoje investicije u zajednički kontrolisane entitete po fer vrednosti, sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitak ili gubitak, koristeći uputstva za procenu fer vrednosti data u paragrafima 11.27-11.32. Učesnik u zajedničkom poduhvatu koji koristi model fer vrednosti treba da koristi model nabavne vrednosti za

svaku investiciju u zajednički kontrolisani entitet za koju je neizvodljivo pouzdano odmeriti fer vrednost bez nepotrebnih troškova ili napora.

Transakcije između učesnika u zajedničkom poduhvatu i zajedničkog poduhvata

- 15.16 Kada učesnik u zajedničkom poduhvatu uloži ili proda imovinu zajedničkom poduhvatu, priznavanje bilo kog dela dobitka ili gubitka od te transakcije odražava suštinu transakcije. Dok se imovina zadržava u zajedničkom poduhvatu, i pod uslovom da je učesnik u zajedničkom poduhvatu preneo značajne rizike i koristi koji proističu iz vlasništva nad imovinom zajedničkog poduhvata, učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da prizna samo onaj deo dobitka ili gubitka koji se može pripisati učešću ostalih učesnika u zajedničkom poduhvatu. Učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da prizna celokupan iznos svakog gubitka kada ulaganje ili prodaja pruže dokaz o smanjenju neto ostvarive vrednosti obrtne imovine ili o gubitku zbog umanjenja vrednosti.
- 15.17 Kada učesnik u zajedničkom poduhvatu kupi imovinu od zajedničkog poduhvata, učesnik ne treba da prizna svoj udeo u dobiti zajedničkog poduhvata od te transakcije sve dok ponovo ne proda imovinu nezavisnoj strani. Učesnik treba da prizna svoj udeo u gubicima koji proističu iz tih transakcija na isti način kao dobitke, osim što gubitke treba da prizna odmah kada oni predstavljaju **gubitke zbog umanjenja vrednosti**.

Ako investitor nema zajedničku kontrolu

- 15.18 Investitor u zajedničkom poduhvatu koji nema zajedničku kontrolu treba računovodstveno da obuhvata tu investiciju u skladu sa Odeljkom 11 ili, ako ima značajan uticaj u zajedničkom poduhvatu, u skladu sa Odeljkom 14 *Investicije u pridružene entitete*.

Obelodanjivanja

- 15.19 Investitor u zajednički poduhvat treba da obelodanjuje sledeće:
- (a) svoju **računovodstvenu politiku** za investicije u zajednički kontrolisane entitete.
 - (b) **knjigovodstvenu vrednost** investicija u zajednički kontrolisane entitete (videti paragraf 4.2(k)).
 - (c) fer vrednost investicija u zajednički kontrolisane entitete koje se računovodstveno obuhvataju korišćenjem metoda udela za koje postoje objavljene kotacije cena.
 - (d) ukupan iznos svih obaveza povezanih sa zajedničkim poduhvatima, uključujući svoj udeo u kapitalnim obavezama koje su napravljene zajedno sa drugim učesnicima, kao i svoj udeo u kapitalnim obavezama samih zajedničkih poduhvata.
- 15.20 Za zajednički kontrolisane entitete koji se računovodstveno obuhvataju u skladu sa metodom udela, učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da izvrši obelodanjivanja koja se zahtevaju u paragrafu 14.14 za investicije po metodu udela.
- 15.21 Za zajednički kontrolisane entitete koji se računovodstveno obuhvataju u skladu sa modelom fer vrednosti, učesnik u zajedničkom poduhvatu treba da vrši obelodanjivanja koja se zahtevaju u paragrafima 11.41-11.44.

Odeljak 16 Investicione nekretnine

Delokrug ovog odeljka

16.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje investicija u zemljište ili objekte koje zadovoljavaju definiciju **investicionih nekretnina** datu u paragrafu 16.2 i nekih učešća u nekretninama koje drži korisnik lizinga u poslovnom lizingu (videti 16.3) koja se tretiraju kao investicione nekretnine. Samo investicione nekretnine čija se fer vrednost može pouzdano odmeravati, bez prekomernih troškova ili napora na kontinuiranoj osnovi se računovodstveno obuhvataju u skladu sa ovim odeljkom po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak. Sve druge investicione nekretnine se računovodstveno obuhvataju kao nekretnine, postrojenja i oprema korišćenjem modela nabavna vrednost-amortizacija-umanjenje vrednosti iz Odeljka 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i ostaju pod delokrugom Odeljka 17 osim ukoliko pouzdano odmeravanje fer vrednosti ne postane dostupno i ukoliko se ne očekuje da će fer vrednost biti pouzdano merljiva na kontinuiranoj osnovi.

Definicija i početno priznavanje investicionih nekretnina

16.2 Investiciona nekretnina je nekretnina (zemljište ili objekat, ili deo objekta, ili oboje) koju drži vlasnik ili korisnik lizinga u okviru **finansijskog lizinga** u cilju ostvarivanja prihoda od zakupnine ili porasta vrednosti kapitala ili i jednog i drugog, a ne za:

- (a) korišćenje u proizvodnji ili isporuku dobara ili usluga ili u administrativne svrhe; ili
- (b) prodaju u redovnom toku poslovanja.

16.3 Učešće u nekretnini koju drži korisnik lizinga u okviru **poslovnog lizinga** se može klasifikovati i računovodstveno obuhvatiti kao investiciona nekretnina, koristeći ovaj odeljak ako, i samo ako, bi nekretnina inače zadovoljila definiciju investicione nekretnine, a korisnik lizinga mogao da odmeri fer vrednost učešća u nekretnini, bez prekomernih troškova ili napora, na kontinuiranoj osnovi. Ova alternativa klasifikacije se primenjuje na bazi nekretnina-po-nekretnina.

16.4 Nekretnine sa mešovitom upotrebom treba da se razdvoje na investicione nekretnine i nekretnine, postrojenja i opremu. Međutim, ako fer vrednost komponente investicionih nekretnina ne može pouzdano da se odmeri bez prekomernih troškova i napora, celokupna imovina treba da se računovodstveno obuhvata kao nekretnine, postrojenja i oprema u skladu sa Odeljkom 17.

Odmeravanje prilikom početnog priznavanja

16.5 Entitet treba početno da odmerava investicione nekretnine po nabavnoj vrednosti. Nabavna vrednost pribavljene investicione nekretnine obuhvata njenu kupovnu cenu i sve direktno pripisive izdatke, poput naknada za pravne i posredničke usluge, takse za prenos imovine i ostalih troškovi transakcija. Ako se plaćanje odlaže duže od uobičajenih uslova kreditiranja, nabavna vrednost predstavlja **sadašnju vrednost** svih budućih plaćanja. Entitet treba da odredi nabavnu vrednost samostalno izgrađene investicione nekretnine u skladu sa paragrafima 17.10-17.14.

16.6 Početna nabavna vrednost investicione nekretnine koja se drži pod lizingom i koja je klasifikovana kao investiciona nekretnina se propisuje za finansijski lizing paragrafom 20.9 čak i ako bi se taj lizing inače klasifikovao kao poslovni lizing da je pod delokrugom Odeljka 20 *Lizing*. Drugim rečima, imovina se priznaje po nižoj od sledeće dve vrednosti: fer vrednosti nekretnine i sadašnje vrednosti minimalnih plaćanja lizinga. Ekvivalentan iznos se priznaje kao obaveza u skladu sa paragrafom 20.9.

Odmeravanje posle priznavanja

16.7 Investicione nekretnine čija se fer vrednost može pouzdano odmeriti bez prekomernih troškova ili napora treba da se odmeravaju po fer vrednosti na svaki **datum izveštavanja** sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitak ili gubitak. Ako se učešće u nekretninama koje se drže pod lizingom klasifikuje kao investicione nekretnine, stavka koja se računovodstveno obuhvata po fer vrednosti je to učešće, a ne osnovna nekretnina. U paragrafima 11.27-11.32 se daje uputstvo za određivanje fer vrednosti. Entitet treba računovodstveno da obuhvata sve ostale investicione nekretnine kao nekretnine, postrojenja i opremu korišćenjem modela nabavna vrednost-amortizacija-umanjenje vrednosti datog u Odeljku 17.

Prenosi

16.8 Ako pouzdano merilo fer vrednosti nije više dostupno bez prekomernih troškova i napora za stavku investicionih nekretnina koja se odmerava korišćenjem modela fer vrednosti, entitet onda treba da računovodstveno obuhvata tu stavku kao nekretninu, postrojenje i opremu u skladu sa Odeljkom 17 sve dok ne postane dostupno pouzdano odmeravanje fer vrednosti. Knjigovodstvena vrednost investicione nekretnine na taj datum postaje njena nabavna vrednost prema Odeljku 17. U paragrafu 16.10(e)(iii) se zahteva obelodanjivanje ove promene. To je promena okolnosti, a ne promena računovodstvene politike.

16.9 Osim onoga što se zahteva u paragrafu 16.8, entitet treba da prenosi nekretnine u, ili iz, investicionih nekretnina samo kada te nekretnine prvi put zadovolje, ili prestanu da zadovoljavaju, definiciju investicionih nekretnina.

Obelodanjivanja

16.10 Entitet treba da obelodani sledeće, za sve investicione nekretnine koje se računovodstveno obuhvataju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak (paragraf 16.7):

- (a) metode i značajne pretpostavke primenjene pri određivanju fer vrednosti investicione nekretnine;
- (b) stepen u kom je fer vrednost investicione nekretnine (odmerene ili obelodanjene u finansijskim izveštajima) zasnovana na proceni nezavisnog procenjivača koji ima priznate i relevantne stručne kvalifikacije, i nedavno iskustvo sa lokacijom i klasom investicione nekretnine koja se procenjuje. Ako takve procene nije bilo, tu činjenicu treba obelodaniti;
- (c) postojanje i iznose ograničenja koja se odnose na mogućnost prodaje investicione nekretnine ili obaveznost prenosa prihoda i novčanih primitaka od otuđenja;
- (d) ugovorne obaveze za kupovinu, izgradnju ili razvoj investicionih nekretnina ili za popravke, održavanja ili poboljšanja;
- (e) usklađivanje knjigovodstevnih vrednosti investicionih nekretnina na početku i na kraju perioda, uz zasebno prikazivanje:
 - (i) naknadnih povećanja, uz zasebno obelodanjivanje naknadnih povećanja koja su rezultat sticanja putem poslovnih kombinacija;
 - (ii) neto dobitaka ili gubitaka od korigovanja fer vrednosti;
 - (iii) prenosa u nekretnine, postrojenja i opremu kada pouzdano odmeravanje fer vrednosti nije više dostupno bez prekomernih troškova ili napora (videti paragraf 16.8);
 - (iv) prenosa u i iz zaliha i nekretnina u kojima obitava vlasnik;
 - (v) ostalih promena.

16.11 U skladu sa Odeljkom 20, vlasnik investicione nekretnine obezbeđuje obelodanjivanja davaoca lizinga o

zaključenim lizinima. Entitet koji drži investiciju nekretnu pod finansijskim ili poslovnim lizingom, obezbeđuje obelodanjivanja korisnika lizinga za finansijske lizinge i obelodanjivanja davaoca lizinga za sve zaključene poslovne lizinge.

Odeljak 17

Nekretnine, postrojenja i oprema

Delokrug

- 17.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje **nekretnina, postrojenja i opreme i investicionih nekretnina** čija fer vrednost ne može pouzdano da se odmeri bez prekomernih troškova i napora. Odeljak 16 *Investicione nekretnine* se primenjuje na investicione nekretnine čija fer vrednost može da se odmeri pouzdano bez prekomernih troškova i napora.
- 17.2 Nekretnine, postrojenja i oprema su materijalna sredstva koja:
- (a) se drže za korišćenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i
 - (b) za koje se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog perioda.
- 17.3 Nekretnine, postrojenja i oprema ne obuhvataju:
- (a) biološka sredstva povezana sa poljoprivrednom aktivnošću (videti Odeljak 34 *Specijalizovane aktivnosti*);
 - (b) prava na mineralne resurse i na mineralne rezerve, kao što su nafta, prirodni gas i slični neregenerativni resursi.

Priznavanje

- 17.4 Entitet treba da primenjuje kriterijume priznavanja iz paragrafa 2.27 pri određivanju da li da prizna stavku nekretnine, postrojenja i opreme. Stoga, entitet treba da prizna nabavnu vrednost neke nekretnine, postrojenja i opreme kao sredstvo ako, i samo ako:
- (a) je **verovatno** da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom prilivati u entitet; i
 - (b) se nabavna vrednost/cena koštanja tog sredstva može pouzdano odmeriti.
- 17.5 Rezervni delovi i oprema za servisiranje obično se evidentiraju kao zalihe i priznaju se u dobitak ili gubitak kada se potroše. Međutim, važniji rezervni delovi i pomoćna oprema smatraju se nekretninama, postrojenjima i opremom kada entitet očekuje da će ih koristiti duže od jednog obračunskog perioda. Slično tome, ako se rezervni delovi i oprema za servisiranje mogu koristiti samo u vezi sa nekom stavkom nekretnina, postrojenja i opreme, oni se obračunavaju kao nekretnine, postrojenja i oprema.
- 17.6 Delovi nekih stavki nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtevati zamenu u redovnim vremenskim razmacima (na primer, krov objekta). Entitet treba da doda **knjigovodstvenoj vrednosti** stavke nekretnina, postrojenja i opreme vrednost delova za zamenu takve stavke kada nastane trošak zamene, ako se očekuje da će deo za zamenu obezbediti priraštajne buduće koristi tom entitetu. Knjigovodstvena vrednost delova koji su zamenjeni **prestaje da se priznaje** u skladu sa paragrafima 17.27-17.30. U paragrafu 17.16 se navodi da ako važna komponenta stavke nekretnine, postrojenja i opreme ima značajno različite modele utroška ekonomskih koristi, entitet treba da alocira početnu nabavnu vrednost sredstva na njegove važne komponente i da zasebno **amortizuje** svaku takvu komponentu tokom njenog **korisnog veka trajanja**.
- 17.7 Uslov kontinuiranog funkcionisanja neke stavke nekretnina, postrojenja i opreme (na primer, autobusa) može biti vršenje redovne detaljne kontrole s ciljem utvrđivanja nedostataka, bez obzira da li su delovi te stavke zamenjeni. Pri svakoj detaljnoj kontroli, njeni troškovi se priznaju u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme kao zamena, ako su ispunjeni kriterijumi priznavanja. Svaka preostala knjigovodstvena vrednost troškova prethodne detaljne kontrole (koja se razlikuje od fizičkih

delova) prestaje da se priznaje. Ovo se radi bez obzira da li su troškovi prethodne detaljne kontrole bili identifikovani u transakciji u kojoj je stavka nabavljena ili izgrađena. Ukoliko je to neophodno, procenjeni troškovi sličnih budućih kontrola mogu se koristiti kao naznaka mogućeg iznosa troškova postojeće komponente kada je stavka nabavljena ili izgrađena.

- 17.8 Zemljište i objekti su zasebna sredstva i entitet treba zasebno da ih računovodstveno obuhvata, čak i kada su zajedno stečeni.

Odmeravanje prilikom priznavanja

- 17.9 Entitet treba da odmerava stavku nekretnina, postrojenja i oprema prilikom početnog priznavanja po njihovoj nabavnoj vrednosti.

Elementi nabavne vrednosti

- 17.10 Nabavna vrednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme obuhvata sve od sledećeg:

- (a) kupovnu cenu, uključujući naknade za pravne i posredničke usluge, uvozne takse i poreze po osnovu prometa koji se ne mogu refundirati, nakon oduzimanja trgovačkih popusta i rabata.
- (b) sve troškove koji se mogu direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati, na način na koji to očekuje rukovodstvo. Ovo može uključivati troškove pripreme lokacije, početne isporuke i manipulisanja, instalacije i sastavljanja, kao i testiranja funkcionalnosti;
- (c) inicijalnu procenu troškova demontaže, uklanjanja sredstva i obnove područja na kojem je sredstvo locirano, što je obaveza koja se u entitetu nameće bilo kada se sredstvo nabavi ili kao posledica korišćenja sredstva u toku određenog perioda za sve druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom periodu.

- 17.11 Sledeći troškovi ne spadaju u nabavnu vrednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme:

- (a) troškovi otvaranja nove fabrike;
- (b) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove reklamiranja i promotivnih aktivnosti);
- (c) troškovi vođenja poslova na novoj lokaciji ili sa novom grupom kupaca (uključujući troškove obuke osoblja);
- (d) administrativni i drugi opšti režijski troškovi;
- (e) **troškovi pozajmljivanja** (videti Odeljak 25 *Troškovi pozajmljivanja*).

- 17.12 Prihod i sa njim povezani rashodi sporednih aktivnosti tokom rekonstrukcije ili razvoja stavke nekretnina, postrojenja i opreme se priznaju u dobitak ili gubitak ako te aktivnosti nisu neophodne za dovođenje stavke na nameravanu lokaciju i u funkcionalno stanje.

Odmeravanje po nabavnoj vrednosti

- 17.13 Nabavna vrednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme je gotovinski ekvivalent cene na datum priznavanja. Ako se plaćanje odlaže duže od uobičajenih uslova kreditiranja, nabavna vrednost predstavlja **sadašnju vrednost** svih budućih plaćanja.

Razmena sredstava

- 17.14 Stavka nekretnina, postrojenja i opreme se može steći u razmeni za nemonetarno sredstvo ili sredstva, ili kombinaciji monetarnih i nemonetarnih sredstava. Entitet treba da odmerava nabavnu vrednost

stečenog sredstva po **fer vrednosti** osim ako (a) transakciji razmene nedostaje komercijalna suština ili (b) se ne može pouzdano odmeriti fer vrednost ni primljenog ni datog sredstva. U tom slučaju, nabavna vrednost sredstva se odmerava po knjigovodstvenoj vrednosti datog sredstva.

Odmeravanje posle početnog priznavanja

17.15 Entitet treba da odmerava sve stavke nekretnina, postrojenja i opreme posle početnog priznavanja po nabavnoj vrednosti umanjenoj za celokupnu akumuliranu amortizaciju i celokupne akumulirane gubitke zbog **umanjenja vrednosti**. Entitet treba da prizna troškove svakodnevnog servisiranja stavke nekretnina, postrojenja i opreme u dobitak ili gubitak u periodu u kom su troškovi nastali.

Amortizacija

17.16 Ako važna komponenta stavke nekretnina, postrojenja i opreme ima značajno različite modele utroška ekonomskih koristi, entitet treba da alocira početnu nabavnu vrednost sredstva na njegove važne komponente i da zasebno amortizuje svaku takvu komponentu tokom njenog korisnog veka trajanja. Ostala sredstva treba da se amortizuju tokom njihovih korisnih vekova trajanja kao jedno sredstvo. Sa nekim izuzecima, kao što su kamenolomi i tereni koji se koriste kao deponije, zemljište ima neograničeni korisni vek trajanja i zbog toga se ne amortizuje.

17.17 Trošak amortizacije za svaki period treba da se prizna u dobitak ili gubitak, osim ako drugi odeljak ovog IFRS ne zaheva da se trošak prizna kao deo nabavne vrednosti sredstva. Na primer, amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme koja se koristi u proizvodnji se uključuje u cenu koštanja zaliha (videti Odeljak 13 *Zalihe*).

Iznos koji se amortizuje i amortizacioni period

17.18 Entitet treba da alocira **iznos koji se amortizuje** sistematski u toku korisnog veka sredstva.

17.19 Faktori poput promene načina na koji se sredstvo koristi, značajnog neočekivanog habanja i uništavanja, tehnološkog napretka i promena tržišnih cena mogu da ukažu da su se rezidualna vrednost ili korisni vek trajanja sredstva promenili od poslednjeg godišnjeg **datuma izveštavanja**. Ako su prisutne takve naznake, entitet treba da proveri svoje prethodne procene i, ako se sadašnja očekivanja razlikuju, izmeni rezidualnu vrednost, metod amortizacije ili koristan vek trajanja. Entitet treba računovodstveno da obuhvata promenu rezidualne vrednosti, promenu metoda amortizacije ili korisnog veka trajanja kao promenu **računovodstvene procene** u skladu sa paragrafima 10.15-10.18.

17.20 Amortizacija sredstva započinje kada ono postane raspoloživo za korišćenje, to jest, kada se nalazi na lokaciji i u stanju koje je neophodno da sredstvo funkcioniše na način na koji to predviđa rukovodstvo. Amortizacija sredstva prestaje kada sredstvo prestane da se prizna. Amortizacija ne prestaje kada se sredstvo ne koristi ili kada se ne koristi aktivno, osim ako je ono u potpunosti amortizovano. Međutim, prema metodi amortizacije na bazi korišćenja (funkcionalni metod), trošak amortizacije može biti nula u periodu u kome nema proizvodnje.

17.21 Entitet treba da razmotri sve sledeće faktore pri utvrđivanju korisnog veka trajanja sredstva:

- (a) očekivanu iskorišćenost sredstva. Iskorišćenost se ocenjuje na osnovu očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkih učinaka.
- (b) očekivano fizičko habanje i uništavanje, koje zavisi od faktora poslovanja, kao što su broj smena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravljavanja i održavanja, i briga o sredstvu i njegovo održavanje dok se ono ne koristi.
- (c) tehnička ili komercijalna zastarelost koja nastaje zbog promena ili unapređenja proizvodnje, ili zbog promene u tržišnoj potražnji za proizvodom ili uslugom koji se pružaju uz pomoć tog

sredstva.

- (d) zakonska ili slična ograničenja korišćenja sredstva, kao što je istek roka lizinga.

Metod amortizacije

- 17.22 Entitet treba da odabere metod amortizacije koji odražava način očekivanog trošenja buduće ekonomske koristi od sredstva. Mogući metodi amortizacije obuhvataju pravolinijski metod, regresivni metod i funkcionalni metod, kao što je metod proizvodnih jedinica.
- 17.23 Ako postoji naznaka da je od poslednjeg godišnjeg datuma izveštavanja došlo do značajne promene očekivanja entiteta u pogledu načina trošenja buduće ekonomske koristi od sredstva, entitet treba da proveriti sadašnji metod amortizacije i, ako se trenutna očekivanja razlikuju, da promeni metod amortizacije kako bi odrazio novi način. Entitet treba računovodstveno da obuhvata tu promenu kao promenu računovodstvene procene u skladu sa paragrafima 10.15-10.18.

Priznavanje i odmeravanje umanjenja vrednosti

- 17.24 Na svaki **datum izveštavanja**, entitet treba da primeni Odeljak 27 *Umanjenje vrednosti imovine* kako bi odredio da li je stavki nekretnina, postrojenja i opreme umanjena vrednost i, ako je tako, utvrdi način priznavanja i odmeravanja gubitka usled umanjenja vrednosti. Taj odeljak objašnjava kada i kako entitet proverava knjigovodstvenu vrednost svojih sredstava, kako utvrđuje **nadoknadivu vrednost** sredstva i kada priznaje ili stronira gubitak zbog umanjenja vrednosti.

Naknada za umanjenje vrednosti

- 17.25 Entitet treba da obuhvati u dobitak i gubitak naknadu od trećih strana za stavke nekretnina, postrojenja i opreme čija je vrednost umanjena, koje su izgubljene ili date, samo kada se naknada prizna kao potraživanje.

Nekretnine, postrojenja i oprema koji se drže za prodaju

- 17.26 U paragrafu 27.9(f) se navodi da plan da se sredstvo otuđi pre očekivanog datuma predstavlja naznaku umanjenja vrednosti koja uzrokuje izračunavanje nadoknadive vrednosti sredstva za svrhe određivanja da li je sredstvu umanjena vrednost.

Prestanak priznavanja

- 17.27 Entitet treba da prestane da priznaje stavku nekretnina, postrojenja i opreme:
- (a) prilikom otuđenja; ili
 - (b) kada se od njihovog korišćenja ili otuđenja ne očekuju buduće ekonomske koristi.
- 17.28 Entitet treba da prizna dobitak ili gubitak od prestanka priznavanja stavke nekretnina, postrojenja i opreme u dobitak ili gubitak onda kada to sredstvo prestaje da se priznaje (osim ako Odeljak 20 *Lizing* ne zahteva drugačije kod prodaje i povratnog lizinga). Entitet ne treba da klasifikuje takve dobitke kao prihod iz redovnog poslovanja.
- 17.29 Prilikom određivanja datuma otuđenja stavke, entitet treba da primenjuje kriterijume iz Odeljka 23 *Prihod* za priznavanje prihoda od prodaje robe. Odeljak 20 se primenjuje na otuđenje prodajom ili povratnim lizingom.
- 17.30 Entitet treba da odredi dobitak ili gubitak koji nastane od prestanka priznavanja stavke nekretnina, postrojenja i opreme kao razliku između neto dobitaka od otuđenja, ako ih ima, i knjigovodstvene

vrednosti stavke.

Obelodanjivanja

17.31 Entitet treba da obelodani sledeće za svaku klasu nekretnina, postrojenja i opreme koja je ocenjena odgovarajućom u skladu sa paragrafom 4.11(a):

- (a) osnove za odmeravanje korišćene kod utvrđivanja bruto knjigovodstvene vrednosti;
- (b) korišćene metode amortizacije,
- (c) korisni vek trajanja ili korišćene stope amortizacije,
- (d) bruto knjigovodstvenu vrednost i akumuliranu amortizacija (zajedno sa akumuliranim gubicima zbog umanjenja vrednosti) na početku i na kraju izveštajnog perioda; i
- (e) usklađivanje knjigovodstvene vrednosti na početku i na kraju izveštajnog perioda, pokazujući zasebno:
 - (i) naknadna povećanja;
 - (ii) otuđenja;
 - (iii) sticanja putem **poslovnih kombinacija**;
 - (iv) prenose u investicione nekretnine ako pouzdano merilo fer vrednosti postane dostupno (videti paragraph 16.8);
 - (v) gubitke zbog umanjenja vrednosti priznate ili stornirane u dobitku i gubitku u skladu sa Odeljkom 27;
 - (vi) amortizaciju;
 - (vii) ostale promene.

Ovo usklađivanje ne mora da se prezentuje za prethodne periode.

17.32 Entitet treba da obelodani i sledeće:

- (a) postojanje i knjigovodstvene vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme za koje entitet ima ograničeno pravo ili su založeni kao garancija za obaveze;
- (b) iznos ugovornih obaveza za sticanje nekretnina, postrojenja i opreme.

Odeljak 18

Nematerijalna imovina osim gudvila

Delokrug ovog odeljka

- 18.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje celokupne **nematerijalne imovine** osim gudvila (videti Odeljak 19 *Poslovne kombinacije i gudvil*) i nematerijalne imovine koju entitet drži radi prodaje u uobičajenom toku poslovanja (videti Odeljak 13 *Zalihe* i Odeljak 23 *Prihod*).
- 18.2 Nematerijalna imovina je nemonetarno sredstvo koje se može identifikovati, bez fizičke suštine. Takva imovina se može identifikovati kada je:
- (a) odvojiva, odnosno moguće je odvojiti ili odeliti od entiteta i prodati, preneti, licencirati, iznajmiti ili razmeniti, bilo zasebno ili zajedno sa povezanim ugovorom, imovinom ili obavezom; ili
 - (b) nastala po osnovu ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira da li su ta prava prenosiva ili odvojiva od entiteta ili od drugih prava ili obaveza.
- 18.3 Nematerijalna imovina ne obuhvata:
- (a) **finansijska sredstva**, ili
 - (b) prava na minaralne resurse i minaralne reserve, kao što su nafta, prirodni gas i slični neregenerativni resursi.

Priznavanje

Opšti principi za priznavanje nematerijalne imovine

- 18.4 Entitet treba da primenjuje kriterijume priznavanja iz paragrafa 2.27 pri određivanju da li da prizna nematerijalnu imovinu. Stoga entitet treba da prizna nematerijalnu imovinu ako, i samo ako:
- (a) je **verovatno** da će se buduće ekonomske koristi, koje su pripisive imovini, uliti u entitet; i
 - (b) se nabavna vrednost imovine može pouzdano odmeriti;
 - (c) imovina nije rezultat interno napravljenih izdataka od nematerijalne stavke.
- 18.5 Entitet treba da ocenjuje verovatnoću budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procenu rukovodstva entiteta u vezi ekonomskih uslova koji će postojati tokom **korisnog veka trajanja** te imovine.
- 18.6 Entitet koristi prosuđivanje za ocenu stepena izvesnosti koja se vezuje za tokove budućih ekonomskih koristi koji su pripisivi korišćenju imovine na osnovu dokaza raspoloživih u vreme početnog priznavanja, dajući pri tome veći značaj eksternim dokazima.
- 18.7 Kriterijum za priznavanje koji se tiče verovatnoće iz paragrafa 18.4(a) se uvek smatra ispunjenim za nematerijalnu imovinu koja se zasebno stiće.

Sticanje kao deo poslovne kombinacije

- 18.8 Nematerijalna imovina stečena u **poslovnoj kombinaciji** se obično priznaje kao imovina zato što se njena **fer vrednost** može odmeriti sa dovoljnom pouzdanošću. Međutim, nematerijalna imovina stečena u poslovnoj kombinaciji se ne priznaje kada nastaje od zakonskih ili drugih ugovornih prava i kada se njena fer vrednost ne može pouzdano odmeriti zato što imovina ili:
- (a) nije odvojiva od **gudvila**, ili

- (b) je odvojiva od gudvila, ali nema istorije ili dokaza o transakcijama razmene za istu ili sličnu imovinu, a procena fer vrednosti bi inače zavisila od nemerljivih varijabli.

Početo odmeravanje

- 18.9 Entitet treba na početku da odmerava nematerijalnu imovinu po nabavnoj vrednosti.

Zasebno sticanje

- 18.10 Nabavna vrednost zasebno stečene nematerijalne imovine se sastoji od:

- (a) nabavne cene, uključujući uvozne carine i poreze po osnovu prometa koji se ne refundira, nakon odbitka trgovinskih popusta i rabata; i
- (b) svih direktno pripisivih troškova pripreme imovine za namenjenu upotrebu.

Sticanje kao deo poslovne kombinacije

- 18.11 Ako se nematerijalna imovina stiče u poslovnoj kombinaciji, nabavna vrednost te nematerijalne imovine je njena fer vrednost na datum sticanja.

Sticanje pomoću državnog davanja

- 18.12 Ako se nematerijalna imovina stiče pomoću **državnog davanja**, nabavna vrednost te nematerijalne imovine je njena fer vrednost na datum kada je davanje dobijeno ili se može dobiti u skladu sa Odeljkom 24 *Državna davanja*.

Razmene imovine

- 18.13 Jedan ili više delova nematerijalne imovine se mogu steći u zamenu za nemonetarno sredstvo ili sredstva, ili za kombinaciju monetarnih i nemonetarnih sredstava. Entitet treba da odmerava nabavnu vrednost takve nematerijalne imovine po fer vrednosti osim ako: (a) transakciji razmene nedostaje komercijalna suština ili (b) se ne može pouzdano odmeriti fer vrednost ni primljenog ni datog sredstva. U tom slučaju, nabavna vrednost imovine se odmerava po **knjigovodstvenoj vrednosti** datog sredstva.

Interno generisana nematerijalna imovina

- 18.14 Entitet treba da priznaje interno nastale izdatke u vezi sa nematerijalnom stavkom, uključujući i sve izdatke za aktivnosti **istraživanja** i **razvoja**, kao rashod onda kada su nastali osim ukoliko ne čine deo nabavne vrednosti druge imovine koja ispunjava kriterijume priznavanja iz ovog IFRS.
- 18.15 Kao primer primene prethodnog paragrafa, entitet treba da priznaje izdatke u vezi sa sledećim stavkama kao rashod i ne treba da priznaju takve izdatke kao nematerijalnu imovinu:
- (a) interno generisane robne marke, logotipe, izdavačka prava, liste potrošača i stavke slične po suštini.
- (b) početne aktivnosti (odnosno početne troškove), koji uključuju troškove uspostavljanja, poput pravnih i administrativnih troškova nastalih prilikom uspostavljanja pravnog entiteta, izdatke za otvaranje nove fabrike ili preduzeća (odnosno troškove otvaranja) i troškove započinjanja novog poslovanja ili lansiranja novih proizvoda ili procesa (odnosno troškovi pre početka poslovanja).
- (c) aktivnosti obuke.
- (d) reklamne i promotivne aktivnosti.
- (e) premeštaja ili reorganizacije dela ili celog entiteta.

- (f) interno generisani gudvil.

18.16 Paragraf 18.15 ne isključuje priznavanje avansnog plaćanja imovine kada je plaćanje robe ili usluga izvršeno pre isporuke robe ili pružanja usluga.

Prethodni rashodi koji ne treba da se priznaju kao imovina

18.17 Izdaci za nematerijalnu stavku koja je početno priznata kao rashod ne treba da se priznaju kasnije kao deo nabavne vrednosti imovine.

Odmeravanje posle priznavanja

18.18 Entitet treba da odmerava nematerijalnu imovinu po nabavnoj vrednosti umanjenoj za celokupnu akumuliranu **amortizaciju** i sve akumulirane **gubitke zbog umanjenja vrednosti**. Zahtevi u pogledu amortizacije su izneti u ovom odeljku. Zahtevi u pogledu priznavanje umanjenja vrednosti su izneti u Odeljku 27 *Umanjenje vrednosti imovine*.

Amortizacija tokom korisnog veka

18.19 Za svrhe ovog IFRS, treba da se smatra da sva nematerijalna imovina ima konačan koristan vek. Koristan vek nematerijalne imovine koja nastaje iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne treba da bude duži od perioda ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može da bude kraći, zavisno od perioda tokom kog entitet očekuje da koristi tu imovinu. Ako se ugovorna ili druga zakonska prava prenesu na ograničeni period koji se može obnoviti, korisni vek trajanja nematerijalne imovine treba da obuhvati period(e) obnavljanja samo ako postoji dokaz koji bi podržao obnavljanje od strane entiteta, bez značajnih troškova.

18.20 Ako entitet nije u stanju da izvrši pouzdanu procenu korisnog veka nematerijalne imovine, treba da se pretpostavi da je vek trajanja deset godina.

Amortizacioni period i metod amortizacije

18.21 Entitet treba da alokira **amortizacioni iznos** nematerijalne imovine sistematski tokom njenog veka trajanja. Trošak amortizacije za svaki period treba da se priznaje kao rashod, osim ako neki drugi odeljak ovog IFRS ne zaheva da se trošak priznaje kao deo nabavne vrednosti sredstva, kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema.

18.22 Amortizacija počinje kada je nematerijalna imovina dostupna za upotrebu, odnosno kada je na lokaciji ili u stanju koje je neophodno da bi se ona mogla koristiti na način na koji rukovodstvo to namerava. Amortizacija prestaje kada imovina prestane da se priznaje. Entitet treba da odabere metod amortizacije koji odražava način očekivanog trošenja buduće ekonomske koristi od sredstva. Ako entitet ne može pouzdano da odredi taj način, treba da koristi pravolinijski metod.

Rezidualna vrednost

18.23 Entitet treba da pretpostavi da je **rezidualna vrednost** nematerijalne imovine nula, osim ako:

- (a) postoji obaveza treće strane da kupi imovinu na kraju njenog veka trajanja; ili
- (b) postoji aktivno tržište za tu imovinu i:
 - (i) rezidualna vrednost se može utvrditi prema tom tržištu; i
 - (ii) verovatno je da će takvo tržište postojati na kraju veka trajanja imovine.

Provera amortizacionog perioda i metoda amortizacije

18.24 Faktori kao što su promena načina na koji se nematerijalna imovina koristi, tehnološki napredak i promene tržišnih cena mogu da ukažu da su se rezidualna vrednost ili koristan vek trajanja nematerijalne imovine promenili od poslednjeg godišnjeg **datuma izveštavanja**. Ako su takve naznake prisutne, entitet treba da proveri svoje prethodne procene i, ako se sadašnja očekivanja razlikuju, izmeni rezidualnu vrednost, metod amortizacije ili koristan vek trajanja. Entitet treba računovodstveno da obuhvata promenu rezidualne vrednosti, metoda amortizacije ili korisnog veka trajanja kao promenu **računovodstvene procene** u skladu sa paragrafima 10.15-10.18.

Nadoknadivost knjigovodstvene vrednosti – gubici zbog umanjenja vrednosti

18.25 Da bi se odredilo da li je došlo do umanjenja vrednosti nematerijalne imovine, entitet treba da primenjuje Odeljak 27. Taj odeljak objašnjava kada i kako entitet proverava knjigovodstvenu vrednost svoje imovine, kako određuje **nadoknadivi iznos** i kada priznaje ili stornira gubitak od umanjenja vrednosti.

Povlačenje iz upotrebe i otuđivanje

18.26 Entitet treba da prestane da priznaje nematerijalnu imovinu i treba da prizna dobitak ili gubitak:

- (a) po otuđenju; ili
- (b) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od njenog korišćenja ili otuđenja.

Obelodanjivanja

18.27 Entitet treba da obelodani sledeće za svaku klasu nematerijalne imovine:

- (a) korisne vekove trajanja ili korišćene stope amortizacije;
- (b) korišćene metode amortizacije;
- (c) bruto knjigovodstvenu vrednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno sa akumuliranim gubicima zbog umanjenja vrednosti) na početku i na kraju izveštajnog perioda;
- (d) linijsku(e) stavku(e) **izveštaja o ukupnom rezultatu** (i **bilansa uspeha**, ako se prezentuje) u koje je uključena amortizacija nematerijalne imovine;
- (e) usklađivanje knjigovodstvene vrednosti na početku i na kraju perioda pokazujući zasebno:
 - (i) naknadna povećanja;
 - (ii) otuđenja;
 - (iii) sticanja putem poslovnih kombinacija;
 - (iv) amortizaciju;
 - (v) gubitke zbog umanjenja vrednosti;
 - (vi) ostale promene.

Ovo usklađivanje ne mora da se prezentuje za prethodne periode.

18.28 Entitet treba da obelodani i sledeće:

- (a) opis, knjigovodstvenu vrednost i preostali amortizacioni period svake pojedinačne nematerijalne imovine koja je **materijalno** značajna za **finansijske izveštaje** entiteta;
- (b) za nematerijalnu imovinu stečenu uz pomoć državnih davanja i početno priznatu po fer

vrednosti (videti paragraf 18.12):

- (i) fer vrednost početno priznatu za ovu imovinu; i
- (ii) knjigovodstvenu vrednost;
- (c) postojanje i knjigovodstvene vrednosti nematerijalne imovine za koju entitet ima ograničeno pravo ili su založeni kao garancija za obaveze;
- (d) iznos ugovornih obaveza za sticanje nematerijalne imovine.

18.29 Entitet treba da obelodani ukupan iznos izdataka za aktivnosti istraživanja i razvoja priznatih kao rashod tokom perioda (odnosno iznos interno napravljenih izdataka za istraživanje i razvoj koji nije kapitalizovan kao deo nabavne vrednosti druge imovine koja ispunjava kriterijume priznavanja iz ovog IFRS).

Odeljak 19

Poslovne kombinacije i gudvil

Delokrug ovog odeljka

- 19.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje **poslovnih kombinacija**. Sadrži uputstva za identifikovanje sticaoca, odmeravanje troškova poslovne kombinacije i alokaciju tih troškova na stečena sredstva i preuzete obaveze i rezervisanja za **potencijalne obaveze**. Bavi se i računovodstvenim obuhvatanjem gudvila u vreme poslovne kombinacije i naknadno.
- 19.2 Ovaj odeljak određuje računovodstveno obuhvatanje za sve poslovne kombinacije osim sledećih:
- (a) kombinacija entiteta ili **poslovanja** pod zajedničkom **kontrolom**. Zajednička kontrola znači da sve kombinovane entitete ili poslovanja na kraju kontroliše ista strana i pre i posle poslovne kombinacije, i da ta kontrola nije prelazna;
 - (b) formiranje **zajedničkog poduhvata**;
 - (c) sticanje grupe sredstava koja ne čine poslovanje.

Definicija poslovnih kombinacija

- 19.3 **Poslovna kombinacije** je spajanje zasebnih entiteta ili poslovanja u jedan izveštajni entitet. Rezultat skoro svih poslovnih kombinacija je to da jedan entitet, sticalac, stiče kontrolu nad jednim ili više drugih poslovanja, stečenih entiteta. Datum sticanja je datum kada sticalac efektivno stiče kontrolu nad stečenim entitetom.
- 19.4 Poslovna kombinacija može biti strukturirana na različite načine zbog pravnih, poreskih ili drugih razloga. Može obuhvatati sticanje kapitala jednog entiteta od strane drugog entiteta, sticanje svih neto sredstava entiteta, preuzimanje obaveza entiteta, ili sticanje nekih neto sredstava entiteta koja zajedno čine jedno ili više poslovanja.
- 19.5 Na poslovnu kombinaciju može da utiče emitovanje instrumenata kapitala, prenos gotovine, **gotovinskih ekvivalenata** ili drugih sredstava, ili mešavina svega ovoga. Transakcija može biti između akcionara učesnika u poslovnim kombinacijama ili između jednog entiteta i akcionara drugog entiteta. Ovo može uključivati uspostavljanje novog entiteta koji bi kontrolisao entitete-učesnike u poslovnoj kombinaciji ili preneti neto sredstva, ili restrukturiranje jednog ili više entiteta-učesnika u poslovnoj kombinaciji.

Računovodstvo

- 19.6 Sve poslovne kombinacije treba da se računovodstveno obuhvataju primenom metoda sticanja.
- 19.7 Primena metoda sticanja zahteva sledeće korake:
- (a) identifikovanje sticaoca;
 - (b) odmeravanje troškova poslovne kombinacije; i
 - (c) alokaciju, na datum sticanja, troškova poslovne kombinacije na stečena sredstva i preuzete obaveze i rezervisanja za **potencijalne obaveze**.

Identifikovanje sticaoca

- 19.8 Sticalac treba da se identifikuje za sve poslovne kombinacije. Sticalac je entitet koji učestvuje u poslovnoj kombinaciji i koji stiče kontrolu nad drugim entitetima ili poslovanjima koji učestvuju u

poslovnoj kombinaciji.

- 19.9 Kontrola je moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama entiteta ili poslovanja sa ciljem pribavljanja koristi od njegovih aktivnosti. Kontrola jednog entiteta od strane drugog je opisana u Odeljku 9 *Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji*.
- 19.10 Mada ponekad može biti teško identifikovati sticaoca, obično postoje naznake postojanja sticaoca. Na primer:
- (a) ako je **fer vrednost** jednog od entiteta-učesnika u poslovnoj kombinaciji značajno veća od fer vrednosti drugog entiteta-učesnika u poslovnoj kombinaciji, verovatno je da je entitet sa većom fer vrednošću sticalac;
 - (b) ako je poslovna kombinacija sprovedena razmenom običnih instrumenata kapitala sa pravom glasa za gotovinu ili druga sredstva, verovatno je da je entitet koji daje gotovinu ili druga sredstva sticalac;
 - (c) ako poslovna kombinacija ima za rezultat to da je rukovodstvo jednog od entiteta-učesnika u poslovnoj kombinaciji u stanju da dominira u odabiru rukovodećeg tima entiteta nastalog u poslovnoj kombinaciji, verovatno je da je entitet čije je rukovodstvo u stanju da dominira sticalac.

Trošak poslovne kombinacije

- 19.11 Sticalac treba da odmerava troškove poslovne kombinacije kao zbir:
- (a) fer vrednosti, na datum razmene, datih sredstava, napravljenih ili preuzetih obaveza, i instrumenata kapitala koje je emitovao sticalac, u zamenu za kontrolu nad stečenim entitetom, plus
 - (b) svi troškovi koji se mogu direktno pripisati poslovnoj kombinaciji.

Korigovanje troška poslovne kombinacije uslovljeno budućim događajima

- 19.12 Kada ugovor o poslovnoj kombinaciji predviđa korigovanje troška kombinacije uslovljeno budućim događajima, sticalac treba da uključi procenjeni iznos tog korigovanja u troškove kombinacije na datum sticanja ako je korigovanje **verovatno** i ako se može pouzdano odmeriti.
- 19.13 Međutim, ako se potencijalno korigovanje ne priznaje na datum sticanja, već naknadno postane verovatno i pouzdano merljivo, dodatna naknada treba da se tretira kao korigovanje troškova kombinacije.

Alokacija troškova poslovne kombinacije na stečena sredstva i preuzete obaveze i potencijalne obaveze

- 19.14 Sticalac treba, na datum sticanja, da alocira troškove poslovne kombinacije priznavanjem sredstava i obaveza stečenog entiteta koji se mogu identifikovati i rezervisanja za one potencijalne obaveze koje ispunjavaju kriterijume priznavanja iz paragrafa 19.20 po njihovoj fer vrednosti na taj datum. Svaka razlika između troškova poslovne kombinacije i sticaočevog učešća u neto fer vrednosti sredstava, obaveza i rezervisanja za potencijalne obaveze koji se mogu identifikovati i koji su priznati na taj način treba da se računovodstveno obuhvata u skladu sa paragrafima 19.22-19.24 (kao gudvil ili takozvani "negativni gudvil").
- 19.15 Sticalac treba zasebno da prizna sredstva, obaveze i potencijalne obaveze stečenog entiteta koji se mogu identifikovati na datum sticanja samo ako ispunjavaju sledeće kriterijume na taj datum:
- (a) u slučaju imovine koja nije nematerijalna imovina, verovatno je da će sve sa njom povezane buduće ekonomske koristi uliti kod sticaoca, a fer vrednost se može pouzdano odmeriti;

- (b) u slučaju obaveze koja nije potencijalna obaveza, verovatno je da će odliv resursa biti potreban za izmirenje obaveze, a fer vrednost se može pouzdano odmeriti;
- (c) u slučaju potencijalne imovine ili potencijalne obaveze, fer vrednost se može pouzdano odmeriti.

19.16 Sticaočev izveštaj o ukupnom rezultatu treba da sadrži dobitke i gubitke stečenog entiteta nakon datuma sticanja tako što će obuhvatiti prihode i rashode na osnovu troškova poslovne kombinacije sticaoca. Na primer, rashodi amortizacije uključeni nakon datuma sticanja u sticaočev izveštaj o ukupnom rezultatu koji se odnose na sredstva stečenog entiteta koja se amortizuju treba da budu zasnovani na fer vrednostima tih sredstava koja se amortizuju na datum sticanja, odnosno na troškovima za sticaoca.

19.17 Primena metoda sticanja počinje od datuma sticanja, koji predstavlja datum kada sticalac stiče kontrolu nad stečenim entitetom. Zato što kontrola predstavlja moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama entiteta ili poslovanja sa ciljem pribavljanja koristi od njegovih aktivnosti, nije neophodno da se transakcija pravno zaključi ili finalizira pre nego što sticalac stekne kontrolu. Sve relevantne činjenice i okolnosti koje se tiču poslovne kombinacije treba da se razmatraju prilikom ocenjivanja kada je sticalac stekao kontrolu.

19.18 U skladu sa paragrafom 19.14, sticalac zasebno priznaje samo sredstva, obaveze i potencijalne obaveze stečenog entiteta koje se mogu identifikovati i koje su postojale na datum sticanja i ispunjavaju kriterijume priznavanja iz paragrafa 19.15. Stoga:

- (a) sticalac treba da prizna obaveze za okončanje ili smanjenje aktivnosti stečenog entiteta kao deo alokacije troškova kombinacije samo kada stečeni entitet ima, na datum sticanja, postojeću obavezu za restrukturiranje priznatu u skladu sa Odeljkom 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*; i
- (b) sticalac, kada vrši alokaciju troškova kombinacije, ne treba da priznaje obaveze za buduće gubitke ili druge troškove za koje se očekuje da će nastati kao rezultat poslovne kombinacije.

19.19 Ako je početno računovodstveno obuhvatanje poslovne kombinacije nepotpuno do kraja izveštajnog perioda u kom kombinacija nastane, sticalac treba da prizna u svojim finansijskim izveštajima iznose rezervisanja za stavke za koje je računovodstveno obuhvatanje nepotpuno. U roku od dvanaest meseci od datuma sticanja, sticalac treba retroaktivno da koriguje iznose rezervisanja priznate kao imovinu i obaveze na datum sticanja (odnosno da ih računovodstveno obuhvati kao da su nastali na datum sticanja) kako bi odrazio nove pribavljene informacije. Nakon dvanaest meseci od datuma sticanja, korigovanja početnog računovodstvenog obuhvatanja poslovne kombinacije treba da se priznaju samo da bi se ispravila greška u skladu sa Odeljkom 10 *Računovodstvene politike, procene i greške*.

Potencijalne obaveze

19.20 U paragrafu 19.14 se navodi da sticalac zasebno priznaje rezervisanje za potencijalnu obavezu stečenog entiteta samo ako se njena fer vrednost može pouzdano odmeriti. Ako se njena fer vrednost ne može pouzdano odmeriti:

- (a) postoji rezultujući efekat na iznos koji se priznaje kao gudvil ili se računovodstveno obuhvata u skladu sa paragrafom 19.24; i
- (b) sticalac treba da obelodani informaciju o potencijalnoj obavezi kako se zahteva u Odeljku 21.

19.21 Nakon početnog priznavanja, sticalac treba da odmerava potencijalne obaveze priznate zasebno u skladu sa paragrafom 19.14 kao viši od sledeća dva iznosa:

- (a) iznos koji bi se priznao u skladu sa Odeljkom 21; i
- (b) početno priznati iznos umanjen za iznose prethodno priznate kao prihod u skladu sa Odeljkom 23 *Prihod*.

Gudvil

19.22 Sticalac treba, na datum sticanja, da:

- (a) prizna gudvil stečen u poslovnoj kombinaciji kao sredstvo, i
- (b) na početku odmeri taj gudvil po nabavnoj vrednosti, koja predstavlja iznos za koji trošak poslovne kombinacije prevazilazi učešće sticaoca u neto fer vrednosti sredstava, obaveza i potencijalnih obaveza koje se mogu identifikovati, priznatih u skladu sa paragrafom 19.14.

19.23 Nakon početnog priznavanja, sticalac treba da odmeri gudvil stečen u poslovnoj kombinaciji po nabavnoj vrednosti umanjenoj za akumuliranu **amortizaciju** i akumulirane gubitke zbog **umanjenja vrednosti**:

- (a) Entitet treba da poštuje principe date u paragrafima 18.19-18.24 za amortizaciju gudvila. Ako entitet nije u stanju da izvrši pouzdanu procenu korisnog veka trajanja gudvila, treba da pretpostavi da je vek trajanja deset godina.
- (b) Entitet treba da poštuje Odeljak 27 *Umanjenje vrednosti imovine* za priznavanje i odmeravanje umanjenja vrednosti gudvila.

Iznos za koji trošak poslovne kombinacije prevazilazi učešće sticaoca u neto fer vrednosti sredstava, obaveza i potencijalnih obaveza koje se mogu identifikovati

19.24 Ako je sticaočevo učešće u fer vrednosti sredstava, obaveza i potencijalnih obaveza stečenog entiteta koje se mogu identifikovati i koje su priznate u skladu sa paragrafom 19.14 veće od troška poslovne kombinacije (što se ponekad naziva "negativni gudvil"), sticalac treba da:

- (a) ponovo oceni identifikovanje i odmeravanje sredstava, obaveza i potencijalnih obaveza stečenog entiteta, kao i odmeravanje troškova kombinacije, i
- (b) odmah prizna u dobitak ili gubitak svaki višak preostao nakon te ponovne ocene.

Obelodanjivanja

Za poslovne kombinacije sprovedene tokom izveštajnog perioda

19.25 Za svaku poslovnu kombinaciju koja je sprovedena tokom tog perioda, sticalac treba da obelodani sledeće:

- (a) nazive i opise entiteta ili poslovanja učesnika u poslovnim kombinacijama;
- (b) datum sticanja;
- (c) procenat stečenih instrumenata kapitala sa pravom glasa;
- (d) troškove kombinacije i opis komponenata tih troškova (poput gotovine, instrumenata kapitala i dužničkih instrumenata);
- (e) iznose priznate na datum sticanja za svaku klasu sredstava, obaveza i potencijalnih obaveza stečenog entiteta, uključujući i gudvil;
- (f) iznos svakog viška priznatog u dobitak ili gubitak u skladu sa paragrafom 19.24 i linijsku stavku u izveštaju o ukupnom rezultatu (i bilansu uspeha, ako se prezentuje) u kojoj je taj višak priznat.

Za sve poslovne kombinacije

19.26 Sticalac treba da obelodani usklađivanje knjigovodstvenih vrednosti gudvila na početku i na kraju izveštajnog perioda, prikazujući zasebno:

- (a) promene nastale od novih poslovnih kombinacija;
- (b) gubitke zbog umanjenja vrednosti;
- (c) otuđenja prethodno stečenih poslovanja;
- (d) ostale promene.

Ovo usklađivanje ne mora da se prezentuje za prethodne periode.

Odeljak 20 Lizing

Delokrug ovog Odeljka

- 20.1 Ovaj odeljak se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje svih **lizinga** osim:
- (a) ugovora o lizingu koji se odnose na istraživanje ili korišćenje minerala, nafte, prirodnog gasa i sličnih neregenerativnih resursa (videti Odeljak 34 *Specijalizovane aktivnosti*);
 - (b) ugovora o licencama za predmete kao što su filmovi, video zapisi, predstave, rukopisi, patenti i autorska prava (videti Odeljak 18 *Nematerijalna imovina osim gudvila*);
 - (c) odmeravanja nekretnina koje drži korisnik lizinga, a koje se računovodstveno obuhvataju kao **investicione nekretnine** i odmeravanje investicionih nekretnina koje je davalac lizinga obezbedio po osnovu ugovora o poslovnom lizingu (videti Odeljak 16 *Investicione nekretnine*);
 - (d) odmeravanja **bioloških sredstava** koje korisnik lizinga poseduje po osnovu ugovora o finansijskom lizingu i bioloških sredstava koje je davalac lizinga obezbedio po osnovu ugovora o poslovnom lizingu (videti Odeljak 34);
 - (e) lizinga koji bi mogli da dovedu do gubitka za davaoca ili korisnika lizinga kao rezultat ugovornih odredbi koje nisu povezane sa cenom sredstva koje je predmet lizinga, promenama deviznih kurseva ili neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana (videti paragraf 12.3(f));
 - (f) poslovnih lizinga koji su štetni (onerozni).
- 20.2 Ovaj odeljak se primenjuje na ugovore kojima se prenosi pravo na korišćenje sredstava, čak i u slučaju kada se od davaoca lizinga zahtevaju značajne usluge u vezi sa funkcionisanjem i održavanjem sredstva. Ovaj odeljak se ne primenjuje na ugovore o uslugama kojima se ne prenosi pravo na korišćenje sredstva sa jedne na drugu ugovornu stranu.
- 20.3 Neki ugovori, poput ugovora o angažovanju eksternih resursa, telekomunikacionih ugovora kojima se daju prava na kapacitete i uzmi-ili-plati ugovora, nemaju pravnu formu lizinga, već prenose prava na korišćenje sredstava u zamenu za plaćanja. Takvi ugovori su u suštini lizing sredstava i treba da se računovodstveno obuhvataju prema ovom odeljku.

Klasifikacija lizinga

- 20.4 Lizing se klasifikuje kao **finansijski lizing** ukoliko se njim suštinski prenose svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom. Lizing se klasifikuje kao **poslovni lizing**, ako se njim ne prenose suštinski svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom.
- 20.5 Da li je lizing finansijski ili poslovni, zavisi od suštine transakcije, a ne od forme ugovora. Primeri situacija koje pojedinačno ili zajedno, upućuju na klasifikovanje lizinga kao finansijskog su:
- (a) lizingom se prenosi vlasništvo nad sredstvom na korisnika lizinga do kraja trajanja lizinga;
 - (b) korisnik lizinga ima opciju da kupi sredstvo po ceni za koju se očekuje da će biti znatno niža od **fer vrednosti** na datum kada se opcija može iskoristiti, i kada je na početku lizinga razumno očekivati da će se opcija iskoristiti;
 - (c) trajanje lizinga se odnosi na veći deo ekonomskog veka sredstva, čak iako se vlasništvo ne prenosi;
 - (d) na početku lizinga **sadašnja vrednost** minimalnih plaćanja za lizing veća je ili jednaka ukupnoj fer vrednosti sredstva koje je predmet lizinga; i
 - (e) sredstva koja su predmet lizinga su specifične prirode, tako da ih bez značajnih modifikacija može koristiti samo korisnik lizinga.

- 20.6 Indikatori situacija koje bi individualno ili u kombinaciji mogle takođe upućivati na klasifikovanje lizinga kao finansijskog lizinga su:
- (a) ukoliko korisnik lizinga može opozvati lizing, gubitke davaoca lizinga zbog ovog opoziva snosi korisnik lizinga;
 - (b) dobiti ili gubici od fluktuacija **rezidualne vrednosti** sredstva koje je predmet lizinga padaju na teret korisnika lizinga (na primer, popust na zakupninu koji je jednak najvećem delu prihoda od prodaje na kraju trajanja lizinga); i
 - (c) korisnik lizinga ima mogućnost da nastavi lizing u narednom periodu, uz zakupninu koja je znatno niža od tržišne zakupnine.
- 20.7 Primeri i indikatori u paragrafima 20.5 i 20.6 nisu uvek konačni. Ako je jasno na osnovu ostalih karakteristika, da se lizingom ne prenose suštinski svi rizici i koristi svojstveni vlasništvu, lizing se klasifikuje kao poslovni lizing. Na primer, to može biti slučaj kada se vlasništvo nad sredstvom prenosi na kraju lizinga u zamenu za varijabilno plaćanje koje je jednako njegovoj tadašnjoj fer vrednosti, ili ako postoji potencijalna zakupnina zbog koje korisnik lizinga ne snosi suštinski sve rizike i koristi.
- 20.8 Klasifikovanje lizinga se vrši na početku lizinga i ne menja se tokom trajanja lizinga osim ukoliko se korisnik lizinga i davalac lizinga slože da promene odredbe ugovora o lizingu (osim obnavljanja lizinga), u kom slučaju klasifikacija lizinga treba ponovo da se izvrši.

Finansijski izveštaji korisnika lizinga – finansijski lizing

Početno priznavanje

- 20.9 Na početku trajanja lizinga, korisnik lizinga treba da prizna svoja prava korišćenja i obaveze u okviru finansijskog lizinga kao sredstvo i obavezu u svom izveštaju o finansijskoj poziciji, u iznosima koji su jednaki fer vrednosti sredstava koja su predmet lizinga, ili po sadašnjoj vrednosti minimalnih plaćanja za lizing, ako je ona niža. Svi inicijalni direktni troškovi korisnika lizinga (inkrementalni troškovi koji su direktno pripisivi pregovorima i dogovorima o lizingu) dodaju se iznosu koji je priznat kao sredstvo.
- 20.10 Sadašnja vrednost minimalnih plaćanja lizinga treba da se izračunava korišćenjem **kamatne stope sadržane u lizingu**. Ako se ona ne može odrediti, treba da se koristi **inkrementalna stopa pozajmljivanja korisnika lizinga**.

Naknadno odmeravanje

- 20.11 Korisnik lizinga treba da izvrši alokaciju minimalnih plaćanja lizinga između finansijskog troška i smanjenja neizmirene obaveze korišćenjem **metoda efektivne kamatne stope** (videti paragrafe 11.15-11.20). Korisnik lizinga treba da izvrši alokaciju finansijskog troška na svaki period tokom trajanja lizinga, tako da se ostvaruje stalna periodična kamatna stopa na preostali iznos obaveze. Korisnik lizinga evidentira potencijalne zakupnine kao rashode u periodima u kojima su nastali.
- 20.12 Korisnik lizinga treba da izvrši amortizaciju sredstva koje je predmet finansijskog lizinga u skladu sa relevantnim odeljkom ovog IFRS za tu vrstu sredstva, na primer Odeljkom *Nekretnine, postrojenja i oprema*, Odeljkom 18 ili Odeljkom 19 *Poslovne kombinacije i gudvil*. Ukoliko nije izvesno da će korisnik lizinga steći pravo vlasništva nad sredstvom koje je predmet lizinga do kraja trajanja lizinga, to sredstvo se u potpunosti amortizuje u kraćem periodu od: trajanja lizinga ili korisnog veka trajanja sredstva. Korisnik lizinga takođe na svaki **datum izveštavanja** ocenjuje da li je umanjena vrednost sredstva koje je predmet finansijskog lizinga (videti Odeljak 27 *Umanjenje vrednosti imovine*).

Obelodanjivanja

- 20.13 Za finansijski lizing, korisnik lizinga treba da obelodani sledeće:

- (a) za svaku **klasu sredstava**, neto **knjigovodstvenu vrednost** na kraju **izveštajnog perioda**.
- (b) ukupna buduća minimalna plaćanja lizinga na kraju izveštajnog perioda, za svaki od sledećih perioda:
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, kraće od pet godina;
 - (iii) duže od pet godina.
- (c) opšti opis značajnih ugovora o lizingu korisnika lizinga, uključujući, na primer, informacije o potencijalnim zakupninama, uslove obnavljanja ili kupovne opcije i klauzule povećanja cena, podzakupne, kao i ograničenja nametnuta ugovorom o lizingu.

20.14 Pored toga, zahtevi za obelodanjivanje o sredstvima u skladu sa Odeljcima 17, 18, 27 i 34 se primenjuju na korisnika lizinga za sredstva koja su predmet finansijskih lizinga.

Finansijski izveštaji korisnika lizinga – poslovni lizing

Priznavanje i odmeravanje

- 20.15 Korisnik lizinga treba da priznaje plaćanja po osnovu poslovnog lizinga (isključujući troškove usluga kao što su osiguranje i održavanje) po pravolinijskoj osnovi kao rashod, osim ako:
- (a) neka druga sistematska osnova nije primerenija za predstavljanje vremenske strukture koristi za korisnika, čak iako plaćanja nisu na toj osnovi, ili
 - (b) su plaćanja davaocu lizinga strukturirana tako da se povećavaju u skladu sa očekivanom opštom inflacijom (na osnovu objavljenih indeksa ili statistika) kako bi nadoknadili očekivana povećanja troškova davaoca lizinga usled inflacije. Ako plaćanja davaocu lizinga variraju zbog faktora koji nisu opšta inflacija, onda ovaj uslov (b) nije ispunjen.

Primer primene paragrafa 20.15(b)

X posluje u pravnom sistemu u kome je jedinstveno predviđanje lokalnih banaka da će se opšti indeks cena, kako ga objavljuje vlada, povećavati u proseku 10 procenata godišnje tokom sledećih pet godina. X zakupljuje od Y kancelarijski prostor na pet godina u okviru poslovnog lizinga. Plaćanja lizinga su strukturirana tako da odražavaju očekivanih 10 procenata godišnje inflacije tokom petogodišnjeg trajanja lizinga na sledeći način:

Godina 1	100 000 n.j.
Godina 2	110 000 n.j.
Godina 3	121 000 n.j.
Godina 4	133 000 n.j.
Godina 5	146 000 n.j.

X priznaje godišnje rashode za zakupninu jednake iznosima koje duguje davaocu lizinga, kako je prikazano u prethodnom tekstu. Ako povećanje plaćanja nije jasno strukturirano da nadoknadi davaocu lizinga očekivano povećanje troškova usled inflacije na osnovu objavljenih indeksa ili statistika, onda X priznaje godišnji rashod za zakupninu po pravolinijskoj osnovi: 122 000 NJ za svaku godinu (zbir iznosa koji se duguju po osnovu lizinga podeljen na pet godina).

Obelodanjivanja

20.16 Za poslovni lizing, korisnik lizinga treba da obelodani sledeće:

- (a) ukupna buduća minimalna plaćanja lizinga prema neopozivom poslovnom lizingu, za svaki od sledećih perioda:

- (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, kraće od pet godina;
 - (iii) duže od pet godina.
- (b) plaćanja lizinga koja se priznaju kao rashod.
- (c) opšti opis značajnih ugovora o lizingu korisnika lizinga, uključujući, na primer, informacije o potencijalnim zakupninama, uslove obnavljanja ili kupovne opcije i klauzule povećanja cena, podzakupe, kao i ograničenja nametnuta ugovorom o lizingu.

Finansijski izveštaji davaoca lizinga – finansijski lizing

Početno priznavanje i odmeravanje

- 20.17 Davalac lizinga treba da priznaje sredstva koja se drže u okviru finansijskog lizinga u izveštaju o finansijskoj poziciji i prezentuje ih kao potraživanja u iznosu jednakom **neto investiciji u lizing**. Neto investicija u lizing je **bruto investicija u lizing** davaoca lizinga diskontovana po kamatnoj stopi sadržanoj u lizingu. Bruto investicija u lizing predstavlja zbir:
- (a) minimalnih plaćanja lizinga koje potražuje davalac lizinga u okviru finansijskog lizinga, i
 - (b) svih negarantovanih rezidualnih vrednosti pripisivih davaocu lizinga.
- 2.18 Kod finansijskih lizinga, izuzev onih u koje su kao davaoci lizinga uključeni proizvođači i posrednici, inicijalni direktni troškovi (inkrementalni troškovi koji su direktno pripisivi pregovorima i dogovorima o lizingu) se uključuju u inicijalno odmeravanje potraživanja po osnovu finansijskog lizinga i umanjuju iznos prihoda priznatih tokom trajanja lizinga.

Naknadno odmeravanje

- 20.19 Priznavanje finansijskog prihoda treba zasnovati na modelu koji odražava konstantnu periodičnu stopu prinosa na neto investiranje davaoca lizinga u finansijski lizing. Plaćanja lizinga koja se odnose na taj period, isključujući troškove usluga, se primenjuju prema bruto investiciji u lizing kako bi se smanjili i glavnica i nezarađeni finansijski prihod. Ako postoji naznaka da se značajno promenila procenjena negarantovana rezidualna vrednost korišćena u izračunavanju bruto investicije davaoca lizinga u lizing, alokacija prihoda tokom trajanja lizinga se proverava i svako smanjenje akumuliranih iznosa se odmah priznaje u dobitak ili gubitak.

Proizvođači ili posrednici kao davaoci lizinga

- 20.20 Proizvođači ili posrednici često nude kupcima izbor između kupovine ili uzimanja sredstava na lizing. Finansijski lizing sredstava od strane proizvođača ili posrednika, uzrokuje dve vrste prihoda:
- (a) dobitak ili gubitak koji je jednak dobitku ili gubitku od direktne prodaje sredstva koje je predmet lizinga, po uobičajenim prodajnim cenama, koje odražavaju moguće količinske ili trgovinske popuste; i
 - (b) prihod od finansiranja tokom trajanja lizinga.
- 20.21 Prihod od prodaje koji proizvođač ili posrednik kao davalac lizinga priznaje na početku lizinga predstavlja fer vrednost sredstva ili, ako je ona niža, sadašnju vrednost minimalnih plaćanja lizinga pripisivih davaocu lizinga, izračunatu po tržišnoj kamatnoj stopi. Troškovi prodaje priznati na početku trajanja lizinga predstavljaju nabavnu vrednost, ili ako je ona različita, knjigovodstvenu vrednost nekretnine koja je predmet lizinga umanjenu za sadašnju vrednost negarantovane rezidualne vrednosti. Razlika između prihoda od prodaje i troškova prodaje predstavlja dobitak od prodaje, koji se priznaje u skladu sa politikom entiteta koja se odnosi na direktnu prodaju.

20.22 Ako se nude veštački niske kamatne stope, dobitak od prodaje treba da se ograniči na onu koja bi se primenila da su upotrebljavane tržišne kamatne stope. Troškovi koje napravi proizvođač ili davalac lizinga posrednik u vezi sa pregovaranjem i zaključivanjem lizinga treba da se priznaju kao rashod kada se priznaje dobitak od prodaje.

Obelodanjivanja

20.23 Za finansijske lizinge, pored zahteva iz IFRS 7, davaoci lizinga obelodanjuju i sledeće:

- (a) usklađivanje između bruto investiranja u lizing na kraju izveštajnog perioda i sadašnje vrednosti potraživanja po osnovu minimalnih plaćanja lizinga na kraju izveštajnog perioda. Pored toga, entitet treba da obelodani bruto investiranje u lizing i sadašnju vrednost potraživanja po osnovu minimalnih plaćanja lizinga na kraju izveštajnog perioda, za svaki od sledećih perioda:
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne kraće od pet godina;
 - (iii) duže od pet godina.
- (b) nezarađeni prihod od finansiranja.
- (c) negarantovanu rezidualnu vrednost obračunatu u korist davaoca lizinga.
- (d) akumuliranu naknadu za nenaplaćena potraživanja po osnovu minimalnih plaćanja lizinga.
- (e) potencijalne zakupnine priznate kao prihod za period.
- (f) opšti opis značajnih ugovora o lizingu korisnika lizinga, uključujući, na primer, informacije o potencijalnim zakupninama, uslove obnavljanja ili kupovne opcije i klauzule povećanja cena, podzakupe, kao i ograničenja nametnuta ugovorom o lizingu.

Finansijski izveštaji davaoca lizinga – poslovni lizing

Priznavanje i odmeravanje

20.24 Davaoci lizinga treba da sredstva koja su predmet poslovnog lizinga iskažu u svojim izveštajima o finansijskoj poziciji u skladu sa njihovom prirodom.

20.25 Davalac lizinga treba da priznaje prihod po osnovu poslovnog lizinga (isključujući troškove usluga kao što su osiguranje i održavanje) po pravolinijskoj osnovi kao dobitak ili gubitak, tokom trajanja lizinga, osim ako:

- (a) neka druga sistematska osnova nije primerenija za predstavljanje vremenske strukture koristi za korisnika, čak iako primanja plaćanja nisu na toj osnovi, ili
- (b) su plaćanja davaocu lizinga strukturirana tako da se povećavaju u skladu sa očekivanom opštom inflacijom (na osnovu objavljenih indeksa ili statistika) kako bi nadoknadili očekivana povećanja troškova davaoca lizinga usled inflacije. Ako plaćanja davaocu lizinga variraju zbog faktora koji nisu opšta inflacija, onda ovaj uslov (b) nije ispunjen.

20.26 Davalac lizinga treba da priznaje kao rashod troškove, uključujući i amortizaciju, nastale prilikom realizacije prihoda od lizinga. Politika amortizacije za sredstva koja su predmet lizinga i čija se amortizacija može izvršiti treba da bude konzistentna uobičajenoj politici amortizacije davaoca lizinga za slična sredstva.

20.27 Davalac lizinga treba da doda knjigovodstvenoj vrednosti sredstva koje je predmet lizinga sve inicijalne direktne troškove nastale u vezi sa pregovaranjem i zaključivanjem ugovora o lizingu, i treba da prizna takve troškove kao rashod tokom trajanja lizinga na istoj osnovi na kojoj su priznati i prihodi od lizinga.

20.28 Da bi odredio da li je sredstvu koje je predmet lizinga umanjena vrednost, davalac lizinga treba da primenjuje Odeljak 27.

20.29 Proizvođač ili posrednik - davalac lizinga ne priznaje nikakav dobitak od prodaje prilikom zaključivanja ugovora o poslovnom lizingu, zbog toga što poslovni lizing nije ekvivalentan prodaji.

Obelodanjivanja

20.30 Za poslovni lizing, davalac lizinga treba da obelodani sledeće:

(a) ukupna buduća minimalna plaćanja lizinga prema neopozivom poslovnom lizingu, za svaki od sledećih perioda:

- (i) kraće od jedne godine;
- (ii) duže od jedne godine, kraće od pet godina;
- (iii) duže od pet godina.

(b) ukupne potencijalne zakupnine koje se priznaju kao prihod.

(c) opšti opis značajnih ugovora o lizingu davaoca lizinga, uključujući, na primer, informacije o potencijalnim zakupninama, uslove obnavljanja ili kupovne opcije i klauzule povećanja cena, podzakupe, kao i ograničenja nametnuta ugovorom o lizingu.

20.31 Pored toga, zahtevi za obelodanjivanje o sredstvima u skladu sa Odeljcima 17, 18, 27 i 34 se primenjuju na korisnika lizinga za sredstva koja su predmet poslovnih lizinga.

Transakcije prodaje i povratnog lizinga

20.32 Transakcija prodaje i povratnog lizinga obuhvata prodaju sredstva i ponovno uzimanje istog sredstva na lizing. Plaćanje lizinga i prodajna cena obično su međusobno zavisni, pošto se o njima pregovara u paketu. Računovodstveni postupak transakcija prodaje i povratnog lizinga zavisi od vrste lizinga o kome je reč.

Transakcija prodaje i povratnog lizinga koja ima za rezultat finansijski lizing

20.33 Ukoliko transakcija prodaje i povratnog lizinga ima za rezultat finansijski lizing, prodavac – korisnik lizinga ne treba da priznaje odmah kao prihod svaki višak prihoda od prodaje iznad knjigovodstvene vrednosti sredstva. Umesto toga, taj iznos se odlaže i amortizuje tokom trajanja lizinga.

Transakcija prodaje i povratnog lizinga koja ima za rezultat poslovni lizing

20.34 Ukoliko transakcija prodaje i povratnog lizinga ima za rezultat poslovni lizing, i ako je jasno da je transakcija uspostavljena po fer vrednosti, prodavac – korisnik lizinga treba odmah da prizna svaki dobitak ili gubitak. Ukoliko je prodajna cena ispod fer vrednosti, prodavac – korisnik lizinga treba odmah da prizna svaki dobitak ili gubitak, osim u slučaju ako se gubitak kompenzuje budućim plaćanjima lizinga po ceni nižoj od tržišne. U tom slučaju, prodavac – korisnik lizinga treba taj gubitak da odloži i amortizuje proporcionalno plaćanjima lizinga tokom perioda u kom se očekuje korišćenje sredstva. Ukoliko je prodajna cena iznad fer vrednosti, prodavac – korisnik lizinga treba da odloži višak iznad fer vrednosti i amortizuje ga tokom perioda u kom se očekuje korišćenje sredstva.

Obelodanjivanje

20.35 Zahtevi za obelodanjivanje za korisnike lizinga i davaoce lizinga primenjuju se podjednako na transakcije prodaje i povratnog lizinga. Zahtevani opis značajnih ugovora o lizingu treba da sadrži obelodanjivanja jedinstvenih ili neuobičajenih odredbi ugovora ili uslova transakcija prodaje i povratnog lizinga.

Odeljak 21

Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

Delokrug ovog Odeljka

- 21.1 Ovaj odeljak se primenjuje na sva **rezervisanja** (odnosno obaveze sa neizvesnim vremenom ili iznosom), **potencijalne obaveze** i **potencijalnu imovinu** osim onih rezervisanja koja pokrivaju drugi odeljci ovog IFRS. Oni obuhvataju rezervisanja koja se odnose na:
- (a) lizing (Odeljak 20 *Lizing*). Međutim, ovaj odeljak se bavi operativnim lizingom koji je postao onerozan;
 - (b) ugovore o izgradnji (Odeljak 23 *Prihodi*);
 - (c) obaveze za primanja zaposlenih (Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*);
 - (d) porez na prihod (Odeljak 29 *Porez na prihod*).
- 21.2 Zahtevi ovog odeljka se ne primenjuju na izvršive ugovore osim ako oni nisu **onerozni (štetni) ugovori**. Izvršivi ugovori su ugovori prema kojima nijedna od strana nije izvršila nijednu od svojih obaveza ili su obe strane delimično izvršile svoje obaveze u podjednako meri.
- 21.3 Reč "rezervisanje" se ponekad koristi u kontekstu stavki kao što su amortizacija, umanjenje vrednosti imovine i nenaplativa potraživanja. To su korigovanja **knjigovodstvene vrednosti** imovine, a ne priznavanje obaveza, te stoga nisu pokriveni ovim odeljkom.

Početno priznavanje

- 21.4 Rezervisanje će biti priznato kada:
- (a) entitet ima obavezu na **datum izveštavanja** kao rezultat prošlog događaja;
 - (b) je **verovatno** da će se od entiteta zahtevati da prenese ekonomske koristi prilikom izmirenja; i
 - (c) iznos obaveze se može pouzdano proceniti.
- 21.5 Entitet treba da prizna rezervisanje kao obavezu u izveštaju o finansijskoj poziciji i treba da prizna iznos rezervisanja kao rashod, osim ako drugi odeljak ovog IFRS ne zahteva da se trošak prizna kao deo nabavne vrednosti sredstava kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema.
- 21.6 Uslov u paragrafu 21.4(a) (obaveza na datum izveštavanja kao rezultat prošlog događaja) znači da entitet nema realnu alternativu izmirenja te obaveze. Ovo se može dogoditi kada entitet ima zakonsku obavezu koja se može sprovesti zakonskim putem ili kada entitet ima **izvedenu obavezu** zato što je prošli događaj (koji može biti delovanje entiteta) stvorio validna očekivanja kod drugih strana da će entitet izmiriti obavezu. Obaveze koje će nastati od budućeg delovanja entiteta (odnosno budućeg obavljanja poslovanja) ne zadovoljavaju uslov iz paragrafa 21.4(a), bez obzira na to koliko je verovatno da će se one dogoditi ili čak i ako su one ugovorne. Da ilustrujemo, zbog komercijalnih pritisaka ili pravnih zahteva, entitet može da namerava ili mora da pretrpi izdatke da bi poslovao na određeni način u budućnosti (na primer, ugrađivanje filtera za dim u određenoj vrsti fabrike). Zato što entitet može da izbegne buduće izdatke svojim budućim delovanjem, na primer, promenom metoda poslovanja ili prodajom fabrike, on nema sadašnju obavezu za taj budući izdatak i ne priznaje se nikakvo rezervisanje.

Početno odmeravanje

- 21.7 Entitet treba da odmerava rezervisanje po najboljoj proceni iznosa potrebnog za izmirenje te obaveze

na datum izveštavanja. Najbolja procena je iznos koji bi neki entitet razumno platio da izmiri obavezu na kraju izveštajnog perioda ili da je na taj datum prenese trećoj strani.

- (a) Kada rezervisanje obuhvata veliki broj stavki, procena iznosa odražava odmeravanje svih mogućih ishoda, prema sa njima povezanim verovatnoćama. Rezervisanje će stoga biti različito zavisno od toga da li je verovatnoća gubitka datog iznosa, na primer 60 procenata ili 90 procenata. Kada postoji kontinuirani niz mogućih ishoda, i kada je svaka tačka u tom nizu podjednako verovatna, koristi se središnja tačka niza.
- (b) Kada rezervisanje nastane kao posledica jedne obaveze, pojedinačni najverovatniji ishod može biti najbolja procena iznosa potrebnog za izmirenje obaveze. Međutim, čak i u tom slučaju, entitet razmatra druge moguće ishode. Kada su drugi mogući ishodi ili uglavnom viši ili uglavnom niži od najverovatnijeg ishoda, najbolja procena će biti viši ili niži iznos.

Kada je efekat vremenske vrednosti novca **materijalan**, iznos rezervisanja treba da bude **sadašnja vrednost** očekivanog iznosa za izmirenje obaveze. Diskontna stopa (ili stope) treba da bude stopa (ili stope) pre oporezivanja koja odražava trenutne tržišne ocene vremenske vrednosti novca. Rizici specifični za tu obavezu treba da se odraze ili u diskontnoj stopi ili u proceni iznosa koji se zahtevaju za izmirenje obaveze, ali ne oboje.

21.8 Entitet treba da isključi dobitke od očekivanog otuđenja imovine iz odmeravanja rezervisanja.

21.9 Kada deo ili ceo iznos potreban za izmirenje rezervisanja može da refundira druga strana (na primer, kroz potraživanje od osiguranja), entitet treba da prizna refundiranje kao zasebno sredstvo samo kada je skoro izvesno da će entitet dobiti refundiranje pri izmirenju obaveze. Iznos refundiranja koji se priznaje ne treba da prevazilazi iznos rezervisanja. Potraživanje po osnovu refundiranja treba da se prezentuje u izveštaju o finansijskoj poziciji kao sredstvo i ne treba da se prebijaju sa povezanim rezervisanjem. U izveštaju o ukupnom rezultatu, entitet može da prebije svako refundiranje od druge strane sa rashodom koji se odnosi na relevantno rezervisanje.

Naknadno odmeravanje

21.10 Entitet knjiži na teret rezervisanja samo one izdatke za koje je rezervisanje prvobitno priznato.

21.11 Entitet treba da proverava rezervisanja na svaki datum izveštavanja i da ih koriguje kako bi odražavale trenutnu najbolju procenu iznosa koji bi se zahtevao za izmirenje obaveze na datum izveštavanja. Svako korigovanje prethodno priznatih iznosa treba da se priznaje u dobitak ili gubitak osim ukoliko rezervisanje nije prvobitno priznato kao deo nabavne vrednosti sredstava (videti paragraf 21.5). Kada se rezervisanje odmerava po sadašnjoj vrednosti iznosa za koji se očekuje da se zahteva za izmirenje obaveze, realizacija diskonta treba da se prizna kao finansijski rashod u dobitku ili gubitku u periodu u kom nastane.

Potencijalne obaveze

21.12 **Potencijalna obaveza** je moguća ali neizvesna obaveza, ili sadašnja obaveza koja nije priznata zato što ne zadovoljava jedan ili oba uslova (b) i (c) u paragrafu 21.4. Entitet ne treba da priznaje potencijalnu obavezu kao obavezu, osim rezervisanja za potencijalne obaveze stečenog entiteta u poslovnoj kombinaciji (videti paragrafe 19.20 i 19.21). Obelodanjivanje potencijalne obaveze se zahteva u paragrafu 21.15 osim ako nije daleka mogućnost odliva resursa. Kada je entitet zajednički i pojedinačno odgovoran za obavezu, deo obaveze za koji se očekuje da bude ispunjen od drugih strana se tretira kao potencijalna obaveza.

Potencijalna imovina

21.13 Entitet ne treba da priznaje **potencijalnu imovinu** kao imovinu. Obelodanjivanje potencijalne imovine

se zahteva u paragrafu 21.16 kada je verovatan priliv ekonomskih koristi. Međutim, kada je priliv budućih ekonomskih koristi u entitet skoro siguran, tada sa njim povezana imovina nije potencijalna imovina i prikladno je njeno priznavanje.

Obelodanjivanja

Obelodanjivanja o rezervisanjima

21.14 Za svaku klasu rezervisanja, entitet obelodanjuje sve od sledećeg:

- (a) Usklađivanje koje pokazuje:
 - (i) knjigovodstvenu vrednost na početku i kraju perioda;
 - (ii) dodatna rezervisanja napravljena tokom perioda, uključujući korigovanja koja su rezultat promena odmeravanja diskontovanog iznosa;
 - (iii) iznose knjižene na teret rezervisanja tokom perioda; i
 - (iv) neiskorišćene iznose rezervisanja stornirane tokom perioda.
- (b) Kratak opis prirode obaveze i očekivani iznos i vreme svih rezultujućih isplata.
- (c) Naznaku neizvesnosti o iznosu i vremenu tih odliva.
- (d) Iznos svakog očekivanog refundiranja, navodeći iznos svih sredstava koja su priznata za to očekivano refundiranje.

Uparedne informacije za prethodne periode se ne zahtevaju.

Obelodanjivanja o potencijalnim obavezama

21.15 Osim ako verovatnoća svih odliva resursa pri izmirenju nije mala, entitet treba da obelodani, za svaku klasu potencijalnih obaveza na datum izveštavanja, kratak opis prirode potencijalne obaveze i kada je izvodljivo:

- (a) Procenu njenog finansijskog efekta, odmerenog u skladu sa paragrafima 21.7-21.11;
- (b) Naznaku neizvesnosti u vezi sa iznosom i vremenom tih odliva; i
- (c) Iznos svakog očekivanog refundiranja.

Ako je **neizvodljivo** izvršiti jedno ili više ovih obelodanjivanja, ta činjenica treba da se navede.

Obelodanjivanja o potencijalnoj imovini

21.16 Kada je priliv ekonomskih koristi verovatan, ali nije siguran, entitet treba da obelodani opis prirode potencijalne imovine na kraju **izveštajnog perioda** i kada je izvodljivo to uraditi bez prekomernih troškova i napora, procenu njenog finansijskog efekata, odmerenog korišćenjem principa propisanih u paragrafima 21.7-21.11. Ako je neizvodljivo izvršiti ovo obelodanjivanje, ta činjenica treba da se navede.

Prejudicirana obelodanjivanja

21.17 U veoma retkim slučajevima, može se očekivati da obelodanjivanje nekih ili svih informacija zahtevanih paragrafima 21.14-21.16, ozbiljno ugrozi poziciju entiteta u sporu sa drugim stranama u vezi sa predmetom rezervisanja, potencijalne obaveze ili potencijalne imovine. U takvim slučajevima, entitet ne mora da obelodani tu informaciju, ali treba da obelodani opštu prirodu spora, zajedno sa činjenicom da informacija nije obelodanjena i razlozima zbog kojih to nije učinjeno.

Odeljak 22 Obaveze i kapital

Delokrug ovog odeljka

- 22.1 Ovaj odeljak uspostavlja principe za klasifikaciju finansijskih instrumenata kao obaveza ili kapitala i bavi se računovodstvenim obuhvatanjem instrumenata **kapitala** emitovanih pojedincima ili drugim stranama koji deluju u svojstvu investitora u instrumente kapitala (odnosno u svojstvu **vlasnika**). Odeljak 26 *Plaćanje na osnovu akcija* se bavi računovodstvenim obuhvatanjem transakcije u kojoj entitet dobija robu ili usluge (uključujući i usluge zaposlenih) kao naknadu za instrumente kapitala (uključujući i akcije ili opcije akcija) od zaposlenih i drugih dobavljača koji deluju u svojstvu prodavaca robe i usluga.
- 22.2 Ovaj odeljak treba da se primenjuje kada se klasifikuju sve vrste finansijskih instrumenata osim:
- onih učešća u zavisnim entitetima, pridruženim entitetima i zajedničkim poduhvatima koji se računovodstveno obuhvataju u skladu sa Odeljkom 9 *Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji*, Odeljkom 14 *Investicije u pridružene entitete* ili Odeljkom 15 *Učešća u zajedničkim poduhvatima*.
 - pravima i obavezama zaposlenih prema planovima primanja zaposlenih, na koje se primenjuje Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*.
 - ugovorima za izvedenu obavezu u poslovnoj kombinaciji (videti Odeljak 19 *Poslovne kombinacije i gudvil*). Ovaj izuzetak se primenjuje samo na sticaoca.
 - finansijske instrumente, ugovore i obaveze u okviru transakcija plaćanja na osnovu akcija na koje se primenjuje Odeljak 26, osim što paragrafi 22.3-22.6 treba da se primenjuju na otkupljene sopstvene akcije kupljene, prodane, emitovane ili otkazane u vezi sa planovima opcija akcija zaposlenih, planovima kupovine akcija zaposlenih i svim drugim planovima plaćanja na osnovu akcija.

Klasifikacija instrumenta kao obaveze ili kapitala

- 22.3 Kapital je preostalo učešće u imovini entiteta nakon oduzimanja svih njegovih obaveza. Obaveza je sadašnja obaveza entiteta koja nastaje od prošlih događaja, za čije izmirenje se očekuje da će rezultirati odlivom resursa koji nose ekonomske koristi iz entiteta. Kapital obuhvata investicije **vlasnika** entiteta, plus povećanja tih investicija ostvarena putem profitabilnog poslovanja i zadržana za korišćenje u poslovanju entiteta, minus smanjenja investicija vlasnika kao posledica neprofitabilnog poslovanja i raspodela vlasnicima.
- 22.4 Neki finansijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju **obaveze** se klasifikuju kao kapital zato što predstavljaju preostalo učešće u neto sredstvima entiteta:
- instrument sa pravom ponovne prodaje emitentu je finansijski instrument koji imaocu daje pravo da proda taj instrument nazad emitentu za gotovinu ili drugo finansijsko sredstvo ili ga emitent automatski isplaćuje ili otkupljuje u slučaju nastanka neizvesnog budućeg događaja ili smrti ili penzionisanja imaoca instrumenta. Instrument sa pravom ponovne prodaje emitentu koji ima svako od sledećih obeležja se klasifikuje kao instrument kapitala:
 - Daje pravo imaocu na srazmerni deo neto imovine entiteta u slučaju likvidacije entiteta. Neto imovina entiteta je imovina koja preostane nakon umanjenja za sva ostala polaganja prava na imovinu entiteta;
 - Instrument je u klasi instrumenata koja je podređena svim ostalim klasama instrumenata.
 - Svi finansijski instrumenti u klasi instrumenata koja je podređena svim ostalim klasama instrumenata imaju identična obeležja.
 - Osim ugovorne obaveze emitenta da otkupi ili isplati taj instrument za gotovinu ili drugo

finansijsko sredstvo, instrument ne sadrži druge ugovorne obaveze davanja novca ili drugog finansijskog sredstva drugom entitetu ili razmene finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza sa drugim entitetom pod uslovima koji su potencijalno nepovoljni za entitet niti je ugovor koji se mora ili može izmiriti putem instrumenata sopstvenog kapitala entiteta.

- (v) Ukupno očekivani tokovi gotovine pripisivi instrumentu tokom perioda trajanja instrumenta su suštinski bazirani na dobitku ili gubitku, promeni u priznatoj neto imovini ili promeni fer vrednosti priznate i nepriznate neto imovine entiteta tokom perioda trajanja instrumenta (isključujući efekte instrumenta).
- (b) Instrumenti, ili komponente instrumenata, koji su podređeni svim drugim klasama instrumenata se klasifikuju kao kapital ukoliko entitetu nameću obavezu da drugoj strani preda srazmerni deo neto imovine entiteta samo pri likvidaciji.

22.5 Slede primeri instrumenata koji se klasifikuju kao obaveze, a ne kao kapital:

- (a) Instrument se klasifikuje kao obaveza ako je raspodela neto imovine posle likvidacije ograničena maksimalnim iznosom (gornja granica). Na primer, ako pri likvidaciji imaoci instrumenta dobiju srazmerni deo neto imovine, ali je ovaj iznos ograničen gornjom granicom i ako se višak imovine raspodeli humanitarnoj organizaciji ili državi, taj instrument se ne klasifikuje kao kapital.
- (b) instrument sa pravom ponovne prodaje emitentu se klasifikuje kao kapital ako, u slučaju iskorišćenja opcije utrživosti, imalac dobija srazmerni deo neto imovine entiteta odmeren u skladu sa ovim IFRS. Međutim, ako imalac ima pravo na iznos odmeren po nekoj drugoj osnovi (kao što su lokalni standardi), taj instrument se klasifikuje kao obaveza.
- (c) Instrument se klasifikuje kao obaveza ako obavezuje entitet da vrši isplate imaocu pre likvidacije, kao što je obavezna dividenda.
- (d) instrument sa pravom ponovne prodaje emitentu klasifikovan kao kapital u finansijskim izveštajima zavisnog entiteta se klasifikuje kao obaveza u konsolidovanim finansijskim izveštajima **grupe**.
- (e) prioritetna akcija koja predviđa obavezan otkup od strane emitenta za fiksni ili odredivi iznos na fiksni ili odredivi budući datum, ili daje imaocu pravo da zahteva od emitenta da otkupi instrument na ili posle određenog datuma za fiksni ili odredivi iznos, smatra se finansijskom obavezom.

22.6 Akcije članova kooperativnih entiteta i slični instrumenti su kapital ako:

- (a) entitet ima bezuslovno pravo da odbije otkup akcija članova, ili
- (b) otkup je bezuslovno zabranjen lokalnim zakonom, propisom ili aktima entiteta.

Prvobitna emisija akcija ili drugih instrumenata kapitala

22.7 Entitet treba da prizna emisiju akcija ili drugih instrumenata kapitala kao kapital kada emituje te instrumente i kada je druga strana obavezna da obezbedi gotovinske ili druge resurse entitetu u zamenu za te instrumente.

- (a) Ako se instrumenti kapitala emituju pre nego što entitet dobije gotovinske ili druge resurse, entitet treba da prezentuje iznos potraživanja kao odbitnu stavku kapitala u izveštaju o finansijskoj poziciji, a ne kao sredstvo.
- (b) Ako entitet dobije gotovinske ili druge resurse pre nego što se emituju instrumenti kapitala i ako od entiteta ne može da se zahteva da otplati gotovinske ili druge resurse koje je dobio, entitet treba da prizna odgovarajuće povećanje kapitala u iznosu dobijene naknade.
- (c) U meri u kojoj su instrumenti kapitala bili upisani ali neemitovani, i entitet još nije dobio

gotovinske ili druge resurse, entitet ne treba da prizna povećanje kapitala.

- 22.8 Entitet treba da odmerava instrumente kapitala po fer vrednosti gotovinskih ili drugih resursa koje je dobio ili može dobiti, neto od direktnih troškova emitovanja instrumenata kapitala. Ako je plaćanje odloženo i ako je vremenska vrednost novca materijalna, početno odmeravanje treba da bude na osnovu **sadašnje vrednosti**.
- 22.9 Entitet treba računovodstveno da obuhvata troškove transakcije kapitala kao umanjenje kapitala, neto od svih sa tim povezanih poreskih koristi.
- 22.10 Način na koji se povećanje kapitala po osnovu emisije akcija ili drugih instrumenata kapitala prezentuje u izveštaju o finansijskoj poziciji se određuje primenljivim zakonima. Na primer, originalna vrednost (ili druga nominalna vrednost) akcija i iznos plaćen preko nominalne vrednosti se mogu zasebno prezentovati.

Prodaja opcija, prava i garancija

- 22.11 Entitet treba da primenjuje principe iz paragrafa 22.7-22.10 na kapital emitovan putem prodaje opcija, prava, garancija i sličnih instrumenata kapitala.

Kapitalizacija ili bonusne emisije akcija i deljenje akcija

- 22.12 Kapitalizacija ili bonusna emisija (ponekad se naziva i dividenda isplaćena u hartijama od vrednosti) je emitovanje novih akcija akcionarima srazmerno njihovim postojećim vlasničkim udelima. Na primer, entitet može dati svojim akcionarima jednu dividendu ili bonus akciju za svakih pet akcija koje poseduje. Deljenje akcija (ponekad se naziva i podela akcija) je deljenje postojećih akcija entiteta na više akcija. Na primer, pri deljenju akcija, svaki akcionar može da dobije jednu dodatnu akciju za svaku akciju koju poseduje. U nekim slučajevima, prethodno neuplaćene akcije se otkazuju i zamenjuju novim akcijama. Kapitalizacija, bonusne emisije i deljenje akcija ne menjaju ukupan kapital. Entitet treba da reklasifikuje iznose u okviru kapitala u skladu sa primenljivim zakonima.

Konvertibilni dug ili slični složeni finansijski instrumenti

- 22.13 Po emisiji konvertibilnog duga ili sličnih složenih **finansijskih instrumenata** koji sadrže i komponentu obaveze i komponentu kapitala, entitet treba da izvrši alokaciju prinosa između komponente obaveze i komponente kapitala. Da bi izvršio ovu alokaciju, entitet treba prvo da odredi iznos komponente obaveze kao fer vrednost slične obaveze koja nema obeležje konvertovanja ili slične povezane komponente kapitala. Entitet treba da izvrši alokaciju preostalog iznosa kao komponentu kapitala. Troškovi transakcije treba da se alociraju između dužničke komponente i komponente kapitala na osnovu njihovih relativnih fer vrednosti.
- 22.14 Entitet ne treba da revidira alokaciju u narednom periodu.
- 22.15 U periodima nakon emitovanja instrumenata, entitet treba sistematski da prizna sve razlike između komponente obaveze i iznosa glavnice koji se duguje prilikom dospeća kao dodatni rashod po osnovu kamate koristeći **metod efektivne kamate** (videti paragrafe 11.15-11.20). U prilogu ovog odeljka se ilustruje računovodstveno obuhvatanje konvertibilnog duga emitenta.

Otkupljene sopstvene (trezorske) akcije

- 22.16 **Otkupljene sopstvene (trezorske) akcije** su instrumenti kapitala entiteta koji je entitet emitovao i naknadno ponovo stekao. Entitet treba da oduzme od kapitala fer vrednost naknade date za otkupljene sopstvene akcije. Entitet ne treba da priznaje dobitak ili gubitak od kupovine, prodaje, emitovanja ili otkazivanja otkupljenih sopstvenih akcija.

Raspodele vlasnicima

- 22.17 Entitet treba da umanja kapital za iznos raspodela svojim vlasnicima (imaocima instrumenata kapitala entiteta), neto od svih povezanih poreskih koristi. U paragrafu 29.26 se daje uputstvo za računovodstveno obuhvatanje poreza po odbitku na dividende.
- 22.18 Ponekad entitet raspodeljuje sredstva koja nisu gotovina kao dividende svojim vlasnicima. Kada entitet objavi takvu raspodelu i ima obavezu da raspodeli negotovinska sredstva svojim vlasnicima, treba da prizna obavezu. Treba da odmeri obavezu po fer vrednosti sredstava koja treba da se raspodele. Na kraju svakog **izveštajnog perioda** i na datum izmirenja, entitet treba da proveri i koriguje knjigovodstvenu vrednost dividende koja se duguje kako bi odrazio promene fer vrednosti sredstava koja treba da se raspodele, sa promenama priznatim u kapital kao korigovanja iznosa za raspodelu.

Učešće bez prava kontrole i transakcije akcijama konsolidovanog zavisnog entiteta

- 22.19 U **konsolidovanim finansijskim izveštajima**, učešća bez prava kontrole u neto imovini zavisnog entiteta se uključuju u kapital. Entitet treba da tretira promene učešća sa pravom kontrole matičnog entiteta u zavisnom entitetu koje ne rezultiraju gubitkom **kontrole**, kao transakcije sa vlasnicima kapitala u njihovom svojstvu vlasnika kapitala. U skladu sa tim, knjigovodstvena vrednost učešća bez prava kontrole se koriguje kako bi odrazila promenu učešća matičnog entiteta u neto imovini zavisnog entiteta. Na ovaj način se usklađuje svaka razlika učešća bez prava kontrole i fer vrednost plaćene ili dobijene naknade, ako je ima, treba da se priznaje direktno u kapital i da se pripíše vlasnicima kapitala matičnog entiteta. Entitet ne treba da priznaje dobitak ili gubitak od ovih promena. Takođe, entitet ne treba da priznaje nikakve promene **knjigovodstvenih vrednosti** sredstava (uključujući gudvil) ili obaveza kao rezultat takvih transakcija.

Odeljak 23

Prihod

Delokrug ovog odeljka

- 23.1 Ovaj odeljak treba da se primenjuje na računovodstveno obuhvatanja **prihoda** koji nastaju od sledećih transakcija i događaja:
- (a) prodaje robe (bilo da je proizvodi entitet za svrhe prodaje ili je kupljena radi ponovne prodaje);
 - (b) pružanja usluga;
 - (c) ugovora o izgradnji u kojima je entitet preduzimač.
 - (d) korišćenja sredstava entiteta od strane drugih, čime se ostvaruju kamate, tantijeme ili dividende.
- 23.2 Prihodi ili drugi dobici koji nastaju od određenih transakcija i događaja su obrađeni u drugim odeljcima ovog IFRS:
- (a) ugovori o lizingu (videti Odeljak 20 *Lizing*);
 - (b) dividende i drugi prihodi od investicija obračunati metodom udela (videti Odeljak 14 *Investicije u pridružene entitete* i Odeljak 15 *Investicije u zajedničke poduhvate*);
 - (c) promena **fer vrednosti finansijskih sredstava** i **finansijskih obaveza** ili njihovo otuđenje (videti Odeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*);
 - (d) promena fer vrednosti **investicionih nekretnina** (videti Odeljak 16 *Investicione nekretnine*);
 - (e) početno **priznavanje** i promene fer vrednosti **bioloških sredstava** povezanih sa poljoprivrednom aktivnosti (videti Odeljak 34 *Specijalizovane aktivnosti*);
 - (f) početno priznavanje **poljoprivrednih proizvoda** (videti Odeljak 34).

Odmeravanje prihoda

- 23.3 Entitet treba da odmerava prihod po fer vrednosti primljenih ili potraživanih naknada. Fer vrednost primljenih ili potraživanih naknada uzima u obzir iznos svih trgovinskih diskonta, diskonta za promptno izmirenje i količinskih rabata koje dozvoli entitet.
- 23.4 Entitet treba da uključi u prihod samo bruto priliv ekonomskih koristi koje je entitet primio ili potražuje za svoj račun. Entitet treba da isključi iz prihoda sve iznose prikupljene za račun trećih strana kao što su porez na promet, porez na robu i usluge i porez na dodatu vrednost. U zastupničkom odnosu, entitet treba u prihod da uključi samo iznos svojih naknada. Iznosi naplaćeni na ime glavnice nisu prihod entiteta.

Odloženo plaćanje

- 23.5 Kada je priliv gotovine ili gotovinskih ekvivalenta odložen, i kada taj aranžman čini u stvari finansijsku transakciju, fer vrednost naknade je **sadašnja vrednost** svih budućih primitaka određenih korišćenjem **izvedene kamatne stope**. Finansijska transakcija nastaje kada, na primer, entitet obezbedi beskamatni kredit kupcu ili od kupca prihvati menicu koja sadrži kamatnu stopu nižu od tržišne, kao naknadu za prodatu robu. Izvedena kamatna stopa je stopa koja se jasnije može odrediti između sledeće dve:
- (a) preovladavajuća stopa za slične instrumente emitenta sa sličnim kreditnim rejtingom; ili
 - (b) kamatna stopa kojom se diskontuje nominalni iznos tog instrumenta na tekuće cene robe ili usluga za gotovinsku prodaju.

Entitet treba da priznaje razliku između sadašnje vrednosti svih budućih primitaka i nominalne vrednosti naknade kao prihod od kamate, u skladu sa paragrafima 23.28 i 23.29 i Odeljkom 11.

Razmena robe ili usluga

23.6 Entitet ne treba da priznaje prihod:

- (a) kada se roba ili usluge razmenjuju za robu ili usluge slične prirode i vrednosti, ili
- (b) kada se roba ili usluge razmenjuju za različitu robu ili usluge, ali transakciji nedostaje komercijalna suština.

23.7 Entitet treba da prizna prihod kada se roba proda ili kada se usluge razmene za različitu robu ili usluge u transakciji koja ima komercijalnu suštinu. U tom slučaju, entitet treba da odmerava transakciju po:

- (a) fer vrednosti primljene robe ili usluga korigovanoj za iznos prenete gotovine ili ekvivalenata gotovine;
- (b) ako se iznos pod (a) ne može pouzdano odmeriti, onda po fer vrednosti robe ili usluga koji su dati i korigovanoj za iznos prenete gotovine ili ekvivalenata gotovine;
- (c) ako se fer vrednosti ni primljenog ni datog sredstva ne može pouzdano odmeriti, onda po **knjigovodstvenoj vrednosti** datog sredstva korigovanoj za iznos prenete gotovine ili ekvivalenata gotovine.

Identifikovanje transakcije koja generiše prihod

23.8 Entitet obično primenjuje kriterijume za priznavanje prihoda iz ovog odeljka na svaku transakciju zasebno. Međutim, entitet primenjuje kriterijume priznavanja na komponente jedne transakcije koje se mogu zasebno identifikovati, kada je neophodno odraziti suštinu te transakcije. Na primer, entitet primenjuje kriterijume priznavanja na komponente jedne transakcije koje se mogu zasebno identifikovati kada prodajna cena nekog proizvoda uključuje iznos koji se može identifikovati za naknadno servisiranje. Obrnuto, entitet primenjuje kriterijume za priznavanje na dve ili više transakcija zajedno kada su one povezane na takav način da se komercijalni efekat ne može razumeti bez sagledavanja više transakcija kao celine. Na primer, entitet primenjuje kriterijume priznavanja na dve ili više transakcija zajedno kada prodaje robu i, istovremeno, zaključuje odvojeni ugovor o kasnijoj ponovnoj kupovini te robe, negirajući time suštinski efekat date transakcije.

23.9 Ponekad, kao deo transakcije prodaje, entitet daje kupcu nagradu za lojalnost koju kupac može da iskoristi u budućnosti za besplatnu ili diskontovanu robu ili usluge. U ovom slučaju, u skladu sa paragrafom 23.8, entitet treba računovodstveno da obuhvata ove nagrade kao komponentu početne transakcije prodaje koja se može zasebno identifikovati. Entitet treba da izvrši alokaciju fer vrednosti naknade koju prima ili potražuje po osnovu prodaje na nagradu i na druge komponente prodaje. Naknada alocirana na nagradu treba da se odmerava povezivanjem sa njihovom fer vrednosti, odnosno sa iznosom za koji bi nagrada mogla zasebno da se proda.

Prodaja robe

23.10 Entitet treba da prizna prihod od prodaje robe kada su svi sledeći uslovi zadovoljeni:

- (a) entitet je na kupca preneo značajne rizike i koristi od vlasništva nad robom;
- (b) entitet ne zadržava učešće u upravljanju prodatom robom u meri koja se obično povezuje sa vlasništvom, niti zadržava efektivnu kontrolu nad prodatom robom;
- (c) iznos prihoda se može pouzdano izmeriti;
- (d) **verovatan** je priliv ekonomske koristi povezane sa tom transakcijom u entitet;

(e) troškovi koji su nastali ili troškovi koji će nastati u datoj transakciji mogu se pouzdano izmeriti.

23.11 Ocena toga kada je entitet preneo značajne rizike i koristi od vlasništva na kupca zahteva ispitivanje okolnosti date transakcije. U najvećem broju slučajeva, prenos rizika i koristi od vlasništva podudara se sa prenosom zakonskog vlasništva ili sa prenosom poseda na kupca. Ovo je slučaj kod većine prodaja na malo. U drugim slučajevima, vreme prenosa rizika i vlasništva se ne podudara sa vremenom prenosa zakonskog vlasništva ili prenosa poseda.

23.12 Entitet ne priznaje prihod ako zadržava značajne rizike vlasništva. Primeri situacija u kojima entitet može zadržati značajne rizike i koristi od vlasništva su:

- (a) kada entitet zadržava obavezu za nezadovoljavajuće rezultate koji nisu pokriveni uobičajenim garancijama;
- (b) kada prijem prihoda od određene prodaje zavisi od kupca koji prodaje robu;
- (c) kada se roba isporučuje i montira, a montiranje čini značajan deo ugovora koji taj entitet još nije završio; i
- (d) kada kupac ima pravo da poništi kupovinu iz razloga navedenih u prodajnom ugovoru, ili kupac ima diskreciono pravo povraćaja bez određenog razloga, a entitet nije siguran u verovatnoću povraćaja.

23.13 Ako entitet zadržava samo beznačajan rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i entitet priznaje prihod. Na primer, prodavac može da prizna prihod kada zadrži zakonsko pravo na datu robu isključivo radi obezbeđenja naplate dospelog iznosa. Slično, entitet priznaje prihod kada se nezadovoljnom kupcu nudi povraćaj novca, ako kupac otkrije da roba ima grešku ili nije zadovoljan iz drugih razloga, a entitet može pouzdano da odmeri povraćaje. U takvim slučajevima, entitet priznaje naknadu za povraćaj u skladu sa Odeljkom 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

Pružanje usluga

23.14 Kada se rezultat neke transakcije koja uključuje pružanje usluga može pouzdano izmeriti, prihod povezan sa tom transakcijom se priznaje prema stepenu dovršenosti te transakcije na kraju **izveštajnog perioda** (ponekad se ovo naziva metod procenta dovršenosti). Ishod transakcije se može pouzdano proceniti kada su zadovoljeni svi od sledećih uslova:

- (a) iznos prihoda se može pouzdano izmeriti;
- (b) verovatno je da će se ekonomske koristi povezane sa tom transakcijom uliti u entitet;
- (c) stepen dovršenosti transakcije na kraju izveštajnog perioda se može pouzdano odmeriti;
- (d) troškovi nastali povodom te transakcije i troškovi završavanja transakcije se mogu pouzdano izmeriti.

U paragrafima 23.21-23.27 se daju uputstva za primenu metoda procenta dovršenosti.

23.15 Kada se usluge vrše neodređen broj puta tokom određenog vremenskog perioda, entitet priznaje prihod po pravolinijskoj osnovi tokom određenog perioda osim ako ne postoji dokaz da neki drugi metod bolje predstavlja stepen dovršenosti. Kada je određeno delovanje mnogo značajnije od drugog, entitet odlaže priznavanje prihoda dok se ne izvrši značajno delovanje.

23.16 Kada se rezultat transakcije koja uključuje pružanje usluga ne može pouzdano proceniti, entitet treba da prizna prihod samo do visine priznatih rashoda koji se mogu nadoknaditi.

Ugovori o izgradnji

- 23.17 Kada se ishod **ugovora o izgradnji** može pouzdano proceniti, entitet treba da prizna prihod po osnovu ugovora i troškove povezane sa ugovorom o izgradnji kao prihode i rashode, u zavisnosti od stepena izvršenja ugovora na kraju izveštajnog perioda (ponekad se ovo naziva metod procenta dovršenosti). Pouzdana procena ishoda zahteva pouzdane procene stepena izvršenja, budućih troškova i naplativosti fakturisanih iznosa. Paragrafi 23.21-23.27 daju uputstva za primenu metoda procenta dovršenosti.
- 23.18 Zahtevi ovog odeljka se obično primenjuju zasebno na svaki ugovor o izgradnji. Međutim, u nekim okolnostima, neophodno je primenjivati ovaj odeljak na komponente jednog ugovora koje se mogu zasebno identifikovati ili na grupu ugovora zajedno kako bi se odrazila suština ugovora ili grupe ugovora.
- 23.19 Kada ugovor pokriva određeni broj sredstava, izgradnja svakog sredstva treba da se tretira kao zasebni ugovor o izgradnji kada:
- (a) su zasebni predlozi podneti za svako sredstvo;
 - (b) je svako sredstvo bilo predmet zasebnih pregovora, a preduzimač i kupac su u stanju da prihvate ili odbace onaj deo ugovora koji se odnosi na svako od sredstava; i
 - (c) troškovi i prihodi od svakog sredstva se mogu identifikovati.
- 23.20 Grupa ugovora, bilo sa jednim kupcem ili sa nekoliko kupaca, treba da se tretira kao jedan ugovor o izgradnji kada:
- (a) se o grupi ugovora pregovara kao o jednom paketu;
 - (b) su ugovori toliko međusobno povezani da, u stvari, čine deo jednog projekta sa opštom profitnom maržom; i
 - (c) se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom nizu.

Metod procenta dovršenosti

- 23.21 Ovaj metod se koristi za priznavanje prihoda od pružanja usluga (videti paragrafe 23.14-23.16) i od ugovora o izgradnji (videti paragrafe 23.17-23.20). Entitet treba da proveri i, kada je neophodno, izmeni procene prihoda i troškova kako transakcija pružanja usluge ili ugovor o izgradnji napreduju.
- 23.22 Entitet treba da odredi stepen dovršenosti transakcije ili ugovora koristeći metod koji najpouzdanije odmerava izvršeni rad. Mogući metodi uključuju:
- (a) proporciju u kojoj troškovi nastali do određenog datuma terete ukupni procenjeni trošak te transakcije. Troškovi vezani za rad izvršen do tog datuma ne uključuju troškove koji se odnose na buduće aktivnosti, kao što su materijali ili avansna plaćanja;
 - (b) pregled izvršenog rada;
 - (c) dovršenost fizičkog dela transakcije pružanja usluge ili ugovora o izgradnji.
- Plaćanja u ratama i avansi primljeni od kupaca često ne odražavaju izvršeni rad.
- 23.23 Entitet treba da prizna troškove koji se odnose na buduću aktivnost u vezi transakcije ili ugovora, kao što su materijali ili avansna plaćanja, kao imovinu ako je verovatno da će troškovi biti nadoknađeni.
- 23.24 Entitet treba odmah da prizna kao rashod sve troškove za koje nije verovatno da će biti nadoknađeni.
- 23.25 Kada se ishod ugovora o izgradnji ne može pouzdano proceniti:

- (a) entitet treba da prizna prihod samo do visine nastalih troškova po osnovu ugovora za koje je verovatno da će biti nadoknađeni, i
- (b) entitet treba da prizna troškove po osnovu ugovora kao rashod za period u kom su nastali.

23.26 Kada je verovatno da će ukupni troškovi biti veći od ukupnih prihoda po osnovu ugovora o izgradnji, očekivani gubitak treba da se prizna odmah kao rashod, sa odgovarajućim rezervisanjem za onerozan (štetan) ugovor (videti Odeljak 21).

23.27 Ako naplata iznosa koji je već priznat kao prihod po osnovu ugovora nije više verovatna, entitet treba da prizna nenaplativi iznos kao rashod, a ne kao korigovanje prihoda po osnovu ugovora.

Kamata, tantijeme i dividende

23.28 Entitet treba da prizna prihod koji nastaje korišćenjem sredstava entiteta od strane drugih, odnosno po osnovu kamata, tantijema i dividendi, na osnovama datim u paragrafu 23.29 kada:

- (a) je verovatan priliv ekonomskih koristi povezanih sa tom transakcijom u entitet; i
- (b) se iznos prihoda može pouzdano izmeriti.

23.29 Entitet treba da prizna prihod na sledećim osnovama:

- (a) kamata se prizna korišćenjem **metoda efektivne kamatne stope** kao što je opisano u paragrafima 11.15-11.20.
- (b) tantijeme se priznaju prema obračunskoj osnovi, u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i
- (c) dividende se priznaju kada se utvrdi pravo akcionara da prime isplatu.

Obelodanjivanja

Opšta obelodanjivanja o prihodu

23.30 Entitet treba da obelodani:

- (a) usvojene **računovodstvene politike** za priznavanje prihoda, uključujući usvojene metode za određivanje stepena dovršenosti transakcije koja uključuje pružanje usluga;
- (b) iznos svake značajne kategorije prihoda priznatog tokom datog perioda, uključujući zasebno, kao minimum, prihod koji nastaje:
 - (i) prodajom robe;
 - (ii) pružanjem usluga;
 - (iii) od kamate;
 - (iv) od tantijema;
 - (v) od dividendi;
 - (vi) od naknada;
 - (vii) od državnih davanja;
 - (viii) od svih ostalih značajnih vrsta prihoda.

Obelodanjivanja koja se odnose na prihod od ugovor o izgradnji

23.31 Entitet treba da obelodani sledeće:

- (a) iznos prihoda po osnovu ugovora priznatih kao prihod za taj period;
- (b) metode korišćene za određivanje prihoda po osnovu ugovora priznatog u tom periodu;
- (c) metode korišćene za određivanje stepena dovršenosti ugovora koji su u toku.

23.32 Entitet treba da prezentuje:

- (a) bruto iznos potraživanja od kupaca za rad po osnovu ugovora, kao imovinu;
- (b) bruto iznos obaveze prema kupcima za rad po osnovu ugovora, kao obavezu.

Odeljak 24 Državna davanja

Delokrug ovog odeljka

- 24.1 Ovaj odeljak propisuje računovodstveno obuhvatanje svih državnih davanja. **Državno davanje** je pomoć države u obliku prenosa resursa entitetu po osnovu ispunjenih izvesnih uslova u prošlosti ili budućnosti koji se odnose na poslovne aktivnosti entiteta.
- 24.2 Iz državnih davanja isključeni su oni oblici državne pomoći čija se vrednost ne može pouzdano odrediti, kao i transakcije sa državom koje se ne mogu razlikovati od uobičajenih poslovnih transakcija entiteta.
- 24.3 Ovaj odeljak ne pokriva državnu pomoć u formi olakšica koje entitet može koristiti prilikom utvrđivanju oporezivog dobitka, ili koje se određuju ili ograničavaju na osnovu obaveze za porez na dobitak. Primeri takvih olakšica su periodi oslobađanja od plaćanja poreza na dobitak, poreski kredit po osnovu investicija, dozvoljena ubrzana amortizacija i snižene stope poreza na dobitak. Odeljak 29 *Porez na dobitak* pokriva računovodstveno obuhvatanje poreza baziranih na prihodu.

Priznavanje i odmeravanje

- 24.4 Entitet treba da prizna državna davanja na sledeći način:
- (a) davanja koja ne nameću primaocu uslove u vezi sa određenim budućim rezultatima se priznaju kao prihod prilikom priznavanja potraživanja po osnovu davanja;
 - (b) davanja koja nameću primaocu uslove u vezi sa određenim budućim rezultatima se priznaju kao prihod samo kada se ispune uslovi u vezi sa rezultatima;
 - (c) davanja dobijena pre ispunjavanja kriterijuma priznavanja se priznaju kao obaveza.
- 24.5 Entitet treba da odmerava davanja po fer vrednosti dobijenog ili potraživanog sredstva.

Obelodanjivanja

- 24.6 Entitet treba da obelodani sledeće o državnim davanjima:
- (a) prirodu i iznose državnih davanja priznatih u finansijskim izveštajima;
 - (b) neispunjene uslove i druge potencijalne obaveze povezane sa državnom pomoći koja nije priznata u prihodu;
 - (c) ukazivanje na druge oblike državne pomoći od kojih je entitet imao direktne koristi.
- 24.7 Za svrhe obelodanjivanja koje se zahteva u paragrafu 24.6(c), državna pomoć je mera države namenjena obezbeđivanju specifične ekonomske koristi za entitet ili grupu entiteta koji ispunjavaju određene uslove. Primeri obuhvataju besplatne tehničke ili marketinške savete, obezbeđenje garancija i beskatmatne kredite ili kredite sa niskom kamatnom stopom.

Odeljak 25

Troškovi pozajmljivanja

Delokrug ovog odeljka

- 25.1 Ovaj odeljak propisuje računovodstveno obuhvatanje **troškova pozajmljivanja**. Troškovi pozajmljivanja su kamata i drugi troškovi koje entitet ima u vezi sa pozajmljivanjem sredstava. Troškovi pozajmljivanja obuhvataju:
- (a) rashod po osnovu kamate izračunat korišćenjem metoda efektivne kamate kako je opisano u Odeljku 11 *Osnovni finansijski instrumenti*;
 - (b) finansijska terećenja u vezi sa finansijskim lizingom priznatim u skladu sa Odeljkom 20 *Lizing*;
 - (c) kursne razlike nastale po osnovu pozajmljivanja u stranoj valuti, u iznosu do kog se smatraju korigovanjem troškova kamate.

Priznavanje

- 25.2 Entitet treba da priznaje sve troškove pozajmljivanja kao rashod u dobitku ili gubitku u periodu u kom su nastali.

Obelodanjivanja

- 25.3 U paragrafu 5.5(b) se zahteva obelodanjivanje finansijskih troškova. U paragrafu 11.48(b) se zahteva obelodanjivanje ukupnih rashoda po osnovu kamate (korišćenjem **metoda efektivne kamate**) za finansijske obaveze koje se ne priznaju po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak. Ovaj odeljak ne zahteva nikakvo dodatno obelodanjivanje.

Odeljak 26

Plaćanja na osnovu akcija

Delokrug ovog odeljka

- 26.1 Ovaj odeljak propisuje računovodstveno obuhvatanje **transakcija plaćanja na osnovu akcija** uključujući:
- (a) transakcije **plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju kapitalom**, u kojima entitet dobija proizvode ili usluge kao naknadu za instrumente **kapitala** entiteta (uključujući akcije ili opcije akcija);
 - (b) transakcije **plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju gotovinom**, u kojima entitet stiče proizvode ili usluge uz obavezu prenosa gotovine ili drugih sredstava dobavljaču proizvoda ili usluga u iznosu zasnovanom na ceni (ili vrednosti) akcija entiteta ili drugih instrumenata kapitala entiteta; i
 - (c) transakcije u kojima entitet dobija robu ili usluge i uslovi sporazuma daju ili entitetu ili dobavljaču robe ili usluga mogućnost izbora da entitet izmiri transakciju u gotovini (ili drugim sredstvima) ili emitovanjem instrumenata kapitala.
- 26.2 Gotovinski izmirene transakcije plaćanja na osnovu akcija obuhvataju prava zasnovana na povećanju vrednosti akcija. Na primer, entitet može davati prava zasnovana na povećanju vrednosti akcija zaposlenima kao deo paketa nagrađivanja, pri čemu bi zaposleni dobili prava na buduće gotovinske isplate (a ne instrument kapitala), na osnovu povećanja cena akcija entiteta iznad određenog nivoa tokom određenog vremenskog perioda. Ili entitet može zaposlenima dati pravo da primaju buduće gotovinske isplate time što im daje pravo na akcije (uključujući akcije koje će biti emitovane nakon izvršenja opcija akcija) koje su otkupive, bilo obavezno (na primer, nakon prestanka zaposlenja) ili po izboru zaposlenog.

Priznavanje

- 26.3 Entitet treba da prizna robu ili usluge dobijene ili stečene u transakcijama plaćanja na osnovu akcija kada dobija robu ili dok prima usluge. Entitet treba da prizna odgovarajuće povećanje kapitala ukoliko su roba ili usluge dobijene u transakcijama plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju kapitalom, ili obaveze ukoliko su roba ili usluge stečeni u transakcijama plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju gotovinom.
- 26.4 Kada roba ili usluge dobijene ili stečene u transakciji plaćanja na osnovu akcija ne ispunjavaju uslove da se priznaju kao sredstva, entitet treba da ih prizna kao rashode.

Priznavanje kada postoje uslovi sticanja

- 26.5 Ukoliko se pravo plaćanja na osnovu akcija odmah **stiče**, od zaposlenog se ne zahteva da ispuni precizirani period pružanja usluge pre nego što dobije bezuslovno pravo na ta plaćanja na osnovu akcija. U nedostatku dokaza o suprotnom, entitet treba da pretpostavi da su usluge koje je zaposleni pružio kao naknadu za plaćanja po osnovu akcija dobijene. U ovom slučaju, na datum dodeljivanja entitet treba da prizna dobijene usluge u potpunosti, zajedno sa odgovarajućim povećanjem kapitala ili obaveza.
- 26.6 Ukoliko se plaćanja na osnovu akcija ne stiču dok zaposleni ne ispuni precizirani period pružanja usluge, entitet treba da pretpostavi da će usluge koje druga strana pruža kao naknadu za plaćanja na osnovu akcija biti dobijene u budućnosti, tokom perioda sticanja. Entitet treba ove usluge računovodstveno da obuhvata u toku perioda sticanja kako ih druga strana bude pružala, zajedno sa

odgovarajućim povećanjem kapitala ili obaveza.

Odmeravanje transakcija plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju kapitalom

Princip odmeravanja

- 26.7 Za transakcije plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju kapitalom, entitet treba da odmerava dobijenu robu ili usluge, kao i odgovarajuće povećanje kapitala, po fer vrednosti dobijene robe ili usluga, osim ako se fer vrednost ne može pouzdano proceniti. Ukoliko entitet ne može da izvrši pouzdanu procenu fer vrednosti dobijene robe ili usluga, entitet treba da odmeri njihovu vrednost, kao i odgovarajuće povećanje kapitala, prema fer vrednosti dodeljenih instrumenata kapitala. Da bi primenio ovaj zahtev na transakcije sa zaposlenima i drugima koji pružaju slične usluge, entitet treba da odmeri fer vrednost dobijenih usluga prema fer vrednosti dodeljenih instrumenata kapitala, jer obično nije moguće pouzdano proceniti fer vrednost dobijenih usluga.
- 26.8 Za transakcije sa zaposlenima (uključujući i druge koji pružaju slične usluge), fer vrednost dodeljenih instrumenata kapitala treba da se odmerava na datum dodeljivanja. Za transakcije sa stranama koje nisu zaposleni, datum odmeravanja je onaj datum kada entitet dobija robu ili druga strana pruži uslugu.
- 26.9 Dodeljivanje instrumenata kapitala može biti uslovljeno time da zaposleni mora da ispuni utvrđene uslove sticanja koji se odnose na uslugu ili rezultate rada. Na primer, dodeljivanje akcija ili opcija akcija zaposlenom obično je uslovljeno time da zaposleni ostane zaposlen kod entiteta tokom određenog vremenskog perioda. Može se dogoditi da moraju da se ispune određeni uslovi u pogledu rezultata rada, poput toga da entitet mora da ostvari određeni rast profita (netržišni uslov sticanja) ili određeno povećanje cene akcija entiteta (tržišni uslov sticanja). Svi uslovi sticanja koji se odnose samo na usluge zaposlenog ili na netržišni uslov u pogledu rezultata rada treba da se uzmu u obzir kada se procenjuje broj instrumenata kapitala čije se sticanje očekuje. Nakon toga, entitet treba da proveri tu procenu, ako je neophodno, ako nove informacije ukažu na to da se broj instrumenata kapitala čije se sticanje očekuje razlikuje od prethodnih procena. Na datum sticanja, entitet treba da proveri procenu radi izjednačavanja sa brojem instrumenata kapitala koji se konačno stiče. Svi tržišni i netržišni uslovi sticanja treba da se uzmu u obzir kada se procenjuje fer vrednost akcija ili opcija akcija na datum odmeravanja, bez naknadnog korigovanja bez obzira na ishod.

Akcije

- 26.10 Entitet treba da odmerava fer vrednost akcija (i sa njima povezane dobijene robe ili usluge) korišćenjem sledeće hijerarhije odmeravanja na tri nivoa:
- (a) Ako je uočljiva tržišna cena dostupna za dodeljene instrumente kapitala, koristi se ta cena;
 - (b) Ako uočljiva tržišna cena nije dostupna, fer vrednost dodeljenih instrumenata kapitala se odmerava korišćenjem uočljivih tržišnih podataka koji se odnose na entitet, poput:
 - (i) nedavne transakcije akcijama entiteta, ili
 - (ii) nedavne nezavisne procene fer vrednosti entiteta ili njegovih osnovnih sredstava.
 - (c) Ako uočljiva tržišna cena nije dostupna i ako bi pribavljanje pouzdanog odmeravanja fer vrednosti pod (b) bilo **neizvodljivo**, treba indirektno odmeriti fer vrednosti akcija ili prava na povećanje vrednosti akcija korišćenjem metoda procene koji upotrebljava tržišne podatke u najvećoj mogućoj meri radi procene toga koja bi cena tih instrumenata kapitala bila na datum dodeljivanja u nezavisnoj transakciji između obaveštenih, voljnih strana. Direktori entiteta treba da koriste rasuđivanje u primeni najadekvatnijeg metoda procene da bi odredili fer vrednost. Svaki korišćeni metod procene treba da bude dosledan opšteprihvaćenim metodologijama procene instrumenata kapitala.

Opcije akcija i prava na povećanje vrednosti akcija koje se izmiruju kapitalom

- 26.11 Entitet treba da odmerava fer vrednost opcija akcija i prava na povećanje vrednosti akcija koje se izmiruju kapitalom (i sa njima povezanih dobijenih roba ili usluga) korišćenjem sledeće hijerarhije odmeravanja na tri nivoa:
- (a) Ako je uočljiva tržišna cena dostupna za dodeljene instrumente kapitala, koristi se ta cena;
 - (b) Ako uočljiva tržišna cena nije dostupna, fer vrednost dodeljenih opcija akcija i prava na povećanje vrednosti akcija se odmerava korišćenjem uočljivih tržišnih podataka koji se odnose na entitet, poput nedavne transakcije opcijama akcija.
 - (c) Ako uočljiva tržišna cena nije dostupna i ako bi pribavljanje pouzdanog odmeravanja fer vrednosti pod (b) bilo neizvodljivo, treba indirektno odmeriti fer vrednosti opcija akcija ili prava na povećanje vrednosti akcija korišćenjem metoda određivanja cene opcije. Inputi za ovaj model (kao što je ponderisana prosečna cena akcije, cena izvršenja, očekivana varijacija cene, trajanje opcije, očekivane dividende i kamatna stopa bazirana na riziku) treba da koriste tržišne podatke u najvećoj mogućoj meri. U paragrafu 26.10 se daju uputstva za određivanje fer vrednosti akcija za utvrđivanje ponderisane prosečne cene akcije. Entitet treba da izvrši procenu očekivane varijacije u skladu sa metodologijom procene koja se koristi za određivanje fer vrednosti akcija.

Modifikacije uslova pod kojima se dodeljuju instrumenti kapitala

- 26.12 Ukoliko entitet modifikuje uslove sticanja na način koji je povoljniji za zaposlenog, na primer, smanjenjem cene izvršenja opcije ili smanjenjem perioda sticanja ili modifikovanjem ili eliminisanjem uslova koji se odnosi na rezultate rada, entitet treba da uzme u obzir ove modifikovane uslove sticanja prilikom računovodstvenog obuhvatanja transakcije plaćanja na osnovu akcija, na sledeći način:
- (a) ukoliko modifikacija povećava fer vrednosti dodeljenih instrumenata kapitala (ili povećava broj dodeljenih instrumenata kapitala), koja je odmerena neposredno pre ili posle modifikacije, entitet treba da uključi dodeljenu inkrementalnu fer vrednost prilikom utvrđivanja iznosa priznatog za dobijene usluge kao naknadu za dodeljene instrumente kapitala. Dodeljena inkrementalna fer vrednost predstavlja razliku između fer vrednosti modifikovanog instrumenta kapitala i vrednosti prvobitnog instrumenta kapitala, pri čemu su obe procenjene na datum modifikacije. Ukoliko se modifikacija vrši u toku perioda sticanja, dodeljena inkrementalna fer vrednost se obuhvata u odmeravanju iznosa priznatog za dobijene usluge u toku perioda od datuma modifikacije pa sve do datuma kada se modifikovani instrumenti kapitala stiču, pored iznosa zasnovanog na fer vrednosti prvobitnih instrumenata kapitala na datum dodeljivanja, koji je priznat u toku preostalog prvobitnog perioda sticanja.
 - (b) Ukoliko modifikacija smanjuje ukupnu fer vrednost aranžmana plaćanja na osnovu akcija, ili očigledno na neki drugi način nije korisna za zaposlenog, entitet treba da nastavi da računovodstveno obuhvata dobijene usluge kao naknadu za dobijene instrumente kapitala, kao da se modifikacije nije ni dogodila.

Poništavanja i izmirenja

- 26.13 Entitet treba računovodstveno da obuhvata poništavanje ili izmirenje plaćanja na osnovu akcija koja se izmiruju kapitalom kao ubrzanje sticanja, te stoga treba odmah da prizna iznos koji bi inače bio priznat za dobijene usluge tokom preostalog perioda sticanja.

Transakcije plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju gotovinom

- 26.14 Za transakcije plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju gotovinom, entitet treba da odmerava stečenu robu ili usluge, kao i nastale obaveze, po fer vrednosti obaveze. Sve dok se obaveza ne izmiri, entitet treba ponovo da odmerava fer vrednost obaveze na svaki **datum izveštavanja** i na datum izmirenja, sa promenama fer vrednosti koje se priznaju u dobitku ili gubitku za taj period.

Transakcije plaćanja na osnovu akcija sa gotovinskim alternativama

26.15 Neke transakcije plaćanja na osnovu akcija daju ili entitetu ili drugoj strani izbor da izmire transakciju gotovinom (ili drugim sredstvima) ili prenosom instrumenata kapitala. U tom slučaju, entitet treba računovodstveno da obuhvata transakciju kao transakciju plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju gotovinom osim ukoliko:

- (a) entitet ima prethodnu praksu izmirivanja emisijom instrumenata kapitala, ili
- (b) opcija nema komercijalnu suštinu zato što iznos gotovinskog izmirenja nije povezan sa, ili je verovatno da će biti niži od, fer vrednosti instrumenta kapitala.

U okolnostima (a) i (b), entitet treba računovodstveno da obuhvata transakciju kao transakciju plaćanja na osnovu akcija koja se izmiruju kapitalom u skladu sa paragrafima 26.7-26.13.

Planovi grupe

26.16 Ako nagradu plaćanja na osnovu akcija dodeljuje **matični entitet** zaposlenima jednog ili više **zavisnog entiteta** u grupi, i ako matični entitet prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje korišćenjem ili *IFRS za SME* ili **celokupnog seta IFRS**, tim zavisnim entitetima je dozvoljeno da priznaju i odmeravaju rashod od plaćanja na osnovu akcija (i sa njim povezanu naknadu u kapitalu matičnog entiteta) na osnovu razumne alokacije rashoda priznatih za grupu.

Planovi odobreni od vlade

26.17 Neke jurisdikcije imaju zakonski ustanovljene programe po kojima investitori kapitala (kao što su zaposleni) mogu da steknu kapital bez pružanja robe ili usluga koje se mogu posebno identifikovati (ili pružanjem robe ili usluga koje su očigledno manje vrednosti od fer vrednosti dodeljenih instrumenata kapitala). Ovo ukazuje na to da je druga naknada dobijena ili će biti dobijena (kao što su prošle ili buduće usluge zaposlenih). Ovo su transakcije plaćanja na osnovu akcija koje se izmiruju kapitalom i koje su pod delokrugom ovog odeljka. Entitet treba da odmerava robu ili usluge koji su dobijeni (ili koji će biti dobijeni), a koji se ne mogu identifikovati, kao razliku između fer vrednosti plaćanja na osnovu akcija i fer vrednosti robe ili usluga koji su dobijeni (ili koji će biti dobijeni) i koji se mogu identifikovati, odmerene na datum dodeljivanja.

Obelodanjivanja

26.18 Entitet treba da obelodani sledeće informacije o prirodi i obimu aranžmana plaćanja na osnovu akcija koji su postojali u toku perioda:

- (a) Opis svih vrsta aranžmana plaćanja na osnovu akcija koji su postojali u bilo kom trenutku u toku perioda, uključujući opšte uslove svakog aranžmana, kao što su zahtevi sticanja, maksimalni rok trajanja dodeljenih opcija i metod izmirenja (na primer, da li se vrši izmirenje gotovinom ili kapitalom). Entitet sa suštinskim sličnim vrstama aranžmana plaćanja na osnovu akcija može ove informacije prikazati zajedno.
- (b) Broj i ponderisanu prosečnu cenu izvršenja opcija akcije za svaku od sledećih grupa opcija:
 - (i) neizmirenih na početku perioda;
 - (ii) dodeljenih u toku perioda;
 - (iii) koje su prestale da važe u toku perioda;
 - (iv) izvršenih u toku perioda;
 - (v) isteklih u toku perioda;
 - (vi) neizmirenih na kraju perioda; i

(vii) izvršivih na kraju perioda.

- 26.19 Za aranžmane plaćanja na osnovu akcija koji se izmiruju kapitalom, entitet treba da obelodani informacije o načinu odmeravanja fer vrednosti dobijene robe ili usluga ili fer vrednosti dodeljenih instrumenata kapitala. Ako se koristi metodologija procene, entitet treba da obelodani metod i razloge odabira.
- 26.20 Za aranžmane plaćanja na osnovu akcija koji se izmiruju gotovinom, entitet treba da obelodani informacije o načinu odmeravanja obaveze.
- 26.21 Za aranžmane plaćanja na osnovu akcija koji su modifikovani u toku perioda, entitet treba da obelodani objašnjenje modifikacija.
- 26.22 Ako je entitet deo grupe plana plaćanja na osnovu akcija, i ako priznaje i odmerava rashode po osnovu plaćanja na osnovu akcija putem razumne alokacije rashoda priznatih za grupu, treba da obelodani tu činjenicu i osnovu za alokaciju (videti paragraf 26.16).
- 26.23 Entitet treba da obelodani sledeće informacije o efektu transakcija plaćanja na osnovu akcija na dobitak ili gubitak entiteta za taj period i na finansijsku poziciju:
- (a) ukupni rashod priznat u dobitku ili gubitku za taj period;
 - (b) ukupnu knjigovodstvenu vrednost na kraju perioda za obaveze nastale od transakcija plaćanja na osnovu akcija.

Odeljak 27

Umanjenje vrednosti imovine

Cilj i delokrug

- 27.1 **Gubitak zbog umanjenja vrednosti** nastaje kada **knjigovodstvena vrednost** sredstva prevazilazi **nadoknadivi iznos**. Ovaj odeljak treba da se primenjuje za računovodstveno obuhvatanje umanjenja vrednosti svih delova imovine osim sledećih, za koja drugi odeljci ovog IFRS ustanovljavaju zahteve u pogledu umanjenja vrednosti:
- (a) **odloženih poreskih sredstava** (videti Odeljak 29 *Porez na dobitak*);
 - (b) sredstava koja nastaju po osnovu **primanja zaposlenih** (videti Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*);
 - (c) **finansijskih sredstava** pod delokrugom Odeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* ili Odeljka 12 *Pitanja koja se odnose na ostale finansijske instrumente*;
 - (d) **investicionih nekretnina** koje se odmeravaju po **fer vrednosti** (videti Odeljak 16 *Investicione nekretnine*); i
 - (e) **bioloških sredstava** koja se odnose na poljoprivredne aktivnosti koje se odmeravaju po fer vrednosti umanjenoj za procenjene troškove prodaje (videti Odeljak 34 *Poljoprivreda*);

Umanjenje vrednosti zaliha

Prodajna cena umanjena za troškove finaliziranja i prodaje

- 27.2 Entitet treba da oceni na svaki **datum izveštavanja** da li je zalihama umanjena vrednosti. Entitet treba da izvrši ovu procenu poređenjem **knjigovodstvene vrednosti** svake stavke zaliha (ili grupe sličnih stavki – videti paragraf 27.3) sa prodajnom cenom umanjenom za troškove finaliziranja i prodaje. Ako je stavki zaliha (ili grupi sličnih stavki) umanjena vrednost, entitet treba da smanji knjigovodstvenu vrednost zaliha (ili grupe) na njenu prodajnu cenu umanjenu za troškove finaliziranja i prodaje. Ovo smanjenje je gubitak zbog umanjenja vrednosti i priznaje se odmah u dobitak ili gubitak.
- 27.3 Ako je **neizvodljivo** odrediti prodajnu cenu umanjenu za troškove finaliziranja i prodaje za zalihe stavku po stavku, entitet može da grupiše stavke zaliha koje se odnose na istu proizvodnu liniju koji imaju slične namene ili krajnje korisnike i koje se proizvode i reklamiraju u istoj geografskoj oblasti za svrhe ocene umanjenja vrednosti.

Storniranje umanjenja vrednosti

- 27.4 Entitet treba da vrši novu procenu prodajne cene umanjene za troškove finaliziranja i prodaje na svaki naredni datum izveštavanja. Kada okolnosti koje su prethodno uzrokovale umanjenje vrednosti zaliha više ne postoje ili kada postoji jasan dokaz povećanja prodajne cene umanjene za troškove finaliziranja i prodaje zbog promenjenih ekonomskih okolnosti, entitet treba da stornira iznos umanjenja vrednosti (storniranje je ograničeno na iznos prvobitnog gubitka zbog umanjenja vrednosti) tako da je nova knjigovodstvena vrednost manja od nabavne vrednosti i promenjene prodajne cene umanjene za troškove finaliziranja i prodaje.

Umanjenje vrednosti imovine koja nije zalihe

Opšti principi

- 27.5 Ako, i samo ako, je nadoknadivi iznos sredstva manji od njegove knjigovodstvene vrednosti, entitet treba da smanji knjigovodstvenu vrednost na nadoknadivi iznos. To smanjenje predstavlja gubitak zbog

umanjenja vrednosti. U paragrafima 27.11-27.20 se daju uputstva za odmeravanje nadoknadivog iznosa.

- 27.6 Entitet treba odmah da prizna gubitak zbog umanjenja vrednosti u dobitak ili gubitak.
- 27.7 Entitet treba da oceni na kraju svakog izveštajnog perioda da li postoje bilo kakve naznake da je vrednost nekog sredstva umanjena. Ako postoje takve naznake, entitet treba da proceni nadoknadivi iznos za takvo sredstvo. Ako ne postoje naznake umanjenja vrednosti, nije neophodno procenjivati nadoknadivi iznos.
- 27.8 Ako nije moguće proceniti nadoknadivi iznos pojedinačnog sredstva, entitet treba da proceni nadoknadivi iznos **jedinice koja generiše gotovinu** kojoj to sredstvo pripada. Ovo može biti slučaj zato što odmeravanje nadoknadivog iznosa zahteva predviđanje tokova gotovine, a ponekad pojedinačna sredstva ne generišu tokove gotovine samostalno. Jedinica koja generiše gotovinu je najmanja prepoznatljiva grupa sredstava koja generiše prilive gotovine koji su u najvećoj meri nezavisni od priliva gotovine drugih sredstava ili grupa sredstava.
- 27.9 Kada se procenjuje ima li naznaka da je došlo do umanjenja vrednosti nekog sredstva, entitet treba da uzme u obzir, najmanje, sledeće naznake:

Eksterni izvori informacija

- (a) značajan pad tržišne vrednosti sredstva u toku perioda, mnogo veći nego što bi se to očekivalo kao rezultat protoka vremena ili uobičajene upotrebe;
- (b) značajne promene sa negativnim dejstvom na entitet koje su nastale u toku perioda, ili će nastati u bliskoj budućnosti, u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom ili zakonskom okruženju u kome entitet posluje, ili na tržištu kome je dato sredstvo namenjeno;
- (c) porast tržišnih kamatnih stopa ili drugih tržišnih stopa prinosa na investicije tokom perioda, koji će se verovatno materijalno značajno odraziti na diskontnu stopu primenjenu kod izračunavanja upotrebne vrednosti sredstva i značajno umanjiti fer vrednost sredstva umanjenu za troškove prodaje;
- (d) knjigovodstvena vrednost neto imovine entiteta je veća od njene procenjene fer vrednosti entiteta u celini (takva procena je možda izvršena, na primer, u vezi sa potencijalnom prodajom dela ili celokupnog entiteta);

Interni izvori informacija

- (e) postoje raspoloživi dokazi o zastarelosti ili fizičkom oštećenju sredstva;
 - (f) nastanak značajnih promena sa negativnim dejstvom na entitet u toku perioda, ili očekivanje da će takve promene nastati u bliskoj budućnosti, u meri u kojoj ili na način koji se sredstvo koristi sada ili se očekuje da će se koristiti u budućnosti. Ove promene podrazumevaju prestanak korišćenja sredstva, planove za obustavljanje ili restrukturiranje poslovanja jedinice kojoj dato sredstvo pripada ili planove za otuđivanje sredstva pre prethodno očekivanog datuma, i ponovnu ocenu korisnog veka trajanja sredstava kao konačnog, a ne kao beskonačnog i
 - (g) postojanje raspoloživog dokaza na osnovu internih izveštaja koji ukazuje na to da je ekonomski učinak sredstva lošiji, ili će biti lošiji od očekivanog. U ovom kontekstu, ekonomski učinak obuhvata rezultate poslovanja i tokove gotovine.
- 27.10 Ako postoji naznaka da je umanjena vrednost sredstva, ovo može da ukaže da entitet treba da proveriti preostali korisni vek trajanja, metod amortizacije ili rezidualnu vrednost sredstva i koriguje ga u skladu sa odeljkom ovog IFRS koji je primenljiv na to sredstvo (na primer, Odeljak 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odeljak 18 *Nematerijalna imovina osim gudvila*), čak i ako se nikakav gubitak zbog umanjenja vrednosti ne priznaje za to sredstvo.

Odmeravanje nadoknadivog iznosa

- 27.11 Nadoknadivi iznos sredstva ili jedinice koja generiše gotovinu je **fer vrednost umanjena za troškove prodaje** ili **upotrebna vrednost** u zavisnosti koja je od ovih vrednosti veća. Ako nije moguće proceniti nadoknadivi iznos pojedinačnog sredstva, upućivanja u paragrafima 27.12-27.20 na sredstvo treba da se tumače kao upućivanja na jedinicu koja generiše gotovinu.
- 27.12 Nije uvek neophodno da se utvrđuje i fer vrednost umanjena za troškove prodaje i upotrebna vrednost sredstva. Ako bilo koji od ova dva iznosa premašuje knjigovodstvenu vrednost, vrednost sredstva nije umanjena i nije neophodno vršiti procenu drugog iznosa.
- 27.13 Ukoliko nema razloga da se smatra da je upotrebna vrednost sredstva materijalno značajno veća od njegove fer vrednosti umanjene za troškove prodaje, kao nadoknadivi iznos se može uzeti fer vrednost umanjena za troškove prodaje. Ovo je često slučaj kod sredstava koja se drže radi otuđenja.

Fer vrednost umanjena za troškove prodaje

- 27.14 Fer vrednost umanjena za troškove prodaje je iznos koji se može dobiti prodajom nekog sredstva ili jedinice koja generiše gotovinu u nezavisnoj transakciji između upoznatih, voljnih strana, umanjen za troškove otuđenja. Najbolji dokaz fer vrednosti umanjene za troškove prodaje sredstva je cena u obavezujućem kupoprodajnom ugovoru u nezavisnoj transakciji ili tržišna cena na aktivnom tržištu. Ako ne postoji obavezujući kupoprodajni ugovor, niti aktivno tržište za dato sredstvo, fer vrednost umanjena za troškove prodaje se zasniva na najboljoj raspoloživoj informaciji, koja odražava iznos koji entitet može na kraju izveštajnog perioda ostvariti otuđenjem tog sredstva u nezavisnoj transakciji između obaveštenih, voljnih strana umanjen za troškove otuđivanja. Pri utvrđivanju ovog iznosa, entitet uzima u obzir ishod poslednjih transakcija za slična sredstva u istoj privrednoj grani.

Upotrebna vrednost

- 27.15 Upotrebna vrednost je **sadašnja vrednost** budućih tokova gotovine koji se očekuju od sredstva. Izračunavanje ove sadašnje vrednosti obuhvata sledeće korake:
- procenjivanje budućih gotovinskih priliva i odliva, koji će nastati po osnovu kontinuiranog korišćenja sredstva i njegovog konačnog otuđenja; i
 - primena odgovarajuće diskontne stope na te buduće gotovinske tokove.
- 27.16 Izračunavanje upotrebne vrednosti jednog sredstva treba da odražava sledeće elemente:
- procenu budućih tokova gotovine koje entitet očekuje da će dobiti od sredstva;
 - očekivanja mogućih variranja vrednosti ili vremena tih budućih tokova gotovine;
 - vremensku vrednost novca, prikazanu putem tekuće bezrizične tržišne kamatne stope;
 - cenu neizvesnosti svojstvene sredstvu; i
 - druge faktore, kao što je nelikvidnost, koju će učesnici na tržištu odražavati određivanjem cena budućih tokova gotovine koje entitet očekuje da će ostvariti upotrebom tog sredstva.
- 27.17 Pri odmeravanju upotrebne vrednosti, procene budućih tokova gotovine treba da obuhvate:
- projekcije priliva gotovine po osnovu kontinuirane upotrebe sredstava;
 - projekcije odliva gotovine do kojih nužno dolazi radi generisanja priliva gotovine po osnovu kontinuirane upotrebe sredstava (uključujući odlive gotovine radi pripreme sredstva za upotrebu) i koji se direktno mogu pripisati, ili alocirati opravdano i dosledno, tom sredstvu; i
 - eventualne neto tokove gotovine, koja će biti primljena (ili isplaćena) po osnovu otuđenja

sredstva na kraju njegovog korisnog veka trajanja.

Entitet može poželeti da koristi skorije finansijske budžete ili prognoze za procenu tokova gotovine, ako su dostupni. Da bi se procenile projekcije tokova gotovine posle perioda obuhvaćenih poslednjim budžetima ili prognozama, entitet će možda izvršiti ekstrapolaciju projekcija zasnovanih na budžetima ili prognozama, korišćenjem stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim ako se rastuća stopa ne može opravdati.

27.18 Procene budućih tokova gotovine ne treba da obuhvate:

- (a) prilive ili odlive gotovine od finansijskih aktivnosti; ili
- (b) prilive ili plaćanja po osnovu poreza na dobitak.

27.19 Budući tokovi gotovine za sredstvo treba da se procenjuju za sredstvo u njegovom trenutnom stanju. Procene budućih tokova gotovine se ne uključuju u procenjene buduće gotovinske prilive ili odlive za koje se očekuje da će nastati po osnovu:

- (a) budućeg restrukturiranja za koje entitet još nije preuzeo obavezu; ili
- (b) unapređenja ili povećanja učinka sredstva.

27.20 Diskontna stopa (stope) je stopa (ili stope) koja se koristi u izračunavanju sadašnje vrednosti treba da bude stopa (stope) pre oporezivanja, koja odražava tekuće tržišne ocene:

- (a) vremenske vrednosti novca; i
- (b) rizike specifične za sredstvo za koje buduće procene tokova gotovine nisu korigovane.

Diskontna stopa (stope) koja se koristi za odmeravanje upotrebne vrednosti sredstva ne treba da odražava rizike zbog kojih su procene budućih tokova gotovine korigovani, kako bi se izbeglo duplo računanje.

Priznavanje i odmeravanje gubitka zbog umanjenja vrednosti za jedinicu koja generiše gotovinu

27.21 Gubitak zbog umanjenja vrednosti treba da se priznaje za jedinicu koja generiše gotovinu ako, i samo ako, je nadoknadiivi iznos jedinice manji od njene knjigovodstvene vrednosti. Gubitak zbog umanjenja vrednosti treba da se alokira radi smanjenja knjigovodstvene vrednosti sredstva jedinice sledećim redosledom:

- (a) prvo, radi smanjenja knjigovodstvene vrednosti gudvila alociranog na jedinicu koja generiše gotovinu, i
- (b) zatim, na druga sredstva jedinice proporcionalno na osnovu knjigovodstvene vrednosti svakog sredstva u jedinici koja generiše gotovinu.

27.22 Međutim, entitet ne treba da smanjuje knjigovodstvenu vrednost sredstva u jedinici koja generiše gotovinu ispod najviše od sledećih vrednosti:

- (a) njene fer vrednosti umanjene za troškove prodaje (ako se može odrediti);
- (b) njene upotrebne vrednosti (ako se može odrediti); i
- (c) nule.

27.23 Svaki višak iznosa od gubitka zbog umanjenja vrednosti koji se ne može alokirati na sredstvo zbog ograničenja u paragrafu 27.22 treba da se alokira na druga sredstva jedinice proporcionalno na osnovu knjigovodstvene vrednosti tih drugih sredstava.

Dodatni zahtevi za umanjenje vrednosti gudvila

- 27.24 Gudvil se, sam po sebi, ne može prodati. Gudvil ne generiše tokove gotovine za entitet nezavisne od tokova gotovine drugih sredstava. Kao posledica toga, fer vrednost gudvila se ne može direktno odmeriti. Stoga se fer vrednost gudvila mora izvesti iz odmeravanja fer vrednosti jedinice koja generiše gotovinu čiji je gudvil deo.
- 27.25 Za svrhe testiranja na umanjenje vrednosti, gudvil stečen u okviru poslovne kombinacije treba da se, od dana sticanja, alocira na svaku sticaočevu jedinicu koja generiše gotovinu za koju se očekuje da ostvari korist od sinergije kombinacije, bez obzira da li su druga stečena sredstva ili obaveze stečenog entiteta dodeljene tim jedinicima.
- 27.26 Deo nadoknadivog iznosa jedinice koja generiše gotovinu je pripisiv učešću bez prava kontrole u gudvilu. Za svrhe testiranja na umanjenje vrednosti jedinice koja generiše gotovinu sa gudvilom koja nije u potpunom vlasništvu, knjigovodstvena vrednost jedinice se nominalno koriguje, pre nego što se uporedi sa njenim nadoknadivim iznosom, određivanjem bruto knjigovodstvene vrednosti gudvila alociranog na jedinicu da bi se uključio gudvil pripisiv učešću bez prava kontrole. Ova nominalno korigovana knjigovodstvena vrednost se onda poredi sa nadoknadivim iznosom jedinice kako bi se odredilo da li je umanjena vrednost jedinice koja generiše gotovinu.
- 27.27 Ako se gudvil ne može alocirati na pojedinačne jedinice koja generiše gotovinu (ili grupe jedinica koje generišu gotovinu) na sistematskoj osnovi, onda za svrhe testiranja gudvila entitet treba da testira umanjenje vrednosti gudvila određivanjem nadoknadivog iznosa bilo za (a) ili (b):
- (a) stečeni entitet u celini, ako se gudvil odnosi na stečeni entitet koji nije integrisan. Integrisan znači da je stečeno poslovanje restrukturirano ili razdvojeno na izveštajni entitet ili druge zavisne entitete;
 - (b) čitavu grupu entiteta, isključujući entitete koji nisu integrisani, ako se gudvil odnosi na entitet koji je integrisan.

U primeni ovog paragrafa, entitet će morati da razdvoji gudvil na gudvil koji se odnosi na entitete koji su integrisani i gudvil koji se odnosi na entitete koji nisu integrisani. Takođe, entitet treba da ispuni zahteve za jedinice koje generišu gudvil date u ovom odeljku prilikom izračunavanja nadoknadivog iznosa i alociranja gubitaka i storniranja zbog umanjenja vrednosti sredstava koja pripadaju, stečenom entitetu ili grupi entiteta.

Storniranje gubitka zbog umanjenja vrednosti

- 27.28 Gubitak zbog umanjenja vrednosti priznat za gudvil ne treba da se stornira u narednom periodu.
- 27.29 Za sva sredstva osim gudvila, entitet treba da proceni na svaki datum izveštavanja da li postoje naznake da gubitak zbog umanjenja vrednosti priznat u prethodnim periodima možda više ne postoji ili je manji. Naznake da je gubitak zbog umanjenja vrednosti možda manji ili više ne postoji su obično suprotne od naznaka datih u paragrafu 27.9. Ako takva naznaka postoji, entitet treba da odredi da li deo ili celokupan gubitak zbog umanjenja vrednosti iz prethodnog perioda treba da se stornira. Procedura za vršenje te procene će zavistiti od toga da li je prethodni gubitak zbog umanjenja vrednosti sredstva bio zasnovan na:
- (a) nadoknadivom iznosu tog pojedinačnog sredstva (videti paragraf 27.30), ili
 - (b) nadoknadivom iznosu jedinice koja generiše gotovinu kojoj to sredstvo pripada (videti paragraf 27.31).

Storniranje kada je nadoknadivi iznos procenjen za pojedinačno sredstvo sa umanjenom vrednošću

27.30 Kada je prethodni gubitak zbog umanjenja vrednosti bio zasnovan na nadoknadivom iznosu pojedinačnog sredstva sa umanjenom vrednošću, primenjuju se sledeći zahtevi:

- (a) Entitet treba da proceni nadoknadivi iznos sredstva na tekući datum izveštavanja;
- (b) Ako procenjeni nadoknadivi iznos sredstva prelazi njegovu knjigovodstvenu vrednost, entitet treba da poveća knjigovodstvenu vrednost do nadoknadivog iznosa, što je predmet ograničenja opisanog pod (c) u daljem tekstu. To povećanje predstavlja storniranje gubitka zbog umanjenja vrednosti. Entitet treba odmah da prizna storniranje u dobitak ili gubitak;
- (c) Storniranje gubitka zbog umanjenja vrednosti ne treba da poveća knjigovodstvenu vrednost sredstva iznad knjigovodstvene vrednosti koja bi se utvrdila (neto od amortizacije) da gubitak zbog umanjenja vrednosti nije priznat za to sredstvo u prethodnim godinama;
- (d) Nakon priznavanja storniranja gubitka zbog umanjenja vrednosti, entitet treba da koriguje potraživanje po osnovu amortizacije za to sredstvo u budućim periodima kako bi alocirao revidiranu knjigovodstvenu vrednost tog sredstva, umanjenu za njenu rezidualnu vrednost (ako je ima), na sistematskoj osnovi tokom preostalog korisnog veka trajanja.

Storniranje tamo gde je nadoknadivi iznos procenjen za jedinicu koja generiše gotovinu

27.31 Kada je prvobitni gubitak zbog umanjenja vrednosti bio zasnovan na nadoknadivom iznosu jedinice koja generiše gotovinu i kojoj to sredstvo pripada, primenjuju se sledeći zahtevi:

- (a) Entitet treba da proceni nadoknadivi iznos te jedinice koja generiše gotovinu na tekući datum izveštavanja;
- (b) Ako procenjeni nadoknadivi iznos jedinice koja generiše gotovinu prelazi njenu knjigovodstvenu vrednost, taj višak predstavlja storniranje gubitka zbog umanjenja vrednosti. Entitet treba da alocira iznos tog storniranja na sredstva jedinice, osim za gudvil, proporcionalno sa knjigovodstvenim vrednostima tih sredstava, što je predmet ograničenja opisanog pod (c) u daljem tekstu. Ta povećanja knjigovodstvenih vrednosti treba da se tretiraju kao storniranja gubitaka zbog umanjenja vrednosti za pojedinačna sredstva i da se odmah priznaju u dobitak ili gubitak;
- (c) Prilikom alociranja storniranja gubitka od umanjenja vrednosti jedinice koja generiše gotovinu, to storniranje ne treba da poveća knjigovodstvenu vrednost sredstva iznad nižeg od sledećih iznosa:
 - (i) njegovog nadoknadivog iznosa; i
 - (ii) njegove knjigovodstvene vrednosti koja bi bila utvrđena (neto od amortizacije) da nije priznat gubitak od umanjenja vrednosti tog sredstva u prethodnim periodima.
- (d) Svaki višak iznosa storniranja gubitka od umanjenja vrednosti koji ne može da se alocira na neko sredstvo zbog ograničenja datog pod (c) u prethodnom tekstu, treba da se proporcionalno alocira na druga sredstva jedinice, osim gudvila;
- (e) Nakon priznavanja storniranja gubitka zbog umanjenja vrednosti, ako je primenljivo, entitet treba da koriguje potraživanje po osnovu amortizacije za to svako sredstvo jedinice koja generiše gotovinu u budućim periodima kako bi alocirao revidiranu knjigovodstvenu vrednost tog sredstva, umanjenu za njenu rezidualnu vrednost (ako je ima), na sistematskoj osnovi tokom preostalog korisnog veka trajanja.

Obelodanjivanja

27.32 Entitet treba da obelodani sledeće za svaku **klasu sredstava** naznačenih u paragrafu 27.33:

- (a) iznos gubitaka zbog umanjenja vrednosti priznatih u dobitak ili gubitak tokom perioda i linijske stavke u izveštaju o ukupnom rezultatu (i bilansu uspeha, ako se prezentuje) u koje su ti gubici zbog umanjenja vrednosti uključeni;
- (b) iznos storniranja gubitaka zbog umanjenja vrednosti priznatih u dobitak ili gubitak tokom perioda i linijske stavke u izveštaju o ukupnom rezultatu (i bilansu uspeha, ako se prezentuje) u kojima su ti gubici zbog umanjenja vrednosti stornirani.

27.33 Entitet treba da obelodani informacije koje se zahtevaju u paragrafu 27.32 za svaku od sledećih klasa sredstava:

- (a) zalihe;
- (b) nekretnine, postrojenja i opremu (uključujući i investicione nekretnine koje se računovodstveno obuhvataju metodom nabavne vrednosti);
- (c) gudvil;
- (d) nematerijalnu imovinu osim gudvila;
- (e) investicije u pridružene entitete;
- (f) investicije u zajedničke poduhvate.

Odeljak 28

Primanja zaposlenih

Delokrug ovog odeljka

28.1 **Primanja zaposlenih** su svi oblici naknada koje entitet daje u razmenu za usluge zaposlenih, uključujući direktore i rukovodstvo. Ovaj odeljak se primenjuje na sva primanja zaposlenih, osim na **transakcije plaćanja na osnovu akcija**, koje su pokrivene Odeljkom 26 *Plaćanja na osnovu akcija*. Primanja zaposlenih, pokrivena ovim Odeljkom spadaju u sledeće četiri vrste:

- (a) kratkoročna primanja zaposlenih su primanja zaposlenih (osim **otpremnina**) koja dospevaju za plaćanje u roku od dvanaest meseci nakon završetka perioda u kome su zaposleni pružali relevantne usluge.
- (b) **primanja po prestanku zaposlenja** su primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja treba isplatiti po prestanku zaposlenja.
- (c) ostala dugoročna primanja zaposlenih su primanja zaposlenih (osim primanja po prestanku zaposlenja i otpremnina) koja ne dospevaju za isplatu u periodu od dvanaest meseci nakon kraja perioda u kojem su zaposleni pružali svoje usluge.
- (d) otpremnine kao primanja zaposlenih koja se isplaćuju kao rezultat bilo:
 - (i) odluke entiteta da prekine rad nekog zaposlenog pre uobičajenog datuma penzionisanja, ili
 - (ii) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati da je višak, u zamenu za ta primanja.

28.2 Primanja zaposlenih takođe uključuju transakcije plaćanja na osnovu akcija u kojima zaposleni dobijaju instrumente kapitala (kao što su akcije ili opcije akcija) ili gotovinu ili druga sredstva entiteta u iznosu koji se zasniva na ceni akcija ili drugih instrumenata kapitala entiteta. Za računovodstveno obuhvatanje transakcija plaćanja na osnovu akcija entitet primenjuje Odeljak 26.

Opšti principi priznavanja za sva primanja zaposlenih

28.3 Entitet priznaje troškove svih primanja zaposlenih na koja zaposleni imaju pravo kao rezultat usluga pruženih entitetu tokom **izveštajnog perioda**:

- (a) kao obavezu, nakon umanjenja za iznose koji su bilo isplaćeni direktno zaposlenom ili uplaćeni u fond primanja zaposlenih. Ako iznos, koji je već isplaćen, prevazilazi obavezu nastalo po osnovu usluga pre **datuma izveštavanja**, entitet treba da prizna taj višak kao sredstvo, i to do iznosa do koga će ta unapred izvršena isplata dovesti do umanjenja budućih isplata ili povraćaja novca
- (b) kao rashod, osim ako neki drugi odeljak ovog IFRS ne zahteva ili dozvoljava uključenje tih primanja u vrednost nekog sredstva, kao što su na primer zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema.

Kratkoročna primanja zaposlenih

Primeri

28.4 Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su:

- (a) zarade, naknade i doprinosi za socijalno osiguranje;
- (b) kratkoročna plaćena odsustva (kao što je plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje) tamo gde nadoknada za odsustvo dospeva za izmirenje u toku dvanaest meseci nakon kraja perioda u kome je taj zaposleni pružio povezane usluge;

- (c) učešća u dobiti i premije koji dospevaju za plaćanje u toku dvanaest meseci nakon kraja perioda u kome zaposleni pružaju povezane usluge; i
- (d) nemonetarna primanja (kao što su medicinska nega, smeštaj, auto i besplatna ili dotirana roba ili usluge) za trenutno zaposlene.

Generalno odmeravanje kratkoročnih primanja zaposlenih

28.5 Kada je neki zaposleni izvršio uslugu u nekom entitetu tokom izveštajnog perioda, taj entitet treba da odmerava priznate iznose u skladu sa paragrafom 28.3 po nediskontovanom iznosu kratkoročnih primanja zaposlenog za koji se očekuje da će biti isplaćen u zamenu za tu uslugu.

Priznavanje i odmeravanje — kratkoročna plaćena odsustva

- 28.6 Entitet može da nadoknadi odsustvo zaposlenih po osnovu različitih razloga uključujući godišnje odmore i bolovanja. Određena kratkoročna plaćena odsustva su kumulativna - mogu se prenositi i koristiti u budućim periodima ukoliko zaposleni nije iskoristio svoje pravo u potpunosti u tekućem periodu. Primeri su godišnji odmori i bolovanja. Entitet treba da prizna očekivane troškove **kumulativnih plaćenih odsustva** kada zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihova prava na buduća plaćena odsustva. Entitet treba da odmerava očekivane troškove kumulativnih plaćenih odsustva kao nediskontovani dodatni iznos koji entitet očekuje da isplati kao rezultat neiskorišćenih prava akumuliranih na kraju izveštajnog perioda. Entitet treba da prezentuje ovaj iznos kao **kratkoročnu obavezu** na datum izveštavanja.
- 28.7 Entitet treba da prizna troškove ostalih (nekumulativnih) plaćenih odsustva onda kada dođe do odsustva. Entitet treba da odmerava troškove nekumulativnih plaćenih odsustva kao nediskontovani iznos isplaćene zarade ili zarade koja se duguje za period odsustvovanja.

Priznavanje—učešća u dobiti i bonus planovi

- 28.8 Entitet treba da prizna očekivani trošak učešća u dobiti i isplatu bonusa samo kada:
- (a) ima sadašnju zakonsku ili **izvedenu** obavezu da izvrši takve isplate kao rezultat prošlih događaja (ovo znači da entitet realno nema alternativu plaćanju), i
 - (b) se može sačiniti pouzdana procena takve obaveze.

Primanja po prestanku zaposlenja: razlika između planova definisanih doprinosa i planova definisanih primanja

28.9 Primanja po prestanku zaposlenja uključuju, na primer:

- (a) penzijska primanja, kao što su penzije, i
- (b) ostala primanja po prestanku zaposlenja, kao što su životno osiguranje po prestanku zaposlenja i medicinska nega po prestanku zaposlenja.

Aranžmani putem kojih entitet pruža primanja po prestanku zaposlenja su **planovi primanja po prestanku zaposlenja**. Entitet primenjuje ovaj odeljak na sve takve aranžmane, bez obzira na to da li oni uključuju ili ne osnivanje zasebnog entiteta koji će primati doprinose i isplaćivati primanja. U nekim slučajevima, ovi aranžmani su nametnuti zakonom a ne odlukom entiteta. U drugim slučajevima, ovi aranžmani su rezultat aktivnosti entiteta čak i ako ne postoji formalni, dokumentovani plan.

28.10 Planovi primanja po prestanku zaposlenja se klasifikuju ili kao **planovi definisanih doprinosa** ili kao **planovi definisanih primanja**, u zavisnosti od primarnih uslova i okolnosti.

- (a) Planovi definisanih doprinosa su planovi primanja po prestanku zaposlenja po kojima entitet plaća fiksne doprinose u zaseban entitet (fond) i nema nikakve zakonske niti izvedene obaveze da uplaćuje dalje doprinose ili direktna plaćanja zaposlenima, ako taj fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenima u vezi sa radom zaposlenih u tekućem i prethodnim periodima. Stoga, iznos primanja po prestanku zaposlenja koji zaposleni prima je određen iznosom doprinosa koji je entitet uplatio (a možda i sam zaposleni) planu primanja po prestanku zaposlenja ili osiguravatelju, zajedno sa povraćajem na ulaganja po osnovu doprinosa.
- (b) Planovi definisanih primanja su planovi primanja po prestanku zaposlenja koji nisu planovi definisanih doprinosa. Prema planu definisanih primanja obaveza entiteta je da obezbedi dogovorena primanja za sadašnje i bivše zaposlene pri čemu aktuarski rizik (da će primanja koštati više ili manje nego što se očekuje) i rizik ulaganja (da će se povraćaj na sredstva izdvojen u fond razlikovati od očekivanih) suštinski pada na teret tog entiteta. Ako su aktuarska ili ulagačka ostvarenja lošija od očekivanih, obaveza entiteta može biti uvećana i obrnuto, ako su aktuarska ili ulagačka ostvarenja bolja od očekivanih.

Planovi za više poslodavaca i državni planovi

28.11 Plan za više poslodavaca se klasifikuje kao plan definisanih doprinosa ili plan definisanih primanja, zavisno od uslova datog plana, uključujući bilo kakvu izvedenu obavezu koja seže dalje od formalnih uslova. Kada nisu dostupne dovoljne informacije za korišćenje računovodstva definisanih primanja za plan za više poslodavaca, a koji je plan definisanih primanja, entitet treba da računovodstveno obuhvata plan u skladu sa paragrafom 28.13 kao da je u pitanju plan definisanih doprinosa i vrši obelodanjivanja zahtevana paragrafom 28.40.

Osigurana primanja

28.12 Entitet može da plati premije osiguranja da bi finansirao plan primanja po prestanku zaposlenja. Entitet treba da tretira takav plan kao plan definisanih doprinosa, osim ako taj entitet ima zakonsku ili izvedenu obavezu da:

- (a) direktno isplati primanja zaposlenih kada dospeju za isplatu, ili
- (b) plati naknadne iznose ako osiguravatelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih vezana za usluge zaposlenih u tekućem i ranijim periodima.

Izvedena obaveza može nastati indirektno putem tog plana, putem mehanizma za namirenje budućih premija ili putem odnosa **povezanih strana** sa osiguravateljem. Ukoliko entitet zadržava takvu zakonsku ili izvedenu obavezu, entitet plan tretira kao plan definisanih primanja.

Primanja po prestanku zaposlenja: planovi definisanih doprinosa

Priznavanje i odmeravanje

28.13 Entitet treba da prizna plative doprinose za taj period:

- (a) kao obavezu, po odbijanju svih već plaćenih doprinosa. Ako već plaćeni doprinos prevazilazi doprinos koji dospeva za usluge izvršene pre datuma izveštavanja, entitet treba da prizna taj višak kao sredstvo.
- (b) kao rashod, sem ako neki drugi odeljak ovog IFRS ne zahteva uključjenje u nabavnu vrednost nekog sredstva poput zaliha ili nekretnina, postrojenja ili opreme.

Primanja po prestanku zaposlenja: planovi definisanih primanja

Priznavanje

28.14 Primenom opštih principa priznavanja iz paragrafa 28.3 na planove definisanih primanja, entitet priznaje:

- (a) obavezu prema planu definisanih primanja neto od sredstava plana—svoje “**obaveze za definisano primanje**” (videti paragrafe 28.15–28.23).
- (b) priznaje neto promenu te obaveze tokom perioda kao trošak plana definisanih primanja tokom perioda (videti paragrafe 28.24–28.27).

Odmeravanje obaveze za definisano primanje

28.15 Entitet treba da odmerava obavezu za definisano primanje kao svoju obavezu po planu definisanih primanja kao neto iznos sledećih stavki:

- (a) **sadašnja vrednost** obaveze po planu definisanih primanja (njegova **obaveza po osnovu definisanih primanja**) na datum izveštavanja (paragrafi 28.16–28.22 pružaju smernice za odmeravanje ove obaveze), minus
- (b) fer vrednost **sredstava plana** na datum izveštavanja (ako se može utvrditi) iz kojih će te obaveze biti direktno izmirene. Paragrafi 11.27–11.32 ustanovljavaju zahteve za određivanje fer vrednosti sredstava plana koja su **finansijska sredstva**.

Uključivanje stečenih i nestečenih primanja

28.16 Sadašnja vrednost obaveza entiteta prema planu definisanih primanja na datum izveštavanja treba da odražava procenjeni iznos primanja koja su zaposleni zaradili u zamenu za pružanje svojih usluga u tekućem i prethodnim periodima, uključujući primanja koja još uvek **nisu stečena** (videti paragraf 28.26) i uključujući efekte formule izračunavanja primanja kojim se zaposlenima daju veća primanja za veći broj godina rada. Od entiteta se zahteva da odredi koliko primanja je pripisivo tekućem i prethodnim periodima na osnovu formule izračunavanja primanja i da izvrši procenu (aktuarsku pretpostavku) u vezi demografskih varijabli (kao što su fluktuacija i smrtnost zaposlenih) i finansijskih varijabli (kao što su budući rast zarada i promene medicinskih troškova) koje utiču na troškove primanja. Aktuarske pretpostavke moraju da budu nepristrasne (niti optimističke niti preterano konzervativne), međusobno kompatibilne i izabrane tako da rezultiraju najboljom procenom budućih tokova gotovine po osnovu plana.

Diskontovanje

28.17 Entitet treba da odmerava obavezu po osnovu definisanih primanja na osnovu diskontovane **sadašnje vrednosti**. Entitet treba da utvrdi stopu za diskontovanje budućih plaćanja prema tržišnim prinosima na visokokvalitetne korporativne obveznice na datum izveštavanja. U zemljama gde ne postoji razvijeno tržište za ovakve obveznice, treba koristiti tržišne prinose (na datum izveštavanja) na državne obveznice. Valuta i rok korporativnih ili državnih obveznica treba da budu u skladu sa valutom i procenjenim rokom budućih plaćanja.

Aktuarski metodi procenjivanja

28.18 Entitet treba da koristi, ukoliko je u mogućnosti bez prekomernih troškova i napora, **metod kreditiranja projektovane jedinice** za odmeravanje svoje obaveze definisanih primanja i povezanog troška. Ukoliko se obezbeva po osnovu definisanih primanja zasniva na budućim zaradama, metod kreditiranja projektovane jedinice zahteva da entitet odmerava svoje obaveze definisanih plaćanja po

osnovi koja odražava očekivana buduća povećanja zarade. Dodatno, metod kreditiranja projektovane jedinice zahteva da entitet izvrši različite aktuarske pretpostavke pri odmeravanju obaveze definisanih primanja, uključujući diskontne stope, očekivane stope prinosa na sredstva plana, očekivane stope rasta zarada, fluktuaciju zaposlenih, smrtnost i (definisane planove medicinskih primanja) trend promene medicinskih troškova.

28.19 Ukoliko entitet nije u mogućnosti da bez prekomernih troškova i napora primeni metod kreditiranja projektovane jedinice za odmeravanje svojih obaveza i troškova plana definisanih primanja, entitetu je dozvoljeno da pojednostavi odmeravanje svojih obaveza po osnovu definisanih primanja u vezi sa trenutno zaposlenim na sledeći način:

- (a) zanemaruje očekivana povećanja zarade (pretpostavlja da nivo zarada ostaje isti sve dok trenutno zaposleni ne počnu da primanju primanja po prestanku zaposlenja);
- (b) zanemaruje buduće usluge trenutno zaposlenih (pretpostavlja da je plan postojećih i novih zaposlenih zatvoren za promene); i
- (c) zanemaruje moguću smrtnost trenutno zaposlenih za period od datuma izveštavanja do datuma kada se očekuje da zaposleni počnu da primanju primanja po prestanku zaposlenja (pretpostavlja da će svi zaposleni primiti primanja po prestanku zaposlenja). Međutim, smrtnost nakon prestanka rada (odnosno očekivani životni vek) se i dalje mora razmotriti.

Entitet koji odabere da primenjuje navedene olakšice i dalje mora da uključi i stečena i nestečena primanja u obavezu po osnovu definisanih primanja.

28.20 Ovaj IFRS ne zahteva da entitet angažuje nezavisnog aktuara za svrhe sveobuhvatne aktuarske procene potrebne za izračunavanje obaveze po osnovu definisanih primanja. Takođe se ne zahteva sveobuhvatna aktuarska procena svake godine. U periodima između sveobuhvatnih aktuarskih procena, ukoliko nije došlo do značajnih promena glavnih aktuarskih pretpostavki obaveza po osnovu definisanih primanja se može meriti prilagođavanjem merenja iz prethodnog perioda za demografske promene kao što su broj zaposlenih i visina zarada.

Uvođenje plana, promene, ograničenja i izmirenja

28.21 Ukoliko je u tekućem periodu plan definisanih primanja uveden ili promenjen, entitet će povećati ili smanjiti svoju obavezu za definisana primanja kako bi odrazio ovu promenu i priznati povećanje (smanjenje) kao rashod (prihod) pri merenju dobitka ili gubitka za tekući period. Suprotno, ukoliko je u tekućem periodu došlo do ograničavanja plana (primanja svih ili grupe zaposlenih su smanjena) ili izmirena (poslodavac je u potpunosti ispunio svoju obavezu), obaveza po osnovu definisanih primanja se umanjuje ili ukida i entitet treba da prizna rezultirajući dobitak ili gubitak za tekući period.

Sredstva plana definisanih primanja

28.22 Ukoliko je, na datum izveštavanja sadašnja vrednost obaveze po osnovu definisanih primanja manja nego fer vrednost sredstva plana na isti datum, plan ima suficit. Entitet treba da prizna suficit plana kao sredstvo plana definisanih primanja samo u obimu u kome je moguće povratiti suficit bilo putem smanjenja doprinosa u budućnosti ili putem refundacije od strane plana.

Trošak plana definisanih primanja

28.23 Entitet treba da prizna neto promene obaveze po osnovu definisanih primanja tokom perioda, osim promene pripisive primanjima koja su direktno plaćena zaposlenima tokom perioda ili doprinosima na teret poslodavca, kao trošak plana definisanih primanja za period. Taj trošak se priznaje u potpunosti kao rashod u dobitku ili gubitku ili delimično u dobitku ili gubitku a delimično kao stavka ukupnog ostalog rezultata (videti paragraf 28.24) osim ukoliko drugi odeljak ovog IFRS ne zahteva da se troškovi priznaju kao deo nabavne vrednosti nekog sredstava kao što su zalihe, nekretnine, postrojenja i

oprema.

Priznavanje–odabir računovodstvene politike

28.24 Od entiteta se zahteva da prizna sve aktuarske dobitke i gubitke u periodu u kome nastanu u ukupnom ostalom rezultatu. Entitet treba da:

- (a) prizna sve aktuarske dobitke i gubitke u okviru dobitka ili gubitka, ili
- (b) prizna sve aktuarske dobitke i gubitke u ukupnom ostalom rezultatu

što predstavlja odabir računovodstvene politike. Entitet treba da odabranu računovodstvenu politiku primenjuje dosledno za sve planove definisanih primanja i sve aktuarske dobitke i gubitke. Aktuarski dobitci i gubici koji su priznati u ukupnom ostalom rezultatu se prezentuju u izveštaju o ukupnom rezultatu.

28.25 Neto promena obaveze po osnovu definisanih primanja koja je priznata kao trošak definisan planom definisanih primanja uključuje:

- (a) promenu obaveze po osnovu definisanih primanja nastalu po osnovu pruženih usluga zaposlenih tokom perioda izveštavanja.
- (b) kamatu na obaveze po osnovu definisanih primanja tokom perioda izveštavanja.
- (c) prinos na sva sredstva plana i neto promenu fer vrednosti priznatog prava na nadoknadu (videti paragraf 28.28) tokom perioda izveštavanja.
- (d) aktuarske dobitke i gubitke nastale tokom perioda izveštavanja.
- (e) povećanja ili smanjenja obaveze po osnovu definisanih primanja koje su rezultat uvođenja novog plana ili promene postojećeg plana tokom perioda izveštavanja (videti paragraf 28.21).
- (f) smanjenja obaveze po osnovu definisanih primanja kao posledice ograničenja ili izmirenja postojećeg plana u periodu izveštavanja (videti paragraf 28.21).

28.26 Usluga zaposlenih dovodi do nastanka obaveze prema planu definisanih primanja, čak i ako su one uslovljene budućim zaposlenjima (drugim rečima – primanja nisu stečena). Usluga zaposlenog pre datuma sticanja prava dovodi do nastanka izvedene obaveze, jer se na kraju svakog narednog izveštajnog perioda iznos budućih usluga koje će neki zaposleni morati da izvrši pre sticanja prava na dato primanje – smanjuje. Prilikom odmeravanja svoje obaveze po osnovu definisanog primanja, entitet uvažava verovatnoću da neki zaposleni možda neće ispuniti sve zahteve za sticanje. Slično tome, iako određena primanja po prestanku zaposlenja (na primer, zdravstvena zaštita po prestanku zaposlenja) postaju plativa tek ako nastane određeni događaj (na primer bolest), a taj zaposleni nije više zaposlen, obaveza nastaje kada je zaposleni izvršio uslugu koja mu omogućava sticanje prava na tu naknadu ukoliko se navedeni događaj desi. Verovatnoća da će određeni događaj nastati utiče na odmeravanje date obaveze, ali ne određuje da li ta obaveza postoji.

28.27 Ukoliko su definisana primanja umanjena za iznos koji će zaposlenima biti isplaćen u okviru plana koji sponzoriše država, entitet odmerava svoju obavezu po osnovu definisanih primanja tako da odražava primanja koja će biti isplaćena od državnog plana, samo ako:

- (a) su ovi planovi uvedeni pre datuma izveštavanja, ili
- (b) prethodni trend ili drugi pouzdani dokazi ukazuju na to da će se ta državna primanja promeniti na neki predvidljiv način, na primer – u skladu sa budućim promenama opšteg nivoa cena ili opštim nivoom zarada.

Povraćaji

28.28 Kada je entitet praktično siguran da će druga strana povratiti neke ili sve izdatke neophodne za namirenje obaveze po osnovu definisanih primanja, entitet treba da prizna svoje pravo na taj povraćaj kao zasebno sredstvo. Entitet treba da odmeri to sredstvo po fer vrednosti. U izveštaju o ukupnom rezultatu (ili u bilansu uspeha ako se prezentuje), rashodi koji se odnose na plan definisanih primanja mogu biti prikazani u neto iznosu umanjeni za iznos priznatih povraćaja.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih

28.29 Ostala dugoročna primanja zaposlenih uključuju, na primer:

- (a) dugoročna plaćena odsustva kao što je odsustvo na osnovu dugog staža ili stručnog usavršavanja.
- (b) primanja na osnovu dugog staža.
- (c) primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti.
- (d) učešće u dobiti i premije koje dospevaju u roku od dvanaest meseci ili više nakon završetka perioda u kome je zaposleni izvršio povezane usluge.
- (e) odloženu nadoknadu koja dospeva u roku od dvanaest meseci ili više od kraja perioda u kome je zarađena.

28.30 Entitet priznaje kao obavezu za ostala dugoročna primanja zaposlenih, iznos odmeren kao neto sumu sledećih iznosa:

- (a) sadašnja vrednost obaveza po osnovu definisanih primanja na datum izveštavanja, minus
- (b) fer vrednost sredstava plana (ako postoje) na datum izveštavanja, iz kojih se direktno podmiruju date obaveze.

Entitet treba da prizna promene obaveze u skladu sa paragrafom 28.23.

Otpremnine

28.31 Entitet može biti obavezan putem zakonskih propisa, ugovora ili drugih aranžmana sa zaposlenima ili njihovim predstavnicima, ili putem izvedene obaveze zasnovane na poslovnoj praksi, običaju ili želji za pravičnim postupkom, da izvrši plaćanje (ili obezbedi druga primanja) zaposlenima, kada okonča njihovo zaposlenje. Takva plaćanja su otpremnine.

Priznavanje

28.32 Budući da otpremnine ne obezbeđuju entitetu buduće ekonomske koristi, entitet ih odmah priznaje kao rashod u dobitku ili gubitku.

28.33 Kada neki entitet priznaje otpremnine, on će možda morati da obračuna i ograničenje penzijskih primanja ili druga primanja zaposlenih.

28.34 Entitet treba da prizna otpremnine kao obavezu i rashod, kada i samo kada entitet demonstrira rešenost da:

- (a) okonča zaposlenje nekog zaposlenog ili grupe zaposlenih pre uobičajenog datuma penzionisanja, ili
- (b) obezbedi otpremnine kao rezultat ponude date u cilju da se podstakne dobrovoljno prihvatanje statusa tehnološkog viška.

28.35 Entitet demonstrira rešenost da okonča zaposlenje samo kada taj entitet ima detaljan zvaničan plan za okončanje i nema realnu mogućnosti da odustane od njega.

Odmeravanje

28.36 Entitet treba da odmerava otpremnine kao najbolju procenu izdatka koji se zahteva za izmirenje obaveze na datum izveštavanja. U slučaju ponude date radi podsticanja dobrovoljnog prihvatanja statusa tehnološkog viška, merenje otpremnine treba da bude zasnovano na broju zaposlenih za koje se očekuje da će takvu ponudu prihvatiti

28.37 Kada otpremnine dospevaju za isplatu u periodu dužem od 12 meseci nakon završetka izveštajnog perioda, treba ih odmeravati prema diskontovanoj sadašnjoj vrednosti.

Planovi grupe

28.38 Ukoliko **matični** entitet isplaćuje primanja zaposlenima jednog ili više **zavisnih entiteta** u grupi, i matični entitet prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje u skladu sa *IFRS za SME* ili **kompletnim IFRS**, tim zavisnim entitetima je dozvoljeno da priznaju i odmeravaju rashode primanja zaposlenih na osnovu razumne alokacije rashoda priznatih za grupu.

Obelodanjivanja

Obelodanjivanje kratkoročnih primanja zaposlenih

28.39 Ovaj odeljak ne zahteva posebna obelodanjivanja u vezi kratkoročnih primanja zaposlenih.

Obelodanjivanja u vezi plana definisanih doprinosa

28.40 Entitet treba da obelodani iznos koji je kao rashod za planove definisanih primanja priznat u dobitku ili gubitku. Ukoliko entitet tretira plan definisanih primanja više poslodavaca kao plan definisanih doprinosa zbog toga što nema dovoljno informacija za primenu računovodstva definisanih primanja (videti paragraf 28.11) treba da obelodani činjenicu da je u pitanju plan definisanih primanja i razlog zašto se računovodstveno obuhvata kao plan definisanih doprinosa, kao i sve dostupne informacije o suficitu ili deficitu plana i efekte na entitet ukoliko ih ima.

Obelodanjivanja u vezi plana definisanih primanja

28.41 Entitet treba da obelodani sledeće informacije o planovima definisanih primanja (osim za plan definisanih primanja više poslodavaca koji je računovodstveno obuhvaćen kao plan definisanih doprinosa u skladu sa paragrafom 28.11 i na koji se primenjuju zahtevi obelodanjivanja iz paragrafa 28.40). Ukoliko entitet ima više planova definisanih primanja, ova obelodanjivanja se mogu vršiti zbirno, zasebno za svaki plan ili grupisanjem na način koji se smatra najkorisnijim:

- (a) opšti opis tipa datog plana, uključujući politiku finansiranja.
- (b) računovodstvenu politiku entiteta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka (u dobitku ili gubitku ili kao stavke ostalog ukupnog rezultata) i iznos aktuarskih dobitaka i gubitaka priznatih tokom perioda.
- (c) narativno objašnjenje ukoliko entitet primenjuje pojednostavljivanja iz paragrafa 28.19 pri odmeravanju obaveze po osnovu definisanih primanja.
- (d) datum poslednje sveobuhvatne aktuarske procene i, ukoliko nije rađena na datum izveštavanja, opis prilagođavanja izvršenih radi odmeravanja obaveze po osnovu definisanih primanja na datum izveštavanja.

- (e) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja sadašnje vrednosti obaveza po osnovu definisanih primanja i to prikazujući odvojeno isplaćena primanja i sve ostale promene.
- (f) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja fer vrednosti sredstava plana i početnog i krajnjeg stanja bilo kog prava na povraćaj koje je priznato kao sredstvo, pokazujući odvojeno, ako je primenjivo:
 - (i) doprinose;
 - (ii) isplaćena primanja; i
 - (iii) ostale promene sredstava plana.
- (g) ukupne troškove koji se odnose na plan definisanih primanja za period, uz zasebno obelodanjivanje iznosa
 - (i) priznatih kao rashod, i
 - (ii) uključenih u nabavnu vrednost sredstva.
- (h) za svaku veću kategoriju sredstava plana, što uključuje ali nije ograničeno na vlasničke instrumente, dužničke instrumente, nekretnine i sva druga sredstva, procenat ili iznos svake takve klase u odnosu na fer vrednosti celokupnih sredstava plana na datum izveštavanja.
- (i) iznose sadržani u fer vrednosti sredstava plana za:
 - (i) svaku kategoriju sopstvenih finansijskih instrumenata entiteta, i
 - (ii) svaku nekretninu koju koristi entitet ili druga sredstva koja entitet koristi.
- (j) aktuarski prinos na sredstva plana.
- (k) osnovne korišćene aktuarske pretpostavke, uključujući, gde je primenljivo:
 - (i) diskontne stope;
 - (ii) očekivane stope prinosa na svako sredstvo plana za periode prikazane u finansijskim izveštajima;
 - (iii) očekivane stope rasta zarada;
 - (iv) stope trenda medicinskih troškova; i
 - (v) svaku drugu korišćenu značajnu aktuarsku pretpostavku.

Usklađivanja pod (e) i (f) se ne moraju prezentovati za prethodne periode. Zavisni entitet koji priznaje i odmerava rashod po osnovu primanja zaposlenih na osnovu razumne alokacije troškova priznatih za grupu (videti paragraf 28.38) treba, u svojim zasebnim finansijskim izveštajima, da opiše politiku alokacije i vrši obelodanjivanja od (a) do (k) za plan kao celinu.

Obelodanjivanja u vezi sa dugoročnim primanjima

28.42 Za svaku kategoriju ostalih dugoročnih primanja koje entitet obezbeđuje svojim zaposlenima, na datum izveštavanja obelodanjuje prirodu primanja, iznos svoje obaveze i obim **finansiranja**.

Obelodanjivanja otpremnina

28.43 Za svaku kategoriju otpremnina koje entitet obezbeđuje svojim zaposlenima, na datum izveštavanja obelodanjuje prirodu primanja, računovodstvenu politiku i iznos svoje obaveze i obim finansiranja.

28.44 Kada postoji neizvesnost u pogledu broja zaposlenih koji će prihvatiti ponuđenu otpremninu, postoji potencijalna obaveza. Odeljak 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* zahteva da entitet obelodani informaciju o potencijalnim obavezama osim kada je verovatnoća odliva za svrhe izmirenja mala.

Odeljak 29

Porez na dobitak

Delokrug ovog odeljka

- 29.1 Za svrhe ovog Standarda, **porez na dobitak** uključuje sve domaće i inostrane poreze koji se zasnivaju na **oporezivom dobitku**. Porez na dobitak takođe uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća zavisi entitet, pridruženi entitet ili zajednički poduhvat pri raspodeli, entitetu koji sačinjava izveštaj.
- 29.2 Ovaj odeljak se odnosi na računovodstvo poreza na dobitak. Od entiteta se zahteva da prizna tekuće i buduće poreske posledice transakcija i ostalih događaja koji su priznati u finansijskim izveštajima. Priznate poreske iznose čine **tekući porez** i **odloženi porez**. Tekući porez je iznos obaveze za plativ (povrativ) porez na dobitak koji se odnosi na oporezivi dobitak (poreski gubitak) za tekući period ili prethodne periode. Odloženi porez je porez koji je plativ ili povrativ u budućim periodima, obično kao rezultat nadoknade ili izmirenja **sredstava** ili **obaveza** entiteta za iznos knjigovodstvene vrednosti i poreskih efekata prenosa neiskorišćenih poreskih gubitaka i poreskog kredita.

Računovodstveni postupci u vezi sa porezom na dobitak

- 29.3 Entitet računovodstveno obuhvata porez na dobitak postupcima od (a) do (i):
- (a) priznavanje tekućeg poreza, odmerenog kao iznos koji uključuje efekte mogućih ishoda pregleda od strane poreskih vlasti (paragrafi 29.4–29.8).
 - (b) identifikacija sredstava i obaveza za koje se očekuje da će uticati na oporezivi dobitak ukoliko se izvrši nadoknada ili izmire za njihovu sadašnju knjigovodstvenu vrednost (paragrafi 29.9 i 29.10).
 - (c) određivanje **poreske osnovice** sledećih stavki na kraju **izveštajnog perioda**:
 - (i) sredstava i obaveza pod (b). Poreska osnovica sredstava i obaveza se utvrđuje prema posledicama prodaje sredstava ili izmirenja obaveza za sadašnju knjigovodstvenu vrednost (paragrafi 29.11 i 29.12).
 - (ii) drugih stavki koja imaju poresku osnovicu iako nisu priznate kao sredstva ili obaveze, na primer stavke priznate kao prihod ili rashod i koje će biti oporezive stavke ili odbitne stavke u budućim periodima (paragraf 29.13).
 - (d) izračunavanje svih **privremenih razlika**, neiskorišćenih poreskih gubitaka i neiskorišćenog poreskog kredita (paragraf 29.14).
 - (e) priznavanje **odloženih poreskih sredstava** i **odloženih poreskih obaveza** nastalih usled privremenih razlika, neiskorišćenih poreskih gubitaka i neiskorišćenog poreskog kredita (paragrafi 29.15–29.17).
 - (f) odmeravanje odloženih poreskih sredstava i obaveza u iznosu koji uključuje efekte mogućih ishoda pregleda od strane poreskih vlasti, korišćenjem poreskih stopa za koje se, na osnovu poreskih propisa koji su važeći ili suštinski važeći na kraju izveštajnog perioda, očekuje da se primenjuju kada se odloženo poresko sredstvo realizuje ili odložena poreska obaveza izmire (paragrafi 29.18–29.25).
 - (g) priznavanje procenjene ispravke odloženih poreskih sredstava tako da se neto iznos izjednači sa najvišim iznosom za koji je verovatno da će biti realizovan na osnovu tekućeg ili budućeg oporezivog dobitka (paragrafi 29.21 i 29.22).
 - (h) alokacija tekućeg i odloženog poreza na povezane komponente **dobitka ili gubitka, ostalog ukupnog rezultata** i **kapitala** (paragraf 29.27).

- (i) prezentacija i obelodanjivanje zahtevanih informacija (paragrafi 29.28–29.32).

Priznavanje i odmeravanje tekućeg poreza

- 29.4 Entitet treba da prizna obavezu za tekući porez po osnovu poreza na dobitak za tekući i prethodne periode. Ukoliko plaćeni iznos za tekući i prethodne periode prevazilazi iznos obaveza za te periode, entitet taj višak priznaje kao tekuće poresko sredstvo.
- 29.5 Entitet priznaje tekuće poresko sredstvo po osnovu poreskog gubitka koji može da se prenese da bi se povratio tekući porez plaćen u prethodnom periodu.
- 29.6 Entitet odmerava tekuće poreske obaveze (sredstva) po iznosu za koji se očekuje da bude plaćen (povraćen), korišćenjem poreskih stopa i poreskih zakona koji su važeći ili suštinski važeći do **datuma izveštavanja**. Entitet smatra poreske stope suštinski važećim ukoliko budući događaji povezani sa usvajanjem tih stopa, prema iskustvu nisu uticali na ishod niti je verovatno da će se to desiti. Paragrafi 29.23–29.25 sadrže dodatne smernice za odmeravanje.
- 29.7 Entitet treba da prizna promene tekuće poreske obaveze ili tekućeg poreskog sredstva kao **poreski rashod** u dobitku ili gubitku, osim što će promene koje su pripisive stavci **prihoda** ili **rashoda** priznatoj prema ovom IFRS kao stavka ostalog ukupnog rezultata takođe biti priznati u ostalom ukupnom rezultatu.
- 29.8 Entitet treba da u iznos priznat u skladu sa paragrafima 29.4 i 29.5 uključi efekte mogućih ishoda pregleda od strane poreskih vlasti, odmerene u skladu sa paragrafom 29.24.

Priznavanje odloženih poreza

Opšti princip priznavanja

- 29.9 Entitet treba da prizna odložena poreska sredstva ili obaveze za porez koji je povrativ ili plativ u budućim periodima a koji je nastao kao rezultat transakcija ili događaja iz prethodnih perioda. Takav porez nastaje po osnovu razlike između iznosa sredstava i obaveza entiteta koji su priznati u izveštaju o finansijskoj poziciji i priznavanja tih sredstava i obaveza od strane poreskih vlasti, i prenosa neiskorišćenih poreskih gubitaka i poreskih kredita.

Sredstva i obaveze čija nadoknada ili izmirenje ne utiče na oporezivi dobitak

- 29.10 Ukoliko entitet očekuje da nadoknadi knjigovodstvenu vrednost sredstva ili izmiri knjigovodstvenu vrednost obaveze bez uticaja na oporezivi dobitak, ne pojavljuje se odloženi porez u vezi sa tim stavkama. Stoga se paragrafi 29.11–29.17 primenjuju samo na ona sredstva i obaveze za koje entitet očekuje da će nadoknada ili izmirenje njihove knjigovodstvene vrednosti imati efekat na oporezivi dobitak i poreske osnovice drugih stavki.

Poreska osnovica

- 29.11 Entitet utvrđuje poresku osnovicu sredstva, obaveze ili druge stavke prema usvojenim ili suštinski važećem zakonu. Ukoliko entitet podnosi konsolidovanu poresku prijavu, poreska osnovica se utvrđuje prema poreskom zakonu koji se primenjuje za konsolidovane poreske prijave. Ukoliko entitet podnosi zasebne poreske prijave za različita poslovanja, poreske osnovice se utvrđuju prema poreskim zakonima koji se primenjuju za te poreske prijave.
- 29.12 Poreska osnovica određuje iznose koji će biti uključeni u oporezivi dobitak po nadoknadi ili izmirenju knjigovodstvene vrednosti sredstva ili obaveze. Specifično:

- (a) poreska osnovica sredstva je iznos koji bi bio odbitna stavka pri određivanju oporezivog dobitka ukoliko bi se knjigovodstvena vrednost sredstva nadoknadila putem prodaje na kraju izveštajnog perioda. Ukoliko nadoknada sredstva putem prodaje ne povećava oporezivi dobitak, poreska osnovica se smatra jednakom knjigovodstvenoj vrednosti.
- (b) poreska osnovica obaveze je njena knjigovodstvena vrednost, umanjena za bilo koji iznos koji će moći da se odbije pri određivanju oporezivog dobitka (ili uvećana za svaki iznos koji se uključuje u oporezivi dobitak) koji je nastao ukoliko bi se obaveza izmirila do svoje knjigovodstvene vrednosti na kraju izveštajnog perioda. U slučaju odloženih prihoda, poreska osnovica rezultujuće obaveze je njena knjigovodstvena vrednost, umanjena za bilo koji iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim periodima.

29.13 Neke stavke imaju poresku osnovicu, ali nisu priznate kao sredstva ili obaveze. Na primer, troškovi istraživanja su priznati kao rashod kada nastanu ali možda nisu dozvoljena odbitna stavka prilikom utvrđivanja oporezivog dobitka do nekog kasnijeg perioda. Stoga je knjigovodstvena vrednost troškova istraživanja nula i poreska osnovica je iznos koji će biti odbitna stavka u budućim periodima. Instrument kapitala koji je emitovao entitet takođe može uzrokovati odbitke u budućem periodu. Nema sredstva ili obaveze u izveštaju o finansijskoj poziciji ali je poreska osnovica iznos budućih odbitaka.

Privremene razlike

29.14 Privremene razlike nastaju:

- (a) kada postoji razlika između knjigovodstvene vrednosti i poreske osnovice pri početnom priznavanju sredstava i obaveza ili u vreme kada utvrđivanja poreske osnovice za stavke koje imaju poresku osnovicu ali nisu priznate kao sredstva ili obaveze.
- (b) kada nakon početnog priznavanja nastane razlika između knjigovodstvene vrednosti i poreske osnovice zato što je prihod ili rashod u jednom izveštajnom periodu priznat u ukupnom rezultatu ili kapitalu ali je u različitom periodu priznat u oporezivom dobitku.
- (c) kada se poreska osnovica sredstva ili obaveze promeni a promena se ne priznaje u knjigovodstvenoj vrednosti sredstva ili obaveze ni u jednom periodu.

Odložene poreske obaveze i sredstva

29.15 Osim kao što se zahteva paragrafom 29.16, entitet treba da prizna:

- (a) odloženu poresku obavezu za sve privremene razlike za koje se očekuje da će povećati oporezivi dobitak u budućnosti.
- (b) odložena poreska sredstva za sve privremene razlike za koje se očekuje da će umanjiti oporezivi dobitak u budućnosti.
- (c) odložena poreska sredstva za prenete neiskorišćene poreske gubitke i neiskorišćeni poreski kredit.

29.16 Izuzeci od zahteva paragrafa 29.15:

- (a) Entitet ne treba da prizna odložena poreska sredstva ili obaveze za privremene razlike povezane sa neisplaćenom dobiti iz inostranih zavisnih entiteta, ogranaka, pridruženih entiteta i zajedničkih poduhvata u obimu u kome je učešće suštinski trajno, osim ako je očigledno da će privremene razlike biti ukinute u budućnosti.
- (b) Entitet ne treba da prizna odloženu poresku obavezu za privremene razlike povezane sa početnim priznavanjem gudvila.

29.17 Entitet treba da prizna promene odložene poreske obaveze ili odloženog poreskog sredstva kao poreski rashod u dobitku ili gubitku, osim što će promene koje su pripisive stavci prihoda ili rashoda priznatoj

prema ovom IFRS kao stavka ostalog ukupnog rezultata takođe biti priznati u ostalom ukupnom rezultatu.

Odmeravanje odloženog poreza

Poreske stope

- 29.18 Entitet odmerava odložene poreske obaveze (sredstva) korišćenjem poreskih stopa koje su važeće ili suštinski važeće do datuma izveštavanja. Entitet smatra poreske stope suštinski važećim ukoliko budući događaji povezani sa usvajanjem tih stopa, prema iskustvu nisu uticali na ishod niti je verovatno da će se to desiti.
- 29.19 Kada se različite poreske stope primenjuju za različite nivoe oporezivog dobitka, entitet odmerava odloženi poreski rashod (prihod) i povezane odložene poreske obaveze (sredstva) primenom prosečnih poreskih stopa koje su važeće ili suštinski važeće i za koje očekuje da će biti primenljive na oporezivi dobitak (poreski gubitak) u periodima u kojima očekuje realizacija odloženog poreskog sredstva ili izmirenje odložene poreske obaveze.
- 29.20 Odmeravanje odloženih poreskih obaveza i odloženih poreskih sredstava treba da odražava poreske posledice načina na koji entitet očekuje, na datum izveštavanja, da nadoknadi ili izmiri knjigovodstvenu vrednost povezanih sredstava ili obaveza. Na primer, ukoliko privremena razlika nastane u vezi sa stavkom prihoda za koju se očekuje da bude oporeziva kao kapitalni dobitak u budućem periodu, odloženi poreski rashod se odmerava primenom poreske stope za kapitalne dobitke.

Ispravka procene

- 29.21 Entitet treba da prizna ispravku procene na teret odloženih poreskih sredstava tako da je neto knjigovodstvena vrednost jednaka najvišem iznosu za koji je verovatno da će biti nadoknađen na osnovu tekućeg ili budućeg oporezivog dobitka.
- 29.22 Entitet treba da pregleda neto knjigovodstvenu vrednost odloženog poreskog sredstva na svaki datum izveštavanja i treba da koriguje ispravku kako bi se odrazila tekuća procena buduće oporezive dobiti. Takve korekcije se priznaju u dobitku ili gubitku, osim što će korekcije koje su pripisive stavci prihoda ili rashoda priznatoj prema ovom IFRS kao stavka ostalog ukupnog rezultata takođe biti priznati u ostalom ukupnom rezultatu.

Odmeravanje i tekućeg i odloženog poreza

- 29.23 Entitet ne treba da diskontuje tekuća ili odložena poreska sredstva i obaveze.
- 29.24 Neizvesnost da li će poreske vlasti prihvatiti iznose o kojima je izvestio entitet utiču na iznos tekućeg i odloženog poreza. Entitet treba da odmerava tekuća ili odložena poreska sredstva i obaveze koristeći iznose zasnovane na ponderisanoj prosečnoj verovatnoći svih mogućih ishoda, uz pretpostavku da će poreske vlasti izvršiti pregled iznosa o kojima je izvestio entitet i imati sve relevantne informacije. Izmene iznosa dobijenog na bazi ponderisane prosečne verovatnoće svih mogućih ishoda se vrši na osnovu novih informacija a ne novih tumačenja prethodno dostupnih informacija.
- 29.25 U nekim pravnim sistemima, porez na dobitak se mora platiti po višoj ili po nižoj stopi ako je deo ili ceo neto dobitak ili neraspoređeni dobitak isplaćen kao dividenda akcionarima entiteta. U drugim pravnim sistemima, porez na dobitak se može refundirati ili se mora platiti ako su deo ili ceo neto dobitak ili neraspoređeni dobitak isplaćeni kao dividenda akcionarima entiteta. U ovim okolnostima, entitet odmerava tekuća i odložena poreska sredstva i obaveze po poreskoj stopi koja se primenjuje na neraspoređene dobitke sve dok entitet ne prizna obavezu isplate dividende. Kada entitet prizna obavezu isplate dividende, treba da prizna rezultirajuću tekuću ili odloženu poresku obavezu (sredstvo)

i povezani poreski rashod (prihod).

Porez po odbitku na dividende

29.26 Kada entitet isplaćuje dividende svojim akcionarima, od njega se može tražiti da deo dividendi isplati poreskim vlastima u ime akcionara. Takav iznos, koji je isplaćen ili dospeva za plaćanje poreskim vlastima, obračunava se na teret kapitala kao deo dividendi.

Prezentacija

Alociranje na ukupni rezultat i kapital

29.27 Entitet treba da prizna poreski rashod u istoj komponenti ukupnog zbirnog rezultata (na primer poslovanja koja nastavljaju, **poslovanja koja se obustavljaju** i ostali ukupni rezultat) ili kapitala u okviru koje je priznata transakcija ili događaj koji je uslovio nastanak poreskog rashoda.

Razlikovanje tekuće/stalno i kratkoročno/dugoročno

29.28 Kada entitet prezentuje tekuće ili stalno sredstvo i kratkoročnu i dugoročnu obavezu u okviru odvojenih klasifikacija u izveštaju o finansijskoj poziciji, ne treba da klasifikuje ni jedno odloženo poresko sredstvo (obavezu) kao tekuće sredstvo (dugoročnu obavezu).

Prebijanje

29.29 Entitet prebija tekuća poreska sredstva i tekuće poreske obaveze, ili odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze samo ako ima zakonsko pravo da prebija ove iznose i namerava ili izmirivanje obaveze na neto osnovi, ili da istovremeno realizuje sredstvo i izmiri obavezu.

Obelodanjivanja

29.30 Entitet treba da obelodani informacije koje omogućavaju korisnicima finansijskih izveštaja da ocene prirodu i finansijske efekte tekućih i odloženih poreskih posledica priznatih transakcija i ostalih događaja.

29.31 Entitet vrši zasebna obelodanjivanja za glavne komponente poreskih rashoda (prihoda). Te komponente poreskih rashoda (prihoda) mogu uključivati:

- (a) tekući poreski rashod (prihod).
- (b) bilo kakva korigovanja priznata u periodu za tekući porez iz ranijih perioda.
- (c) iznos odloženog poreskog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastanak i ukidanje privremenih razlika.
- (d) iznos odloženog poreskog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promene poreskih stopa ili nametanje novih poreza.
- (e) efekat na odloženi poreski rashod koji nastaje usled promene efekata mogućih ishoda pregleda od strane poreskih vlasti (videti paragraf 29.24).
- (f) korigovanje odloženog poreskog rashoda usled promena u poreskom statusu entiteta ili njegovih akcionara.
- (g) sve promene u ispravci procene (videti paragraf 29.21 i 29.22).
- (h) iznos poreskog rashoda koji se odnosi na promene računovodstvenih politika i greške (videti Odeljak 10 *Računovodstvene politike, procene i greške*).

29.32 Entitet zasebno obelodanjuje i sledeće:

- (a) ukupan tekući i odloženi porez koji se odnosi na stavke koje se priznaju kao stavke ostalog ukupnog rezultata.
- (b) objašnjenje značajnih razlika između iznosa prezentovanih u izveštaju o ukupnom rezultatu i iznosa koji su prezentovani poreskim vlastima.
- (c) objašnjenje promene poreske(ih) stope(a) u poređenju sa prethodnim izveštajnim periodom.
- (d) za svaku vrstu privremene razlike i za svaku vrstu neiskorišćenih poreskih gubitaka i neiskorišćenih poreskih kredita:
 - (i) iznos odloženih poreskih obaveza, odloženih poreskih sredstava i ispravke procene na kraju izveštajnog perioda, i
 - (ii) analizu promena odloženih poreskih obaveza, odloženih poreskih sredstava i ispravke procene tokom perioda.
- (e) datum isteka, ako ga ima, privremenih razlika, neiskorišćenih poreskih gubitaka i neiskorišćenih poreskih kredita.
- (f) u okolnostima opisanim u paragrafu 29.25, objašnjenje prirode potencijalnih posledica na porez na dobitak koje će nastati usled isplate dividendi akcionarima.

Odeljak 30 Prevođenje stranih valuta

Delokrug ovog odeljka

30.1 Entitet može obavljati inostrane aktivnosti na dva načina. Može vršiti transakcije u stranim valutama ili može imati inostrano poslovanje. Pored toga, entitet može vršiti prezentaciju svojih finansijskih izveštaja u stranoj valuti. Ovaj odeljak propisuje način uključivanja transakcija u stranoj valuti i inostranih poslovanja u finansijske izveštaje entiteta i prevođenja finansijskih izveštaja u **valutu za prezentaciju**. Računovodstvo **finansijskih instrumenata** u stranoj valuti i računovodstvo hedžinga stavki u stranoj valuti su obrađeni u Odeljku 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljku 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*.

Funkcionalna valuta

30.2 Svaki entitet treba da odredi svoju **funkcionalnu valutu**. Funkcionalna valuta entiteta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kom entitet posluje.

30.3 Primarno ekonomsko okruženje u kom posluje entitet je obično okruženje u kom se primarno stvara i troši gotovina. Prilikom određivanja svoje funkcionalne valute entitet uzima u obzir sledeće najvažnije faktore:

- (a) valutu:
 - (i) koja uglavnom utiče na prodajne cene proizvoda i usluga (ovo je često valuta u kojoj se iskazuju i izmiruju prodajne cene njegovih dobara i usluga), i
 - (ii) zemlje čija konkurentna snaga i propisi uglavnom određuju prodajne cene njegovih dobara i usluga.
- (b) valutu koja uglavnom utiče na troškove rada, materijala i ostale troškove proizvodnje dobara i pružanja usluga (ovo je često valuta u kojoj se iskazuju i izmiruju ovakvi troškovi).

30.4 Sledeći faktori takođe mogu poslužiti kao dokaz o funkcionalnoj valuti entiteta:

- (a) valuta u kojoj se generišu sredstva od finansijskih aktivnosti (tj. aktivnosti emisije dužničkih instrumenata ili instrumenata kapitala).
- (b) valuta u kojoj se obično čuvaju primanja od poslovnih aktivnosti.

30.5 Sledeći dodatni faktori se uzimaju u obzir prilikom određivanja funkcionalne valute inostranog poslovanja i određivanja da li je njegova funkcionalna valuta ista kao valuta izveštajnog entiteta (izveštajni entitet u ovom kontekstu je entitet čiji je zavisni entitet, filijala, pridruženi entitet ili zajednički poduhvat inostrano poslovanje):

- (a) da li se aktivnosti inostranog poslovanja izvode kao proširenje delatnosti izveštajnog entiteta, a ne kao aktivnosti sa značajnim stepenom samostalnosti. Primer prvog slučaja je kada inostrano poslovanje samo prodaje dobra koje je uvezlo od izveštajnog entiteta i prosleđuje mu prihode. Primer drugog slučaja je kada poslovanje akumulira gotovinu i druge **monetarne stavke**, stvara rashode i prihode, ugovara pozajmljivanja, u značajnoj meri u domaćoj valuti.
- (b) da li je transakcija sa izveštajnim entitetom veliki ili mali deo aktivnosti inostranog poslovanja.
- (c) da li tokovi gotovine od aktivnosti inostranog poslovanja direktno utiču na tokove gotovine izveštajnog entiteta i da li su odmah raspoloživi za prosleđivanje izveštajnom entitetu.
- (d) da li su tokovi gotovine od aktivnosti inostranog poslovanja dovoljni za servisiranje postojećih i uobičajeno očekivanih dužničkih obaveza bez angažovanja sredstava izveštajnog entiteta.

Iskazivanje transakcija u stranoj valuti, u funkcionalnoj valuti

Početno priznavanje

- 30.6 Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je iskazana ili zahteva izmirenje u stranoj valuti, uključujući i transakcije koje nastaju kada entitet:
- (a) kupuje ili prodaje dobra ili usluge čije su cene iskazane u stranoj valuti;
 - (b) pozajmljuje ili daje pozajmicu u slučaju kada su iznosi obaveza ili potraživanja iskazani u stranoj valuti; ili
 - (c) na neki drugi način stiče ili otuđuje sredstva ili stvara ili izmiruje obaveze, iskazane u stranoj valuti.
- 30.7 Entitet transakcije u stranoj valuti kod početnog priznavanja evidentira u funkcionalnoj valuti tako što se na iznos u stranoj valuti primenjuje promptni devizni kurs funkcionalne valute i strane valute na datum transakcije.
- 30.8 Datum transakcije je datum na koji se transakcija po prvi put kvalifikuje za priznavanje u skladu sa ovim IFRS. Iz praktičnih razloga često se koristi kurs koji je približan stvarnom kursu na datum transakcije, na primer može se koristiti prosečan nedeljni ili mesečni kurs za sve transakcije u svakoj stranoj valuti, koje su obavljene u toku tog perioda. Međutim, ako kurs značajno fluktuirá, korišćenje prosečnog kursa za period nije prikladno.

Izveštavanje na kraju narednih izveštajnih perioda

- 30.9 Na kraju svakog **izveštajnog perioda**:
- (a) monetarne stavke u stranoj valuti se prevode korišćenjem zaključnog kursa;
 - (b) nemonetarne stavke merene po istorijskom trošku u stranoj valuti, prevode se korišćenjem kursa na datum transakcije; i
 - (c) nemonetarne stavke u stranoj valuti koje se odmeravaju po fer vrednosti, prevode se korišćenjem kursa na datum kada je fer vrednost određena.
- 30.10 Kursne razlike nastale po osnovu izmirenja monetarnih stavki ili kod prevođenja monetarnih stavki po kursovima različitim od onih po kojima je vršeno prevođenje kod početnog priznavanja tokom datog perioda ili u prethodnim periodima, entitet treba da prizna u dobitku ili gubitku perioda u kom su nastali, osim u slučajevima opisanim u paragrafu 30.13.
- 30.11 Kada drugi odeljak ovog IFRS zahteva da se neki dobitci ili gubici nastali u vezi sa nemonetarnom stavkom priznaju u ukupnom ostalom rezultatu, entitet treba da prizna komponentu razmene valuta tog dobitka ili gubitka u ostalom ukupnom rezultatu. Suprotno, kada se dobitak ili gubitak nastao u vezi sa nemonetarnom stavkom priznaje u dobitku ili gubitku, entitet treba da prizna komponentu razmene valuta u dobitku ili gubitku.

Neto investicije u inostrano poslovanje

- 30.12 Entitet može imati monetarnu stavku koja predstavlja potraživanje ili obavezu prema inostranom poslovanju. Stavka čije izmirenje se niti planira niti je verovatno da će se isto desiti u doglednoj budućnosti je, u suštini, deo neto investicije u to inostrano poslovanje i računovodstveno se obuhvata u skladu sa paragrafom 30.13. Ovakve monetarne stavke mogu obuhvatati dugoročna potraživanja ili zajmove. One ne obuhvataju obaveze prema dobavljačima ili potraživanja od kupaca.
- 30.13 Kursne razlike nastale na monetarnim stavkama koje čine deo neto investicije izveštajnog entiteta u

inostrano poslovanje se priznaju u dobitku ili gubitku u zasebnim finansijskim izveštajima izveštajnog entiteta ili ako je prikladnije, u pojedinačnim finansijskim izveštajima inostranog poslovanja. U finansijskim izveštajima koji obuhvataju inostrano poslovanje i izveštajni entitet (na primer, konsolidovani finansijski izveštaji kada je inostrano poslovanje zavisni entitet) ovakve kursne razlike se inicijalno priznaju u ukupnom ostalom rezultatu i o njima se izveštava kao komponenti kapitala. Ove stavke se, u slučaju otuđenja neto investicije ne priznaju u dobitku ili gubitku.

Promena funkcionalne valute

- 30.14 Kada dođe do promene funkcionalne valute entiteta, entitet primenjuje postupke prevođenja koji se primenjuju na novu funkcionalnu valutu prospektivno od datuma promene.
- 30.15 Kao što je navedeno u paragrafima 30.2-30.5, funkcionalna valuta entiteta odražava osnovne transakcije, događaje i uslove koji su relevantni za entitet. Shodno tome, nakon što je funkcionalna valuta jednom utvrđena, ista se može menjati samo onda kada dođe do promene ovih osnovnih transakcija, događaja i uslova. Na primer, promena valute koja u najvećoj meri utiče na promene prodajnih cena dobara i usluga može dovesti do promene funkcionalne valute entiteta.
- 30.16 Efekat promene funkcionalne valute se računovodstveno obuhvata prospektivno. Drugim rečima, entitet prevodi sve stavke u novu funkcionalnu valutu korišćenjem kursa važećeg na datum promene. Iznosi koji su posledica prevođenja nemonetarnih stavki obuhvataju se po njihovom istorijskom trošku.

Korišćenje valute za prezentaciju koja je različita od funkcionalne valute

Prevođenje valute za prezentaciju

- 30.17 Entitet može predstavljati svoje finansijske izveštaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se valuta za prezentaciju razlikuje od funkcionalne valute entiteta, entitet vrši prevođenje stavki prihoda i rashoda i **finansijske pozicije** u valutu za prezentaciju. Na primer, kada se **grupa** sastoji od pojedinačnih entiteta sa različitim funkcionalnim valutama, stavke prihoda i rashoda i finansijske pozicije svakog entiteta se izražavaju u zajedničkoj valuti kako bi se mogla izvršiti prezentacija konsolidovanih finansijskih izveštaja.
- 30.18 Rezultati i finansijska pozicija entiteta čija funkcionalna valuta nije valuta hiperinflatorne privrede prevode se u različitu valutu za prezentaciju korišćenjem sledećih postupaka:
- (a) sredstva i obaveze iz svakog prezentovanog izveštaja o finansijskoj poziciji (tj. uključujući uporedne iznose) prevode se po zaključnom kursu važećem na datum tog izveštaja o finansijskoj poziciji;
 - (b) prihodi i rashodi za svaki prezentovani izveštaj o ukupnom rezultatu (tj. uključujući uporedne iznose) prevode se po kursovima važećim na datume transakcija; i
 - (c) sve rezultirajuće kursne razlike se priznaju u ukupnom ostalom rezultatu.
- 30.19 Iz praktičnih razloga, kurs koji je približan kursovima važećim na datume transakcija, na primer, prosečan kurs za period, često se koristi za prevođenje stavki prihoda i rashoda. Međutim, ako kursevi značajno fluktuiraju, nije adekvatno koristiti prosečan kurs za period.
- 30.20 Kursne razlike navedene u paragrafu 30.18(c) proizilaze iz:
- (a) prevođenja prihoda i rashoda korišćenjem kursova važećih na datume transakcija a imovine i obaveza po zaključnom kursu, i
 - (b) prevođenja početnog stanja neto sredstava po zaključnom kursu koji je različit od prethodnog zaključnog kursa.

Kada se kursne razlike odnose na inostrano poslovanje koje se konsoliduje ali nije u potpunom vlasništvu, akumulirane kursne razlike proizašle iz prevođenja valuta i pripisive **učešćima bez prava kontrole** se alociraju na manjinsko učešće i priznaju se kao deo učešća bez prava kontrole u konsolidovanom izveštaju o finansijskoj poziciji.

30.21 Kada je funkcionalna valuta entiteta valuta hiperinflatorne privrede, entitet vrši prevođenje svojih rezultata i finansijske pozicije u različitu valutu za prezentaciju primenom procedura navedenih u Odeljku 31 *Hiperinflacija*.

Prevođenje inostranog poslovanja u valutu za prezentaciju investitora

30.22 Kod zajedničkog obuhvatanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda inostranog poslovanja i izveštajnog entiteta, entitet sledi uobičajene postupke konsolidacije kao što je eliminacija salda i transakcija unutar grupe zavisnog entiteta (videti Odeljak 9 *Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji*). Međutim monetarno sredstvo (ili obaveza) unutar grupe bilo da je kratkoročno ili dugoročno, ne može se eliminisati odgovarajućom obavezom (sredstvom) unutar grupe bez prikazivanja rezultata fluktuacija valute u konsolidovanim finansijskim izveštajima. Ovo je iz razloga što monetarna stavka predstavlja obavezu konvertovanja jedne valute u drugu i izlaže izveštajni entitet dobitku ili gubitku usled fluktuacija valute. Shodno tome, u konsolidovanim finansijskim izveštajima entiteta, takva kursna razlika se priznaje u dobitku ili gubitku ili, ukoliko nastane pod okolnostima opisanim u paragrafu 30.13, entitet je klasifikuje kao kapital.

30.23 Svaki gudvil proizišao pri sticanju inostranog poslovanja i sva korigovanja fer vrednosti na **knjigovodstvene vrednosti** sredstava i obaveza izvršena prilikom sticanja tog inostranog poslovanja tretiraju se kao sredstva i obaveze datog inostranog poslovanja. Dakle, isti se iskazuju u funkcionalnoj valuti inostranog poslovanja i prevode se po zaključnom kursu u skladu sa paragrafom 30.18.

Obelodanjivanje

30.24 U paragrafima 30.26 i 30.27 se pojam “funkcionalna valuta” odnosi na funkcionalnu valutu matičnog entiteta u slučajevima kada se radi o grupi.

30.25 Entitet obelodanjuje:

- (a) iznos kursnih razlika priznatih u dobitku ili gubitku tokom perioda, osim onih kursnih razlika koje su nastale na finansijskim instrumentima odmeravanim po fer vrednosti kroz dobitak ili gubitak u skladu sa Odeljcima 11 i 12.
- (b) iznos kursnih razlika nastalih tokom perioda koje su klasifikovane kao zasebna komponenta kapitala na kraju perioda.

30.26 Entitet obelodanjuje valutu u kojoj prezentuje finansijske izveštaje. Kada je valuta za prezentaciju različita od funkcionalne valute, ta činjenica se navodi, zajedno sa obelodanjivanjem funkcionalne valute i razlogom iz kog je korišćena različita valuta za prezentaciju.

30.27 U slučaju promene funkcionalne valute izveštajnog entiteta ili značajnog inostranog poslovanja, ta činjenica se obelodanjuje kao i razlog promene funkcionalne valute.

Odeljak 31 Hiperinflacija

Delokrug ovog odeljka

31.1 Ovaj Standard se primenjuje na entitete čija je **funkcionalna valuta** valuta hiperinflatorne privrede. Od takvog entiteta se zahteva da priprema **finansijske izveštaje** koji su korigovani za efekte hiperinflacije.

Hiperinflatorne privrede

31.2 Ovaj standard ne ustanovljava apsolutnu stopu u vezi sa kojom se smatra da je privreda hiperinflatorna. Entitet vrši prosuđivanje uz razmatranje svih dostupnih informacija, uključujući ali se ne ograničavajući na sledeće moguće indikatore hiperinflacije:

- (a) većina stanovništva preferira da čuva svoje bogatstvo u nemonetarnim sredstvima ili u relativno stabilnoj stranoj valuti. Iznosi koji se poseduju u domaćoj valuti investiraju se odmah, da bi se sačuvala kupovna moć.
- (b) većina stanovništva uzima u obzir monetarne iznose, izražavanjem ne u domaćoj valuti već u relativno stabilnoj stranoj valuti. Cene mogu biti navedene u toj valuti.
- (c) prodaje i kupovine na kredit vrše se po cenama koje kompenzuju očekivani gubitak kupovne moći u toku perioda kreditiranja, čak i ako je taj period kratak.
- (d) kamatne stope, zarade i cene vezuju se za indeks cena.
- (e) kumulativna stopa inflacije tokom tri godine približava se iznosu od 100 % ili ga premašuje.

Merne jedinice u finansijskim izveštajima

31.3 Svi iznosi u finansijskim izveštajima entiteta koji izveštava u valuti hiperinflatorne privrede iskazuju se u mernim jedinicama važećim na kraju **izveštajnog perioda**. Uporedive informacije za prethodni period, koje se zahtevaju paragrafom 3.14 i svaka informacija u vezi sa ranijim periodima, takođe se iskazuju mernim jedinicama važećim na **datum izveštavanja**.

31.4 Prepravljanje finansijskih izveštaja u skladu sa ovim standardom zahteva korišćenje opšteg indeksa cena koji odražava promene opšte kupovne moći. U većini privreda postoji zvanični opšti indeks cena koji obično objavljuje država i koji entitet treba da koristi.

Postupci prepravljanja finansijskih izveštaja po istorijskom trošku

Izveštaj o finansijskoj poziciji

31.5 Iznosi u izveštaju o finansijskoj poziciji koji nisu već iskazani mernim jedinicama važećim na kraju izveštajnog perioda prepravljaju se primenom opšteg indeksa cena.

31.6 Monetarne stavke se ne prepravljaju zbog toga što su one već iskazane monetarnim jedinicama važećim na kraju izveštajnog perioda. Monetarne stavke su novac koji se drži i stavke koje se primaju ili isplaćuju u novcu.

31.7 Imovina i obaveze koje su na osnovu sporazuma vezane za promene cena, kao što su obveznice i zajmovi vezani za indekse, koriguju se u skladu sa sporazumom i prezentuju se korigovani iznosi u prepravljenom izveštaju o finansijskoj poziciji.

31.8 Sva ostala imovina i obaveze su nemonetarne:

- (a) Neke nemonetarne stavke se knjiže po iznosima važećim na kraju izveštajnog perioda, kao što su neto ostvariva vrednost i fer vrednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva ostala nemonetarna imovina i obaveze se prepravljaju.
- (b) Većina nemonetarnih stavki se knjiži po nabavnoj vrednosti/ceni koštanja ili nabavnoj vrednosti/ceni koštanja umanjenoj za amortizaciju; tako da su iskazane po iznosima važećim na datum njihovog pribavljanja. Prepravljena nabavna vrednost/cena koštanja, ili nabavna vrednost/cena koštanja umanjena za amortizaciju, svake stavke, utvrđuje se tako što se na njen istorijski trošak i akumuliranu amortizaciju primenjuje promena opšteg indeksa cena od datuma sticanja do kraja izveštajnog perioda.
- (c) Prepravljani iznos nemonetarne stavke umanjuje se u skladu sa Odeljkom 27 *Umanjenje vrednosti imovine* kada prevazilazi svoj **nadoknativi iznos**.

31.9 Na početku prvog perioda primene ovog standarda, komponente (vlasničkog) **kapitala**, izuzimajući neraspoređene dobitke, prepravljaju se primenom opšteg indeksa cena od datuma kada su komponente nastale po osnovu ulaganja ili na neki drugi način. Prepravljani neraspoređeni dobitci se izvode iz svih ostalih iznosa u prepravljenom izveštaju o finansijskoj poziciji.

31.10 Na kraju prvog perioda i u narednim periodima, sve komponente vlasničkog kapitala se prepravljaju primenom opšteg indeksa cena od početka perioda ili datuma ulaganja, ukoliko je taj datum kasniji. Promene vlasničkog kapitala tokom perioda obelodanjuju se u skladu sa Odeljkom 6 *Izveštaj o promenama na kapitalu i izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti*.

Izveštaj o ukupnom rezultatu i bilans uspeha

31.11 Sve stavke u izveštaju o ukupnom rezultatu (i bilansu uspeha ukoliko se prezentuje) se iskazuju u mernim jedinicama važećim na kraju izveštajnog perioda. Zbog toga sve iznose treba prepraviti primenom promene opšteg indeksa cena od datuma kada su stavke prihoda i rashoda inicijalno evidentirane u finansijskim izveštajima. Ukoliko je opšta stopa inflacije ujednačena tokom perioda i stavke prihoda i rashoda nastaju ujednačeno tokom perioda može biti prikladno korišćenje prosečne stope inflacije.

Izveštaj o tokovima gotovine

31.12 Entitet iskazuje sve stavke u **izveštaju o tokovima gotovine** u mernim jedinicama važećim na kraju izveštajnog perioda.

Dobitak ili gubitak na neto monetarnoj poziciji

31.13 U periodu inflacije, entitet čiji je iznos monetarnih sredstava veći od iznosa monetarnih obaveza gubi kupovnu moć, a entitet čiji je iznos monetarnih obaveza veći od iznosa monetarnih sredstava dobija kupovnu moć u meri u kojoj imovina i obaveze nisu vezane za nivo cena. Dobitak ili gubitak na neto monetarnoj poziciji entitet uključuje u dobitak ili gubitak. Korigovanje one imovine i obaveza koje su na osnovu sporazuma vezane za promene cena izvršeno u skladu sa paragrafom 31.17, entitet prebija sa dobitkom ili gubitkom na neto monetarnoj poziciji.

Privrede koje prestaju da budu hiperinflatorne

31.14 Kada privreda prestaje da bude hiperinflatorna, a entitet prestaje da priprema i prezentuje finansijske izveštaje sastavljene u skladu s ovim odeljkom, tretira iznose iskazane u valuti za prezentaciju na kraju prethodnog izveštajnog perioda, kao osnovu za **knjigovodstvene vrednosti** u svojim narednim finansijskim izveštajima.

Obelodanjivanja

31.15 Entitet na koji se primenjuje ovaj odeljak obelodanjuje sledeće:

- (a) činjenice da su finansijski izveštaji i ostali podaci za prethodne periode prepravljani za promene opšte kupovne moći funkcionalne valute.
- (b) izvor i nivo indeksa cena na datum izveštavanja i promene indeksa u tekućem i prethodnom izveštajnom periodu.
- (c) iznos dobitaka ili gubitaka na monetarnim stavkama.

Odeljak 32

Događaji posle izveštajnog perioda

Delokrug ovog odeljka

32.1 Ovaj odeljak definiše događaje nastale posle završetka **izveštajnog perioda** i uspostavlja principe priznavanja, merenja i obelodanjivanja tih događaja.

Definicija događaja posle izveštajnog perioda

32.2 Događaji posle izveštajnog perioda su povoljni ili nepovoljni događaji koji nastaju između kraja izveštajnog perioda i datuma kada su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje. Mogu se identifikovati dve vrste ovih događaja:

- (a) događaji koji pružaju dokaz o okolnostima koje su postojale na kraju izveštajnog perioda (korektivni događaji posle izveštajnog perioda), i
- (b) događaji koji ukazuju na okolnosti koje su nastale posle izveštajnog perioda (nekorektivni događaji posle izveštajnog perioda).

32.3 Događaji nastali posle izveštajnog perioda obuhvataju sve događaje nastale do datuma kada su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje, čak i ako ti događaji nastanu posle javnog objavljivanja dobiti ili nekih drugih odabranih finansijskih podataka.

Priznavanje i odmeravanje

Korektivni događaji posle izveštajnog perioda

32.4 Entitet koriguje iznose koji su već priznati u njegovim finansijskim izveštajima kao i povezana obelodanjivanja, kako bi se odrazili korektivni događaji posle izveštajnog perioda.

32.5 U nastavku su dati primeri korigovanja događaja nastalih posle izveštajnog perioda, u okviru kojih se od entiteta zahteva da koriguje iznose priznate u finansijskim izveštajima ili da prizna stavke koje ranije nisu bile priznate:

- (a) rešenje sudskog spora nakon izveštajnog perioda, kojim se potvrđuje da je entitet imao sadašnju obavezu na kraju izveštajnog perioda. Entitet koriguje sva prethodno priznata **rezervisanja** koja se odnose na taj sudski spor, u skladu sa Odeljkom 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, ili priznaje novo rezervisanje. Nije dovoljno da entitet obelodani samo potencijalnu obavezu. Rešenje spora pruža dodatni dokaz koji treba da bude razmotren prilikom utvrđivanja rezervisanja koje treba priznati na kraju izveštajnog perioda u skladu sa Odeljkom 21.
- (b) prijem obaveštenja posle izveštajnog perioda, koje ukazuje na to da je postojalo umanjenje vrednosti imovine na kraju izveštajnog perioda ili da je iznos prethodno priznatog gubitka zbog umanjenja vrednosti te imovine potrebno korigovati. Na primer:
 - (i) stečaj kupca nastao posle izveštajnog perioda obično potvrđuje da je gubitak u vezi sa potraživanjem već postojao na kraju izveštajnog perioda i da entitet treba da koriguje **knjigovodstvenu vrednost** potraživanja od kupca; i
 - (ii) prodaja zaliha posle izveštajnog perioda može da pruži dokaz o njihovoj prodajnoj vrednosti na kraju izveštajnog perioda za svrhe procene umanjenja vrednosti na taj datum.
- (c) utvrđivanje, posle izveštajnog perioda, nabavne vrednosti imovine koja je kupljena pre izveštajnog perioda, ili utvrđivanje novčanih priliva od prodaje imovine pre kraja izveštajnog perioda.

- (d) utvrđivanje, posle izveštajnog perioda, visine dobiti za raspodelu ili bonus isplata, ako je entitet na kraju izveštajnog perioda imao zakonsku ili **izvedenu obavezu** za takve isplate kao rezultat događaja nastalih pre tog datuma (videti Odeljak 28 *Primanja zaposlenih*).
- (e) otkrivanje kriminalnih radnji ili **grešaka** koje ukazuju na to da su finansijski izveštaji netačni.

Nekorektivni događaji posle izveštajnog perioda

- 32.6 Entitet ne koriguje iznose priznate u njegovim finansijskim izveštajima koji odražavaju nekorektivne događaje nastale nakon izveštajnog perioda.
- 32.7 Primeri nekorektivnih događaja nastalih posle izveštajnog perioda uključuju:
- (a) opadanje tržišne vrednosti investicije između kraja izveštajnog perioda i datuma na koji su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje. Pad tržišne vrednosti obično se ne odnosi na stanje investicije na kraju izveštajnog perioda, ali održava okolnosti koje nastaju u narednom periodu. Prema tome, entitet ne koriguje iznose investicija priznatih u finansijskim izveštajima. Isto tako, entitet ne ažurira iznose investicija obelodanjenih na kraju izveštajnog perioda, iako će možda biti potrebno dodatno obelodanjivanje u skladu sa paragrafom 32.10.
 - (b) iznos koji je postao potraživ kao rezultat povoljne sudske presude ili sudske nagodbe posle **datuma izveštavanja** ali pre objavljivanja finansijskih izveštaja. Ovo bi bila potencijalna imovina na datum izveštavanja (videti paragraf 21.13) i obelodanjivanja mogu biti zahtevana paragrafom 21.16. Međutim sporazum o iznosu odštete koji je postignut pre datuma izveštavanja ali nije prethodno priznat zbog toga što se iznos nije mogao pouzdano utvrditi može predstavljati korektivni događaj.

Dividende

- 32.8 Ako entitet objavi dividende za raspodelu vlasnicima instrumenata kapitala posle izveštajnog perioda, entitet ove dividende ne treba da prizna kao obavezu na kraju izveštajnog perioda. Iznos dividendi se može prezentovati kao zasebna komponenta neraspoređene dobiti na kraju izveštajnog perioda.

Obelodanjivanje

Datum odobravanja finansijskih izveštaja za objavljivanje

- 32.9 Entitet obelodanjuje datum kada su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje, kao i to ko je dao to odobrenje. Ako vlasnici entiteta ili druga lica imaju ovlašćenje da menjaju finansijske izveštaje nakon njihovog objavljivanja, entitet obelodanjuje tu činjenicu.

Nekorektivni događaji posle izveštajnog perioda

- 32.10 Entitet obelodanjuje sledeće, za svaku materijalno značajnu kategoriju nekorektivnih događaja posle izveštajnog perioda:
- (a) prirodu događaja, i
 - (b) procenu njegovog finansijskog efekta ili napomenu da se takva procena ne može izvršiti.
- 32.11 U nastavku su navedeni primeri nekorektivnih događaja posle izveštajnog perioda koji bi obično imali za rezultat obelodanjivanje; obelodanjivanja odražavaju informacije koje su postale poznate posle završetka izveštajnog perioda ali pre odobravanja objavljivanja finansijskih izveštaja:
- (a) važne poslovne kombinacije ili otuđivanja glavnih zavisnih entiteta.
 - (b) objavljivanja plana za prestanak poslovanja.

- (c) važne nabavke imovine, otuđivanje ili plan otuđivanja imovine ili eksproprijacije imovine veće vrednosti od strane države.
- (d) uništenje glavnog proizvodnog postrojenja u požaru.
- (e) najave ili početak sprovođenja značajnog restrukturiranja.
- (f) emitovanje ili otkup dužničkih instrumenata ili instrumenata kapitala.
- (g) neuobičajeno velike promene cena imovine ili deviznih kurseva.
- (h) promene poreskih stopa ili poreskih zakona koji su stupili na snagu ili su najavljeni posle, a koji značajno utiču na tekuća i odložena poreska sredstva i obaveze.
- (i) preuzimanja značajnih obaveza ili potencijalnih obaveza, na primer, izdavanje značajnih garancija.
- (j) početak sudske parnice isključivo u vezi sa događajima nastalim posle izveštajnog perioda.

Odeljak 33

Obelodanjivanje povezanih strana

Delokrug ovog odeljka

33.1 Ovaj odeljak zahteva da finansijski izveštaji entiteta sadrže obelodanjivanja koja su neophodna da bi se skrenula pažnja na mogućnost, da je na **finansijsku poziciju** i dobitak ili gubitak možda uticalo postojanje **povezanih strana**, kao i transakcije i neizmirena salda sa njima.

Definicija povezanih strana

33.2 Povezana strana je pojedinac ili entitet koji je povezan sa entitetom koji priprema finansijske izveštaje (izveštajni entitet).

- (a) Pojedinac ili bliski član porodice tog pojedinca je povezan sa izveštajnim entitetom ako:
 - (i) je član ključnog rukovodećeg osoblja izveštajnog entiteta ili njegovog matičnog entiteta;
 - (ii) ima kontrolu nad izveštajnim entitetom; ili
 - (iii) ima zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad izveštajnim entitetom ili značajnu glasačku moć u njemu.
- (b) Entitet je povezan sa izveštajnim entitetom ako postoji bilo koja od navedenih okolnosti:
 - (i) entitet i izveštajni entite su članovi iste **grupe** (što znači da su svi matični, zavisni i pridruženi entiteti povezane strane).
 - (ii) jedan od entiteta je pridruženi entitet ili zajednički poduhvat drugog entiteta (ili član iste grupe kao i drugi entitet).
 - (iii) oba entiteta su zajednički poduhvat trećeg entiteta.
 - (iv) jedan entitet je zajednički poduhvat trećeg entiteta a drugi entitet je pridruženi entitet trećeg entiteta.
 - (v) entitet je plan primanja po prestanku zaposlenja zaposlenih u izveštajnom entitetu ili drugom entitetu koji je povezana strana izveštajnog entiteta. Ukoliko je izveštajni entitet takav plan, poslodavci koji sponzorišu plan su povezane strane tog plana.
 - (vi) entitet je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom pojedinca pod (a).
 - (vii) pojedinac identifikovan pod (a)(i) ima značajnu glasačku moć u entitetu.
 - (viii) pojedinac identifikovan pod (a)(ii) ima značajan uticaj nad entitetom ili značajnu glasačku moć u entitetu.
 - (ix) pojedinac ili bliski član porodice tog pojedinca ima i značajan uticaj nad entitetom ili značajnu glasačku moć u entitetu i zajedničku kontrolu nad izveštajnim entitetom.
 - (x) član ključnog rukovodećeg osoblja entiteta ili njegovog matičnog entiteta ili bliski član porodice tog člana ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izveštajnim entitetom ili značajnu glasačku moć u njemu.

33.3 Prilikom razmatranja svakog mogućeg odnosa povezane strane, pažnja se usmerava na suštinu odnosa, a ne samo na pravni oblik.

33.4 U kontekstu ovog IFRS, sledeći primeri ne podrazumevaju obavezno povezane strane:

- (a) dva entiteta, samo zato što imaju zajedničkog direktora ili nekog drugog člana ključnog rukovodećeg osoblja.

- (b) dva **učesnika** u zajedničkom poduhvatu, samo zato što dele **zajedničku kontrolu** nad zajedničkim poduhvatom.
- (c) sledeći navedeni samo na osnovu njihovog uobičajenog poslovanja sa entitetom (iako oni mogu da utiču na slobodu delovanja entiteta ili da učestvuju u procesu donošenja njegovih odluka):
 - (i) finansijeri.
 - (ii) sindikati.
 - (iii) javne službe.
 - (iv) državni organi i agencije.
- (d) kupac, dobavljač, davalac franšize, distributer ili glavni agent sa kojima entitet obavlja značajan obim svog poslovanja, samo na osnovu rezultirajuće ekonomske zavisnosti.

Obelodanjivanja

Obelodanjivanje odnosa između matičnih i zavisnih entiteta

- 33.5 Odnosi između matičnih i zavisnih entiteta se obelodanjuju bez obzira da li je bilo transakcija između ovih povezanih strana. Entitet obelodanjuje naziv matičnog entiteta, i ako se razlikuje, i naziv krajnje kontrolne strane. Ako ni matični entitet ni krajnja kontrolna strana ne sačinjavaju finansijske izveštaje dostupne javnosti, obelodanjuje se naziv sledećeg višeg matičnog entiteta koji sačinjava ovakve izveštaje (ukoliko postoji).

Obelodanjivanje naknada ključnog rukovodećeg osoblja

- 33.6 Ključno rukovodeće osoblje su ona lica koja imaju ovlašćenja i odgovornost za planiranje, usmeravanje i kontrolisanje aktivnosti entiteta, direktno ili indirektno, uključujući sve direktore (bez obzira da li su izvršni ili ne) tog entiteta. Naknade uključuju sva primanja zaposlenih (definisana u Odeljku 28 *Primanja zaposlenih*) uključujući ona u obliku plaćanja na osnovu akcija (videti Odeljak 26 *Plaćanja na osnovu akcija*). Primanja zaposlenih uključuju sve oblike isplaćene naknade kao i one koje će se isplatiti ili obezbediti od strane entiteta ili u ime entiteta (na primer od strane matičnog entiteta ili akcionara) u zamenu za usluge pružene entitetu. Takođe uključuje naknade plaćene u ime matičnog entiteta u vezi sa robom ili uslugama koje su pružene entitetu.
- 33.7 Entitet obelodanjuje naknade ključnog rukovodećeg osoblja, u ukupnom iznosu.

Obelodanjivanje transakcija sa povezanim stranama

- 33.8 **Transakcija sa povezanom stranom** je transfer resursa, usluga ili obaveza između izveštajnog entiteta i povezane strane, bez obzira da li se zaračunava cena. Primeri transakcija sa povezanim stranama koje su uobičajene ali ne i jedine za SME su:
- (a) transakcije između entiteta i glavnih vlasnika.
 - (b) transakcije između dva entiteta kad su oba entiteta pod kontrolom istog pojedinca ili entiteta.
 - (c) transakcije u kojima entitet ili pojedinac koji kontroliše izveštajni entitet direktno snosi troškove koje bi uobičajeno snosio izveštajni entitet.
- 33.9 Ako su postojale transakcije između povezanih strana, entitet obelodanjuje prirodu odnosa sa povezanim stranama, kao i informacije o transakcijama i neizmirenim saldima i obavezama, koje su neophodne da bi se razumeo potencijalni efekat ovih odnosa na finansijske izveštaje. Ovi zahtevi za obelodanjivanje predstavljaju dodatak zahtevima iz paragrafa 33.7 u vezi sa obelodanjivanjem naknada ključnog rukovodećeg osoblja. Kao minimum, obelodanjivanja uključuju:

- (a) iznose transakcija.
- (b) iznose neizmirenih salda i:
 - (i) njihove rokove i uslove, uključujući i to da li su osigurana, kao i prirodu naknade koju je potrebno obezbediti za njihovo izmirenje, i
 - (ii) detalje o svim datim i primljenim garancijama.
- (c) rezervisanja za nenaplativa potraživanja koja se odnose na iznose neizmirenih salda.
- (d) rashode priznate u toku perioda po osnovu sumnjivih i spornih potraživanja od povezanih strana.

Ovakve transakcije uključuju nabavku, prodaju ili prenos dobara ili usluga; lizing; garancije; i izmirenje obaveza u ime entiteta, ili od strane entiteta u ime druge strane.

33.10 Entitet vrši obelodanjivanja zahtevana paragrafom 33.9 odvojeno za svaku od sledećih kategorija:

- (a) entitete koji imaju kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad njim.
- (b) entitete nad kojima on kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan uticaj.
- (c) ključno rukovodeće osoblje u entitetu ili njegovom matičnom entitetu (u zbirnom iznosu).
- (d) ostale povezane strane.

33.11 Entitet ne mora da ispuni zahteve obelodanjivanja iz paragrafa 33.9 u vezi sa:

- (a) **državom** (nacionalnom, regionalnom ili lokalnom državnom upravom) koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad izveštajnim entitetom, i
- (b) drugim entitetom koji je povezana strana samo zbog toga što država ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad njim i nad izveštajnim entitetom.

Međutim, entitet mora da obelodani odnos matični-zavisni entitet kao što se zahteva u paragrafu 33.5.

33.12 U nastavku su dati primeri transakcija koje je potrebno obelodaniti ukoliko se odnose na povezane strane:

- (a) kupovina ili prodaja dobara (završenih ili nezavršenih).
- (b) kupovina ili prodaja nekretnina i drugih sredstava.
- (c) pružanje ili primanje usluga.
- (d) lizing.
- (e) transfer istraživanja i razvoja.
- (f) transfer prema ugovorima o licenci.
- (g) transfer prema finansijskim aranžmanima (uključujući kredite i uplate kapitala u gotovini ili stvarima).
- (h) davanje garancija ili kolaterala.
- (i) izmirenje obaveza u ime entiteta, ili od strane entiteta u ime druge strane.
- (j) učešće matičnog ili zavisnog entiteta u definisanom planu primanja kojim se rizik raspoređuje u okviru grupe entiteta.

33.13 Obelodanjivanje da su transakcije sa povezanim stranama izvršene pod uslovima koji su ekvivalentni uslovima koji preovlađuju u nezavisnim transakcijama, vrše se samo ako se takvi uslovi mogu dokazati.

33.14 Stavke slične prirode mogu se obelodaniti zajedno, izuzev kada je njihovo odvojeno obelodanjivanje neophodno radi razumevanja efekata transakcija sa povezanim stranama na finansijske izveštaje entiteta.

Odeljak 34 Specijalizovane aktivnosti

Delokrug ovog odeljka

34.1 Ovaj odeljak sadrži smernice za finansijsko izveštavanje SME koji imaju neku od tri vrste specijalizovanih aktivnosti - poljoprivreda, ekstraktivne aktivnosti i koncesije pružanja usluga.

Poljoprivreda

34.2 Entitet koji ima **poljoprivrednu delatnost** i koristi ovaj IFRS određuje svoju računovodstvenu politiku za svaku grupu **bioloških sredstava** na sledeći način:

- (a) entitet treba da koristi model fer vrednosti iz paragrafa 34.4–34.7 za biološka sredstva čija se **fer vrednost** može utvrditi bez prekomernih napora i troškova.
- (b) entitet treba da koristi model nabavne vrednosti/cene koštanja iz paragrafa 34.8–34.10 za sva ostala biološka sredstva.

Priznavanje

34.3 Entitet priznaje biološko sredstvo ili **poljoprivredni proizvod** samo onda kada:

- (a) entitet kontroliše sredstvo kao rezultat prethodnih događaja;
- (b) verovatno je da će buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom priticati u entitet; i
- (c) fer vrednost ili nabavna vrednost/cena koštanja sredstva se može pouzdano odmeriti, bez prekomernih napora i troškova.

Odmeravanje – model fer vrednosti

34.4 Entitet odmerava biološko sredstvo prilikom početnog priznavanja i na svaki **datum izveštavanja** po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje. Promene fer vrednosti umanjene za troškove prodaje se priznaju u dobitku ili gubitku.

34.5 Poljoprivredni proizvodi ubrani od bioloških sredstava entiteta odmeravaju se po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje u momentu ubiranja. Ovakvo odmeravanje predstavlja nabavnu vrednost/cenu koštanja na taj datum kada se primenjuje Odeljak 13 *Zalihe* ili neki drugi primenljivi odeljak ovog IFRS.

34.6 Pri određivanju fer vrednosti, entitet uzima u obzir sledeće:

- (a) Ako postoji aktivno tržište bioloških sredstava ili poljoprivrednih proizvoda imajući u vidu njihovu trenutnu lokaciju i stanje, cena koja se kotira na tom tržištu je odgovarajuća osnova za određivanje fer vrednosti tog sredstva. Ako entitet ima pristup različitim aktivnim tržištima, entitet koristi najrelevantnije tržište. Na primer, ako entitet ima pristup na dva aktivna tržišta, koristi cene sa onog tržišta koje planira da koristi.
- (b) Ako ne postoji aktivno tržište, entitet pri određivanju fer vrednosti koristi jednu ili, kada je to moguće, više sledećih alternativa:
 - (i) cenu poslednje tržišne transakcije, pod uslovom da nije bilo značajne promene ekonomskih okolnosti između datuma te transakcije i kraja izveštajnog perioda;
 - (ii) tržišne cene za slična sredstva koje se koriguju kako bi se odrazile razlike; i

- (iii) sektorske repere, kao što je vrednost voćnjaka izražena po gajbi, bušelu (merici, vagonu) ili hektaru prinosa i vrednost stada izražena po kilogramu mesa.
- (c) U nekim slučajevima, izvori informacija navedeni pod (a) ili (b) mogu navoditi na različite zaključke o fer vrednosti biološkog sredstva ili poljoprivrednog proizvoda. Entitet razmatra uzroke postojanja ovih razlika, kako bi došao do najpouzdanije procene fer vrednosti u relativno uskom rasponu razumnih procena.
- (d) U nekim okolnostima, fer vrednost se može utvrditi bez prekomernih napora i troškova čak i kada tržišno utvrđene cene ili vrednosti nisu dostupne za biološko sredstvo u njegovom trenutnom stanju. U takvim okolnostima, entitet treba da razmotri da li sadašnja vrednost očekivanih neto tokova gotovine od datog sredstva, diskontovana po tekućoj tržišno utvrđenoj stopi odražava pouzdano odmerenu fer vrednost.

Obelodanjivanja – model fer vrednosti

34.7 Entitet vrši sledeća obelodanjivanja u vezi sa biološkim sredstvima merenim po fer vrednosti:

- (a) opis svake grupe bioloških sredstava.
- (b) metode i značajne pretpostavke primenjene pri odmeravanju fer vrednosti svake grupe poljoprivrednih proizvoda u momentu ubiranja i svake grupe bioloških sredstava
- (c) usklađivanje promena knjigovodstvene vrednosti bioloških sredstava između kraja i početka tekućeg perioda. Usklađivanje uključuje:
 - (i) dobitak ili gubitak nastao usled promene fer vrednosti umanjene za troškove prodaje.
 - (ii) povećanja po osnovu nabavke.
 - (iii) smanjenja usled ubiranja.
 - (iv) povećanja koja su nastala kao rezultat poslovnih kombinacija.
 - (v) neto kursne razlike nastale kao rezultat prevođenja finansijskih izveštaja u različitu valutu za prezentaciju, i prevođenja inostranog poslovanja u valutu za prezentaciju izveštajnog entiteta.
 - (vi) ostale promene.

Odmeravanje – model nabavne vrednosti/cene koštanja

34.8 Biološka sredstva za koja se fer vrednost ne može utvrditi, bez prekomernih napora i troškova entitet odmerava po nabavnoj vrednosti/ceni koštanja umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i eventualne akumulirane gubitke od **umanjenja vrednosti**.

34.9 Poljoprivredni proizvodi ubrani od bioloških sredstava entiteta odmeravaju se po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje u momentu ubiranja. Ovakvo odmeravanje predstavlja nabavnu vrednost/cenu koštanja na taj datum kada se primenjuje Odeljak 13 *Zalihe* ili neki drugi primenljivi odeljak ovog IFRS.

Obelodanjivanje – model nabavne vrednosti/cene koštanja

34.10 Entitet vrši sledeća obelodanjivanja u vezi bioloških sredstava merenih po metodu nabavne vrednosti/cene koštanja:

- (a) opis svake grupe bioloških sredstava.

- (b) objašnjenje razloga iz kojih se fer vrednost ne može pouzdano odmeriti.
- (c) korišćenu metodu amortizacije.
- (d) korišćeni vek trajanja ili stope amortizacije.
- (e) bruto **knjigovodstvenu vrednost** i akumuliranu amortizaciju (sabrano sa akumuliranim gubicima od umanjenja vrednosti) na početku i na kraju perioda.

Ekstraktivne aktivnosti

34.11 Entitet koji primenjuje ovaj IFRS i angažovan je istraživanju, proceni i ekstrakciji mineralnih resursa (ekstraktivne aktivnosti) računovodstveno obuhvata izdatke za sticanje i razvoj materijalnih ili nematerijalnih sredstava koje koristi u ekstraktivnim aktivnostima u skladu sa Odeljkom 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odeljkom 18 *Nematerijalna imovina osim gudvila*. Kada entitet ima obavezu demontaže ili uklanjanja stavke ili dovođenja lokacije u prvobitno stanje, te obaveze i troškove računovodstveno obuhvata u skladu sa Odeljkom 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odeljkom 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

Ugovori o koncesiji za pružanje usluga

34.12 Ugovori o koncesiji za pružanje usluga su aranžmani u kojima država ili drugi subjekt iz javnog sektora (davalac) ugovara sa entitetom iz privatnog sektora razvoj (ili unapređenje), upravljanje i održavanje davaočeve infrastrukturne imovine kao što su putevi, mostovi, tuneli, aerodromi, mreže za prenos električne energije, zatvori ili bolnice. U okviru ovih aranžmana, davalac kontroliše ili reguliše koje usluge korisnik mora pružiti korišćenjem imovine, kome i po kojoj ceni i takođe kontroliše svako značajno rezidualno učešće u imovini po isteku aranžmana.

34.13 Postoje dve osnovne kategorije ugovora o koncesiji za pružanje usluga:

- (a) U jednoj, korisnik prima finansijsko sredstvo - bezuslovno ugovorno pravo na dobijanje određenog ili odredivog iznosa gotovine ili drugog finansijskog sredstva od države u zamenu za izgradnju ili unapređenje imovine javnog sektora i naknadno upravljanje i održavanje u određenom vremenskom periodu. Ova kategorija uključuje garanciju države da će nadoknaditi manjak, ukoliko postoji, između iznosa dobijenih od korisnika javnih usluga i određenih ili odredivih iznosa.
- (b) U drugoj, korisnik prima nematerijalnu imovinu—pravo da korisnicima naplaćuje korišćenje imovine javnog sektora koju je izgradio ili unapredio i kojom upravlja i održava je. Pravo naplaćivanja korišćenja javnih usluga nije bezuslovno pravo na dobijanje gotovine zato što su iznosi uslovljeni stepenom u kom javnost koristi tu uslugu.

Ponekad se jedan ugovor može svrstati u obe kategorije: u meri u kojoj je država dala bezuslovnu garanciju plaćanja za izgradnju imovine javnog sektora, korisnik ima finansijsko sredstvo; u meri u kojoj iznos koji prima korisnik zavisi od stepena u kom javnost koristi tu uslugu, korisnik ima nematerijalnu imovinu.

Računovodstveno obuhvatanje – model finansijskog sredstva

34.14 Korisnik priznaje finansijsko sredstvo u meri u kojoj ima bezuslovno ugovorno pravo na dobijanje gotovine ili drugog finansijskog sredstva od ili prema uputstvima davaoca za usluge gradnje. Korisnik odmerava finansijsko sredstvo po fer vrednosti. Stoga primenjuje Odeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente za računovodstveno obuhvatanje finansijskog sredstva*.

Računovodstveno obuhvatanje – model nematerijalne imovine

34.15 Korisnik priznaje nematerijalnu imovinu u meri u kojoj dobija pravo (licencu) da korisnicima naplaćuje korišćenje javnih usluga. Korisnik početno odmerava nematerijalnu imovinu po fer vrednosti. Nakon toga primenjuje Odeljak 18 *Poslovne kombinacije i gudvil* za računovodstveno obuhvatanje nematerijalne imovine.

Poslovni prihod

34.16 Korisnik po ugovoru o koncesiji za pružanje usluga priznaje, odmerava i obelodanjuje prihode od usluga koje pruža u skladu sa Odeljkom 23 *Prihod*.

Odeljak 35

Prelazak na IFRS za SME

Delokrug ovog odeljka

- 35.1 Ovaj odeljak se primenjuje na **entitet koji primenjuje IFRS za SME po prvi put**, bez obzira da li je prethodno primenjivao **kompletne IFRS** ili neki drugi set opšteprihvaćenih računovodstvenih principa, na primer nacionalne standarde ili je koristio drugi okvir koji se, recimo, zasniva na lokalnoj poreskoj osnovi.
- 35.2 Entitet može biti entitet koji primenjuje *IFRS za SME* po prvi put samo jednom. Ukoliko entitet koristi *IFRS za SME*, a zatim prestane da ih primenjuje tokom jednog ili više **izveštajnih perioda** a zatim je primoran, ili odluči da ih ponovo primenjuje, prilikom tog ponovnog usvajanja ne može da koristi specijalne izuzetke, pojednostavljivanja ili druge zahteve ovog odeljka.

Prva primena

- 35.3 Entitet koji primenjuje *IFRS za SME* po prvi put ovaj odeljak primenjuje na prve **finansijske izveštaje** usklađena sa ovim IFRS.
- 35.4 Prvi finansijski izveštaji entiteta sastavljeni u skladu sa ovim IFRS su prvi godišnji finansijski izveštaji u kojima entitet eksplicitnim i bezrezervnim saopštenjem potvrđuje usaglašenost finansijskih izveštaja sa *IFRS za SME*. Finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa ovim IFRS se smatraju prvim finansijskim izveštajima entiteta sastavljenim u skladu sa *IFRS za SME* ako, na primer:
- (a) entitet nije prezentovao finansijske izveštaje za prethodne periode;
 - (b) entitet je prezentovao svoje najskorije prethodne finansijske izveštaje u skladu sa nacionalnim zahtevima koji nisu u skladu sa ovim IFRS po svim aspektima; ili
 - (c) entitet je prezentovao svoje najskorije prethodne finansijske izveštaje u skladu sa kompletnim IFRS.
- 35.5 Paragraf 3.17 ovog IFRS definiše kompletan set finansijskih izveštaja.
- 35.6 Paragraf 3.14 zahteva da entitet obelodani, u kompletnom setu finansijskih izveštaja, uporedne informacije u pogledu prethodnog uporednog perioda za sve monetarne iznose prezentovane u finansijskim izveštajima kao i određene uporedne narativne i deskriptivne informacije. Entitet može prezentovati uporedne informacije u pogledu jednog ili više uporedivih prethodnih perioda. Prema tome **datum prelaska na IFRS za SME** entiteta je najraniji period za koji entitet prezentuje potpune uporedne informacije u skladu sa ovim IFRS u svojim prvim finansijskim izveštajima koji su usklađeni sa ovim IFRS. kada je to relevantno za razumevanje finansijskih izveštaja za tekući period.

Postupci pripreme finansijskih izveštaja na datum prelaska

- 35.7 Osim za slučajeve navedene u paragrafima 35.9–35.11, entitet treba u svom početnom izveštaju o finansijskoj poziciji na datum prelaska na *IFRS za SME* (odnosno na početku najranijeg prezentovanog perioda) da:
- (a) prizna sva sredstva i obaveze čije priznavanje zahteva *IFRS za SME*;
 - (b) ne vrši priznavanje stavki kao sredstva ili obaveze ukoliko ovaj IFRS ne dozvoljava takva priznavanja;
 - (c) reklasifikuje stavke koje je po prethodno primenjivanom okviru finansijskog izveštavanja priznao kao jednu vrstu sredstava, obaveza ili komponente kapitala ali su one po ovom IFRS

različita vrsta sredstava, obaveza ili komponente kapitala; i

(d) primeni ovaj IFRS pri odmeravanju svih priznatih sredstava i obaveza.

35.8 **Računovodstvene politike** koje entitet koristi u svom početnom izveštaju o finansijskoj poziciji sastavljenom u skladu sa ovim IFRS se mogu razlikovati od onih korišćenih za isti datum, ali u skladu sa prethodnim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima. Proizašla korigovanja proizilaze iz transakcija, događaja ili uslova nastalih pre datuma prelaska na ovaj IFRS. Stoga, entitet priznaje iznose tih korigovanja direktno u okviru neraspoređene dobiti (ili, ako je pogodno, drugu kategoriju kapitala) na datum prelaska na ovaj IFRS.

35.9 Prilikom prvog usvajanja ovog IFRS neće retrospektivno menjati računovodstveno obuhvatanje koje je koristio prema prethodnom okviru finansijskog izveštavanja za sledeće transakcije:

(a) **prestanak priznavanja** finansijskih sredstava i finansijskih obaveza. Finansijska sredstva i finansijske obaveze koje su prestale da se priznaju u skladu sa prethodno primenjivanim računovodstvenim okvirom i pre datuma prelaska, ne trebaju da se priznaju po usvajanju *IFRS za SME*. Za razliku od toga, za finansijska sredstva i finansijske obaveze iz transakcije koja se dogodila pre datuma prelaska a koje bi prema *IFRS za SME* trebalo da prestanu da se priznaju, ali koja nisu prestala da se priznaju prema prethodno primenjivanim računovodstvenim okvirom, entitet može da odabere da (a) prestane da ih priznaje po usvajanju *IFRS za SME* ili (b) nastavi da ih priznaje sve do otuđenja ili izmirenja.

(b) računovodstvo hedžinga. Entitet neće vršiti promene računovodstva hedžinga pre datuma prelaska na *IFRS za SME* za odnose hedžinga koji više ne postoje na datum prelaska. Za odnose hedžinga koji postoje na datum prelaska, entitet primenjuje zahteve računovodstva hedžinga iz Odeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, uključujući zahteve prestanka hedžing računovodstva za odnose hedžinga koji ne ispunjavaju uslove iz Odeljka 12.

(c) računovodstvene procene.

(d) **poslovanja koja se obustavljaju**.

(e) merenje **učešća bez prava kontrole**. Zahtevi iz paragrafa 5.6 u vezi alokacije dobitka ili gubitka i ukupnog zbirnog rezultata između učešća bez prava kontrole i **vlasnika** matičnog entiteta treba da se primenjuju prospektivno od datuma prelaska na *IFRS za SME* (ili od datuma primene ovog IFRS na poslovne kombinacije, ukoliko je raniji - videti paragraf 35.10).

35.10 Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može da koristi jedan ili više sledećih izuzetaka prilikom pripreme svojih prvih finansijskih izveštaja u skladu sa ovim IFRS:

(a) **Poslovne kombinacije**. Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može da odabere da ne primenjuje Odeljak 19 *Poslovne kombinacije i gudvil* za poslovne kombinacije koje su izvršene pre datuma prelaska na ovaj IFRS. Međutim ukoliko prepravlja bilo koju poslovnu kombinaciju radi usklađivanja sa Odeljkom 19 treba da izvrši prepravljavanje svih kasnijih poslovnih kombinacija.

(b) **Transakcije plaćanja na osnovu akcija**. Od entiteta koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* se ne zahteva da primenjuje Odeljak 26 *Plaćanja na osnovu akcija* na instrumente kapitala koji su dodeljeni pre datuma prelaska na ovaj IFRS ili na obaveze nastale po osnovu transakcija plaćanja na osnovu akcija koje su izmirene pre datuma prelaska na ovaj IFRS.

(c) **Fer vrednost kao verovatna nabavna vrednost**. Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može da odabere da odmerava stavku nekretnina, postrojenja i opreme, investicionih nekretnina ili nematerijalne imovine na datum prelaska na ovaj IFRS po fer vrednosti i koristi tu fer vrednost kao verovatnu nabavnu vrednost na taj datum.

(d) **Revalorizacija kao verovatna nabavna vrednost**. Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može da odabere da koristi revalorizovanu vrednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme, investicionih nekretnina ili nematerijalne imovine, utvrđenu pre ili na datum prelaska

na ovaj IFRS po prethodno korišćenim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima kao verovatnu nabavnu vrednost na datum revalorizacije.

- (e) **Kumulativne razlike prevođenja.** Odeljak 30 *Prevođenje stranih valuta* zahteva da entitet klasifikuje neke razlike po osnovu prevođenja kao zasebne komponente kapitala. Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može da odabere da proceni iznos kumulativne razlike prevođenja za sva inostrana poslovanja kao nulu na datum prelaska na *IFRS za SME* (takozvani “novi početak”).
- (f) **Zasebni finansijski izveštaji.** Ukoliko entitet priprema **zasebne finansijske izveštaje** paragraf 9.26 zahteva da računovodstveno obuhvati svoje investicije u zavisne, pridružene ili zajednički kontrolisane entitete ili:
 - (i) po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti, ili
 - (ii) po **fer vrednosti** sa promenama fer vrednosti priznatim u dobitak ili gubitak.

Ukoliko entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* odmerava takve investicije po nabavnoj vrednosti, odmeravaće tu investiciju, u svom početnom izveštaju o finansijskoj poziciji pripremljenom u skladu sa ovim IFRS po jednom od sledećih iznosa:

- (i) nabavna vrednost određena u skladu sa Odeljkom 9 Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji, ili
- (ii) verovatna vrednost, što će biti ili fer vrednost na datum prelaska na IFRS za SME ili knjigovodstvena vrednost na taj datum prema prethodno korišćenim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.
- (g) **Složeni finansijski instrumenti.** Paragraf 22.13 zahteva da entitet razdvoji složene finansijske instrumente na komponentu obaveze i komponentu kapitala na datum emisije. Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* ne mora da razdvaja ove dve komponente ako komponenta obaveze nije neizmirena na datum prelaska na ovaj IFRS.
- (h) **Odloženi porez na dobitak.** Od entiteta koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* se ne zahteva da prizna, na datum prelaska na *IFRS za SME*, **odložena poreska sredstva** ili **odložene poreske obaveze** koje su u vezi sa razlikom **poreske osnovice** i **knjigovodstvene vrednosti** nekog sredstva ili obaveze za koje bi priznavanje odloženih poreskih sredstava ili obaveza uključivale prekomerni napor ili troškove.
- (i) **Ugovori o koncesiji za pružanje usluga.** Od entiteta koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* se ne zahteva da primeni paragraf 34.12–34.16 na aranžmane o koncesiji za pružanje usluga u koje se ušlo pre datuma prelaska na ovaj IFRS.
- (j) **Ekstraktivne aktivnosti.** Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* i koji je po prethodno korišćenim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima koristio metod ukupnih troškova može odabrati da odmerava imovinu povezanu sa naftom i gasom (onu koja se koristi za istraživanje, procenu, razvoj ili proizvodnju nafte i gasa) na datum prelaska na *IFRS za SME* po iznosu utvrđenom prema prethodno korišćenim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima. Entitet treba da testira ta sredstva za umanjenje vrednosti na datum prelaska na ovaj IFRS u skladu sa Odeljkom 27 *Umanjenje vrednosti imovine*.
- (k) **Ugovori koji sadrže lizing.** Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može pri određivanju da li ugovor koji postoji na datum prelaska na *IFRS za SME* sadrži lizing (videti paragraf 20.3) odabrati da određivanje vrši na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum, umesto na datum kada je zaključen ugovor.
- (l) **Obaveze demontaže i uklanjanja koje su uključene u nabavnu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme.** Paragraf 17.10(c) navodi da nabavna vrednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme uključuje inicijalnu procenu troškova demontaže i uklanjanja stavke i obnove područja na kome je stavka bila locirana, što je obaveza koja se u entitetu nameće bilo kada se sredstvo nabavi ili kao posledica korišćenja sredstva u toku određenog perioda za sve

druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom periodu. Entitet koji po prvi put primenjuje *IFRS za SME* može odabrati da odmerava ovu komponentu nabavne vrednosti stavke nekretnina, postrojenja i opreme na datum prelaska na *IFRS za SME* umesto na datum kada je obaveza inicijalno nastala.

- 35.11 Ukoliko je za entitet **neizvodljivo** da za jedno ili više usklađivanja zahtevanih paragrafom 35.7 prepravi početni izveštaj o finansijskoj poziciji na datum prelaska, treba da primeni paragrafe 35.7–35.10 za takva usklađivanja u najranijem periodu u kome je to izvodljivo i treba da identifikuje podatke prezentovane u prethodnim periodima koji nisu uporedivi sa podacima za period u kome priprema svoje prve finansijske izveštaje u skladu sa ovim IFRS. Ukoliko je za entitet neizvodljivo da pruži bilo koje obelodanjivanje zahtevano ovim IFRS za bilo koji period pre perioda u kome priprema svoje prve finansijske izveštaje u skladu sa ovim IFRS, taj nedostatak treba obelodaniti.

Obelodanjivanja

Objašnjenje prelaska na *IFRS za SME*

- 35.12 Entitet da objasni kako je prelazak sa prethodno korišćenog okvira finansijskog izveštavanja na ovaj IFRS uticalo na **finansijsku poziciju**, finansijske **performanse** i **tokove gotovine** o kojim je entitet izveštavao.

Usklađivanje

- 35.13 Da bi bili usklađeni sa paragrafom 35.12, prvi finansijski izveštaji entiteta pripremljeni u skladu sa ovim IFRS treba da uključuju:
- (a) opis prirode svake promene računovodstvene politike.
 - (b) usklađivanja kapitala utvrđenog u skladu sa prethodnim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima sa kapitalom utvrđenim u skladu sa ovim IFRS, na oba od sledećih datuma:
 - (i) datum prelaska na ovaj IFRS, i
 - (ii) kraj najkasnijeg perioda prezentovanog u poslednjim godišnjim finansijskim izveštajima entiteta u skladu sa prethodnim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.
 - (c) usklađivanje dobitka ili gubitka utvrđenog prema prethodnim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima za najkasniji period prezentovan u poslednjim godišnjim finansijskim izveštajima entiteta sa dobitkom ili gubitkom utvrđenim u skladu sa ovim IFRS, za isti period.
- 35.14 Ako entitet uoči greške nastale u skladu sa prethodnim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima, u usklađivanjima koja zahteva paragraf 35.13(b) i (c) će, koliko je to izvodljivo, istaći razlika između korekcije tih grešaka i promena računovodstvenih politika.
- 35.15 Ukoliko entitet nije prezentovao finansijske izveštaje za prethodne periode, on obelodanjuje tu činjenicu u svojim prvim finansijskim izveštajima sastavljenim u skladu sa ovim IFRS.

Pojmovnik

aktivnosti finansiranja	Aktivnosti koje rezultiraju promenama veličine i sastava kapitala i zaduživanja entiteta.
amortizacija	Sistematska alokacija (na troškove) iznosa sredstva koji se amortizuje tokom korisnog veka trajanja.
amortizovana vrednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze	Iznos po kome se finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza odmerava prilikom početnog priznavanja umanjen za isplate glavnice, uz dodavanje ili oduzimanje kumulirane amortizacije primenom metoda efektivne kamate za sve razlike između početnog iznosa i iznosa pri dospeću i uz oduzimanje svakog umanjenja (direktno ili kroz račun rezervisanja) po osnovu umanjenja vrednosti ili nenaplativosti.
bilans uspeha	Finansijski izveštaj u kome su predstavljene sve stavke prihoda i rashoda koje su priznate u izveštajnom periodu, izuzimajući stavke ostalog ukupnog rezultata.
biološko sredstvo	Živa životinja ili biljka.
blagovremenost	Obezbeđivanje informacija u finansijskim izveštajima u vremenskom periodu odlučivanja
bruto investiranje u lizing	Predstavlja zbir: (a) minimalnih plaćanja za lizing koje potražuje davalac lizinga kod finansijskog lizinga i (b) bilo koja negarantovana rezidualna vrednost koja pripada davaocu lizinga.
cilj finansijskih instrumenata	Obezbeđivanje informacija o finansijskoj poziciji, uspešnosti i tokovima gotovine entiteta, koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka od strane širokog spektra korisnika koji nisu u poziciji da zahtevaju izveštaje prilagođene njihovim potrebama za određenim informacijama.
datum dodeljivanja	Datum na koji entitet i druga strana (uključujući zaposlenog) zaključe sporazum plaćanja na osnovu akcija, a to je kad entitet i druga strana na isti način prihvataju uslove sporazuma. Na datum dodeljivanja entitet daje drugoj strani pravo na gotovinu, druga sredstva ili instrumente kapitala entiteta, uz uslov da se precizirani uslovi sticanja, ukoliko ih ima ispune. Ukoliko je taj sporazum predmet procesa odobravanja (na primer od strane akcionara) datum dodeljivanja je datum kada se to odobrenje dobije.
datum izveštavanja	Krajnji datum poslednjeg perioda na koji se odnose godišnji ili periodični finansijski izveštaji.
datum prelaska na IFRS za SME	Početak prvog perioda za koji entitet prezentuje potpune uporedne informacije u skladu sa <i>IFRS za SME</i> u svojim prvim finansijskim izveštajima sastavljenim u skladu sa <i>IFRS za SME</i> .
deo entiteta	Poslovanje i tokovi gotovine koji se za svrhe poslovanja i finansijskog izveštavanja mogu jasno izdvojiti od ostatka entiteta

depresijacija	Sistematska alokacija amortizacionog iznosa na troškove u toku korisnog veka trajanja sredstva.
dobici	Porast u ekonomskim koristima i kao takvi se po svojoj prirodi ne razlikuju od prihoda.
dobitak ili gubitak	Ukupni prihodi umanjeni za rashode, isključujući komponente ostalog ukupnog rezultata.
država	Nacionalna, regionalna ili lokalna uprava
državna davanja	Pomoć države u obliku prenosa resursa entitetu po osnovu ispunjenih izvesnih uslova u prošlosti ili budućnosti koji se odnose na poslovne aktivnosti entiteta.
državni planovi (primanja zaposlenih)	Planovi primanja zaposlenih uspostavljeni zakonom radi obuhvatanja svih entiteta (ili svih entiteta posebne kategorije, na primer iz određene privredne grane) koje sprovodi nacionalna ili lokalna vlast ili drugo telo (na primer nezavisna agencija posebno osnovana za tu svrhu) koje nije pod kontrolom niti uticajem izveštajnog entiteta.
efektivna kamatna stopa	Stopa koja tačno diskontuje očekivane buduće gotovinske isplate ili primanja tokom očekivanog roka trajanja finansijskog instrumenta ili gde je prikladno, tokom kraćeg perioda na neto knjigovodstvenu vrednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze.
efektivnost hedžinga	Stepen do koga se promene fer vrednosti ili tokova gotovine stavke hedžinga koje se mogu pripisati riziku hedžinga kompenzuju sa promenama fer vrednosti ili tokova gotovine instrumenta hedžinga.
ekvivalenti gotovine	Kratkoročne, visoko likvidne investicije koje se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose gotovine i koje nisu pod uticajem značajnog rizika promene vrednosti.
entitet koji prvi put primenjuje IFRS za SME	Entitet koji prezentuje prve finansijske izveštaje sastavljene u skladu sa IFRS za SME, bez obzira da li je prethodno korišćeni računovodstveni okvir bio puni IFRS ili drugi set računovodstvenih standarda
fer (istinita) prezentacija	Istinito predstavljanje efekata transakcija, ostalih događaja i okolnosti u skladu sa definicijama i kriterijumima priznavanja za imovinu, obaveze, prihode i rashode.
fer vrednost	Iznos za koji se sredstvo može razmeniti, obaveza izmiriti ili dodeljeni instrument kapital razmeniti između obaveštenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.
fer vrednost umanjena za troškove prodaje	Iznos koji se može dobiti prodajom nekog sredstva ili jedinice koja generiše gotovinu u nezavisnoj transakciji između upoznatih, voljnih strana, umanjena za troškove otuđenja.
finansijska obaveza	Obaveza koja je: <ul style="list-style-type: none"> (a) ugovorna obaveza <ul style="list-style-type: none"> (i) davanja gotovine ili drugog finansijskog sredstva drugom entitetu; ili (ii) razmenjivanja finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim entitetom prema uslovima koji su potencijalno nepovoljni za entitet; ili (b) ugovor koji će biti ili može biti izmiren instrumentima sopstvenog kapitala entiteta i: <ul style="list-style-type: none"> (i) za koji entitet jeste ili može biti u obavezi da dostavi promenljiv broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta; ili

- (ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije nego razmenom fiksne sume novca ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Za ovu potrebu instrumenti sopstvenog kapitala entiteta ne obuhvataju instrumente koji su i sami ugovori za buduće primanje ili davanje instrumenata sopstvenog kapitala entiteta.

finansijska pozicija	Odnos sredstava, obaveza i kapitala entiteta, kako je izvešteno u izveštaju o finansijskoj poziciji.
finansijski instrument	Ugovor na osnovu koga nastaje finansijsko sredstvo jednog entiteta i finansijska obaveza ili instrument kapitala drugog entiteta.
finansijski izveštaji	Strukturirana prezentacija finansijske pozicije, finansijskih performansi i tokova gotovine entiteta
finansijski izveštaji opšte namene	Finansijski izveštaji koji su namenjeni korisnicima koji nisu u položaju da zahtevaju da entitet pripremi izveštaje prilagođene zadovoljenju njihovih specifičnih potreba za informacijama.
finansijski lizing	Lizing kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi koji su povezani sa vlasništvom nad nekim sredstvom. Po isteku perioda lizinga pravo svojine se može ali ne mora preneti.
finansijsko sredstvo	<p>Svako sredstvo koje je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) gotovina; (b) instrument kapitala drugog entiteta; (c) ugovorno pravo <ul style="list-style-type: none"> (i) primanja gotovine ili drugog finansijskog sredstva od drugog entiteta; ili (ii) razmene finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim entitetom pod uslovima koji su potencijalno povoljni; ili (d) ugovor koji će biti ili može biti izmiren instrumentima sopstvenog kapitala entiteta i: <ul style="list-style-type: none"> (i) po kome entitet jeste ili može biti u obavezi da primi promenljiv broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta; ili (ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije nego razmenom fiksnog iznosa gotovine ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Za ovu potrebu instrumenti sopstvenog kapitala entiteta ne obuhvataju finansijske instrumente koji su i sami ugovori za buduće primanje ili davanje instrumenata sopstvenog kapitala entiteta.
funkcionalna valuta	Valuta primarnog ekonomskog okruženja u kom entitet posluje.
goodwill	Buduće ekonomske koristi koje potiču od imovine koja se ne može pojedinačno identifikovati i odvojeno priznati.
gotovina greške	<p>Gotovina obuhvata gotovinu i depozite po viđenju. Izostavljeni ili pogrešno iskazani podaci iz finansijskih izveštaja entiteta za jedan ili više perioda koji proizilaze iz neupotrebljavanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija koje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) su bile dostupne kada su finansijski izveštaji za date periode bili odobreni za izdavanje; i (b) za koje se moglo razumno očekivati da budu dobijene i uzete u obzir pri

sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izveštaja.

grupa	Matični entitet sa svim svojim zavisnim entitetima.
gubitak od umanjenja vrednosti	Iznos za koji knjigovodstvena vrednost sredstva prevazilazi (a) u slučaju zaliha, prodajnu vrednost umanjenu za troškove finaliziranja i prodaje ili (b) u slučaju druge imovine, fer vrednost umanjenu za troškove prodaje.
hipotetički iznos	Kvantitativni iznos valute, deonica, jedinica težine ili obima ili drugih jedinica određenih u ugovoru o finansijskiom instrumentu.
inkrementalna kamatna stopa pozajmljivanja za korisnika lizinga	Kamatna stopa koju bi korisnik lizinga morao da plati za sličan lizing ili ako se ona ne može utvrditi, stopa koja bi na početku perioda trajanja lizinga teretila korisnika u slučaju pozajmljivanja sredstva na sličan rok i sa sličnim garancijama za kupovinu sredstva koje je predmet lizinga.
instrument hedžinga	<p>Za svrhe specijalnog računovodstva hedžinga za male i srednje entitete, prema Odeljku 12 ovog IFRS, instrument hedžinga je je finansijski instrument koji ispunjava sve navedene uslove:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) to je svop kamatne stope, svop strane valute, forvard ugovor o razmeni strane valute ili forvard ugovor o razmeni robe za koji se očekuje da je veoma efektivan u otklanjanju rizika identifikovanih u paragrafu 12.17 koji su naznačeni kao rizik koji je predmet hedžinga. (b) uključuje stranu koja je eksterna u odnosu na izveštajni entitet (odnosno eksterna strana za grupu, segment ili pojedinačni entitet o kome se izveštava). (c) hipotetički iznos je jednak naznačenom iznosu osnovne ili hipotetičkom iznosu stavke hedžinga. (d) ima određen datum dospeća koji nije kasniji od <ul style="list-style-type: none"> (i) datuma dospeća finansijskog instrumenta koji je predmet hedžinga, (ii) očekivanog datuma izmirenja nabavke robe ili obaveze prodaje, ili (iii) nastanka veoma verovatne predviđene transakcije strane valute ili robe čiji se hedžing vrši. (e) nema obeležja plaćanja unapred, prevremenog raskida ili produženja. <p>Entitet koji se odluči da primenjuje IAS 39 za računovodstvo finansijskih instrumenata primenjuje definiciju hedžing instrumenta iz tog standarda umesto ove definicije.</p>
investicione aktivnosti	Sticanje i otuđivanje dugoročnih sredstava (imovine) i drugih investicija koje ne spadaju u ekvivalente gotovine.
investicione nekretnine	<p>Nekretnina (zemljište ili objekat – ili deo objekta ili oboje) koju drži (vlasnik ili korisnik lizinga u okviru finansijskog lizinga) u cilju ostvarivanja prihoda od zakupnine ili porasta vrednosti kapitala ili i jednog i drugog, a ne za:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) korišćenje u proizvodnji ili nabavci dobara ili usluga ili u administrativne svrhe; ili (b) prodaju u redovnom toku poslovanja.
istraživanje	Originalno i planirano istraživanje preduzeto u cilju sticanja novog naučnog ili tehničkog znanja ili razumevanja.
iznos koji se amortizuje	Nabavna vrednost sredstva ili drugi iznos koji zamenjuje tu vrednost (u finansijskim izveštajima) umanjen za preostalu (rezidualnu) vrednosti.

izvedena obaveza	<p>Obaveza koja proizilazi iz aktivnosti entiteta kada je:</p> <p>(a) putem ustanovljenog modela prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenih tekućih izveštaja entitet nagovestio ostalim stranama da će prihvatiti određene obaveze i</p> <p>(b) kao rezultat toga, entitet je izazvao opravdano očekivanje ostalih strana da će ispuniti te obaveze.</p>
izveštaj o finansijskoj poziciji	Finansijski izveštaj koji prikazuje odnos imovine, obaveza i kapitala entiteta na određeni datum (takođe se naziva bilans stanja).
izveštaj o promenama na kapitalu	Finansijski izveštaj koji prikazuje dobitak ili gubitak za period, stavke prihoda i rashoda koje su priznate direktno u kapitalu tokom perioda, efekte promena računovodstvenih politika i korekcija grešaka priznatih u periodu i (u zavisnosti od formata izveštaja o promenama na kapitalu koji je odabrao entitet) iznos transakcija sa vlasnicima kapitala koji deluju u svojstvu vlasnika kapitala tokom perioda.
izveštaj o rezultatu i neraspoređenoj dobiti	Finansijski izveštaj koji prikazuje dobitak ili gubitak i promene neraspoređene dobiti za period.
izveštaj o tokovima gotovine	Finansijski izveštaj koji pruža informacije o promenama u gotovini i ekvivalentima gotovine entiteta tokom perioda, zasebno prikazujući promene iz poslovnih aktivnosti, investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja tokom perioda.
izveštaj o ukupnom rezultatu	Finansijski izveštaj koji prikazuje sve stavke prihoda i rashoda koje su priznate u periodu, uključujući stavke priznate pri određivanju dobitka ili gubitka (što je zbirna stavka izveštaja o ukupnom rezultatu) i stavki ostalog ukupnog rezultata. Ukoliko entitet odluči da prezentuje i bilans uspeha i izveštaj o ukupnom rezultatu, izveštaj o ukupnom rezultatu počinje sa dobitkom ili gubitkom i zatim prikazuje stavke ukupnog ostalog rezultata.
javna odgovornost	<p>Odgovornost prema postojećim i potencijalnim pružaocima resursa i drugim eksternim stranama koje donose ekonomske odluke ali nisu u poziciji da zahtevaju izveštaje prilagođene zadovoljenju njihovih specifičnih potreba za informacijama. Entitet ima javnu odgovornost ukoliko:</p> <p>(a) se njegovim dužničkim ili kapitalnim instrumentima trguje na javnom tržištu ili je entitet u procesu izdavanja takvih instrumenata kojim će se trgovati na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili organizovanim neslužbenim tržištima uključujući lokalna i regionalna tržišta), ili</p> <p>(b) kao jednu od osnovnih poslovnih aktivnosti, u svojstvu poverenika drži imovinu široke grupe eksternih strana. Tipičan primer su banke, kreditne organizacije, osiguravajuće kompanije, trgovci i brokери hartija od vrednosti, zajednički fondovi i investicione banke.</p>
javno utrživi (dužnički ili kapitalni instrumenti)	Instrumenti kojima se trguje na javnom tržištu ili su u procesu izdavanja radi trgovanja na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili organizovanim neslužbenim tržištima uključujući lokalna i regionalna tržišta).
jedinica koja generiše gotovinu	Najmanja prepoznatljiva grupa sredstava koja generiše prilive gotovine koji su u najvećoj meri nezavisni od priliva gotovine drugih sredstava ili grupa sredstava.
kamatna stopa sadržana u lizingu	Diskontna stopa koja na početku lizinga uslovljava ukupnu sadašnju vrednost (a) minimalnih plaćanja lizinga i (b) negarantovane rezidualne vrednosti koja treba da bude jednaka zbiru (i) fer vrednosti sredstva koje je predmet lizinga i (ii) svih inicijalnih direktnih troškova davaoca lizinga.

kapital (osnovni klasa (grupa) sredstava	Preostalo učešće u imovini entiteta posle odbijanja svih njegovih obaveza. Grupisanje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju entiteta.
knjigovodstvena vrednost	Iznos po kom se imovina ili obaveze priznaju u izveštaju o finansijskom položaju.
kombinovani finansijski izveštaji	Finansijski izveštaji dva ili više entiteta koje kontroliše jedan investitor.
konsolidovani finansijski izveštaji	Finansijski izveštaji matičnog i zavisnog entiteta koji su prezentovani kao izveštaji jedinstvenog ekonomskog entiteta.
kontrola (nad entitetom)	Moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama entiteta sa ciljem ostvarenja koristi od njegovih aktivnosti.
koristan vek trajanja	Vremenski period tokom kog se očekuje raspoloživost sredstva entitetu za korišćenje ili broj proizvedenih ili sličnih jedinica koje entitet očekuje da će ostvariti korišćenjem tog sredstva.
kumulativna plativa odsustva	Plativa odsustva koja se prenose i mogu da budu iskorišćena u budućim periodima ako sadašnje pravo nije iskorišćeno u potpunosti.
lizing	Sporazum po kome davalac lizinga prenosi na korisnika lizinga pravo korišćenja sredstva za dogovoreni vremenski period u zamenu za plaćanje ili niz plaćanja.
mali i srednji entiteti	Entiteti koji: <ul style="list-style-type: none"> (a) nemaju javnu odgovornost, i (b) objavljuju finansijske izveštaje opšte namene za eksterne korisnike. <p>Entitet ima javnu odgovornost ukoliko:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) podnosi, ili je u procesu podnošenja svojih finansijskih izveštaja komisiji za hartije od vrednosti ili drugoj regulatornoj organizaciji, za potrebe izdavanja bilo koje klase instrumenata koji se kotiraju na javnom tržištu, ili (b) kao jednu od osnovnih poslovnih aktivnosti, u svojstvu poverenika drži imovinu široke grupe eksternih strana. Tipičan primer su banke, kreditne organizacije, osiguravajuće kompanije, trgovci i brokери hartija od vrednosti, zajednički fondovi i investicione banke.
materijalno (značajno)	Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su materijalna (značajna) ako bi ona pojedinačno ili zajedno mogla da utiču na ekonomske odluke korisnika donete na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalnost (značajnost) zavisi od veličine i prirode izostavljene ili pogrešno iskazane stavke koja se procenjuje u konkretnim okolnostima. Veličina i priroda stavke ili njihova kombinacija mogu biti odlučujući faktor.
matični entitet	Entitet koji ima jedan ili više zavisnih entiteta.
Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (IFRS)	Standardi i Tumačenja usvojeni od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvataju: <ul style="list-style-type: none"> (a) Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja; (b) Međunarodne računovodstvene standarde; i (c) Tumačenja koje je doneo Komitet za tumačenja Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (IFRIC) ili raniji Stalni komitet za tumačenja (SIC).
međuperiod	Period finansijskog izveštavanja koji je kraći od cele finansijske godine.

metod efektivne kamate	Metod izračunavanja amortizovane vrednosti finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (ili grupe finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza) i raspodele prihoda od kamate ili rashoda od kamate tokom relevantnog perioda
metod kreditiranja projektovane jedinice	Metod aktuarske procene koji posmatra svaki period pružanja usluga (rada) kao povod nastanka dodatne jedinice prava na primanja i meri svaku tu jedinicu zasebno radi utvrđivanja konačne obaveze (ponegde poznat kao metod razgraničenja primanja srazmerno raspodeljenih tokom procesa rada ili kao metod primanja prema godinama službe/radnog staža).
monetarne stavke	Novčane jedinice koje se poseduju i imovina i obaveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju monetarnih jedinica.
nadoknadivi iznos	Fer vrednost sredstva (ili jedinice koja generiše gotovinu) umanjena za troškove prodaje ili upotrebna vrednost u zavisnosti koja je od ovih vrednosti veća.
napomene (uz finansijske izveštaje)	Napomene sadrže dopunske informacije u odnosu na informacije prezentovane u izveštaju o finansijskoj poziciji, izveštaju o ukupnom rezultatu, bilansu uspeha (ukoliko se prezentuje), kombinovanom izveštaju o rezultatu i neraspoređenoj dobiti (ukoliko se prezentuje) izveštaju o promenama u kapitalu i izveštaju o tokovima gotovine. Napomenama sadrže narativne opise ili raščlanjavanja stavki obelodanjenih u ovim izveštajima kao i informacije o stavkama koje se nisu kvalifikovale za priznavanje u ovim izveštajima.
neizvodljivo	Primena nekog zahteva je neizvodljiva ako ga entitet ne može primeniti i posle svih razumnih napora da to učini.
nekretnine, postrojenja i oprema	Materijalne stavke koje se: (a) drže za korišćenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i (b) za koje se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog perioda.
nematerijalna imovina	Nemonetarno sredstvo koje se može identifikovati, bez fizičke suštine. Takva imovina se može identifikovati kada je: (a) odvojiva, odnosno moguće je odvojiti ili odeliti od entiteta i prodati, preneti, licencirati, iznajmiti ili razmeniti, bilo zasebno ili zajedno sa povezanim ugovorom, imovinom ili obavezom; ili (b) nastala po osnovu ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira da li su ta prava prenosiva ili odvojiva od entiteta ili od drugih prava ili obaveza.
neto investiranje u lizing obaveza	Bruto investiranje u lizing diskontovano po kamatnoj stopi sadržanoj u lizingu. Sadašnja obaveza entiteta zasnovana na prošlim događajima, za čije se izmirenje očekuje da će imati za rezultat odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi iz entiteta.
obaveza za definisana primanja (sadašnja vrednost)	Sadašnja vrednost, bez oduzimanja bilo kog planskog sredstva, očekivanih budućih plaćanja neophodnih za izmirenje obaveze nastale po osnovu rada zaposlenog u tekućem i prethodnim periodima.
obaveza za definisano primanje	Sadašnja vrednost obaveze za definisano primanje na datum izveštavanja minus fer vrednost planskih sredstava na datum izveštavanja (ako postoje) iz kojih će te obaveze biti direktno izmirene.

obaveze po osnovu kredita	Finansijske obaveze, osim kratkoročnih obaveza prema dobavljačima, koje imaju uobičajene kreditne uslove.
obezbeđenje sredstava (za primanja po prestanku zaposlenja)	Doprinosi koje entitet, i ponekad njegovi zaposleni uplaćuju nekom entitetu, ili fondu, koji je pravno samostalan u odnosu na izveštajni entitet, i iz koga se isplaćuju primanja zaposlenih.
obračunska osnova računovodstva	Efekti transakcija i drugih događaja se priznaju onda kada se dogode (a ne onda kada se gotovina ili gotovinski ekvivalent prime ili isplate) i beleže se u računovodstvenoj evidenciji i o njima se izveštava u finansijskim izveštajima za periode na koje se odnose.
odložena poreska sredstva	Iznosi poreza na dobitak nadoknadivi u budućim periodima koji se odnose na: (a) odbitne privremene razlike; (b) neiskorišćene poreske gubitke prenete na naredni period; i (c) neiskorišćeni poreski kredit prenet na naredni period.
odložene poreske obaveze	Iznosi poreza na dobitak plativi u budućim periodima u odnosu na oporezive privremene razlike.
odloženi porez	Plativ (povrativ) iznos poreza koji se odnosi na oporezivi dobitak (poreski gubitak) za buduće izveštajne periode a koji je nastao kao rezultat transakcija ili događaja iz prethodnih perioda.
odmeravanje	Proces utvrđivanja monetarnih iznosa po kojima elementi finansijskih izveštaja treba da se priznaju i unesu u izveštaj o finansijskoj poziciji i izveštaj o ukupnom rezultatu.
oporezivi dobitak (poreski gubitak)	Dobitak (gubitak) za izveštajni period, određen u skladu sa propisima utvrđenim od strane poreskih vlasti, po kojima su porezi na dobitak plativi (nadoknadivi). Oporezivi dobitak je jednaka razlici oporezivih prihoda i iznosa koji su odbitne stavke.
opreznost	Uključivanje određenog stepena opreza pri donošenju sudova potrebnih za procenjivanje koje zahtevaju uslovi neizvesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precenjeni a obaveze ili troškovi nisu potcenjeni.
otkupljene sopstvene akcije	Sopstveni instrumenti kapitala entiteta, koje drži entitet ili drugi članovi konsolidovane grupe.
otpremnine	Primanja zaposlenih koja se isplaćuju kao rezultat bilo: (a) odluke entiteta da prekine rad nekog zaposlenog pre uobičajenog datuma penzionisanja ili (b) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati da je višak, u zamenu za ta primanja.
performanse (uspešnost)	Odnos prihoda i rashoda entiteta, kako su prikazani u izveštaju o ukupnom rezultatu.
period izveštavanja periodični finansijski izveštaj	Period na koji se odnose finansijski izveštaji ili periodični finansijski izveštaj. Finansijski izveštaj koji sadrži bilo kompletan set finansijskih izveštaja ili sažeti set finansijskih izveštaja za međuperiod.

planovi (primanja) više poslodavaca	Planovi definisanih doprinosa (koji nisu državni planovi) ili planovi definisanih primanja (koji nisu državni planovi) kojim se: (a) udružuju sredstva različitih entiteta koji nisu pod zajedničkom kontrolom i (b) koriste ta sredstva radi davanja primanja zaposlenima iz više od jednog entiteta tako što su nivoi doprinosa i primanja određeni bez obzira na to koji entitet zapošljava zaposlene o kojima je reč.
planovi definisanih doprinosa	Planovi primanja po prestanku zaposlenja po kojima entitet plaća fiksne doprinose zasebnom entitetu (fondu) pri čemu neće imati zakonsku niti izvedenu obavezu plaćanja daljih doprinosa ukoliko taj fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenih koja se odnose na njihov rad u tekućem i prethodnim periodima.
planovi definisanih primanja	Planovi primanja po prestanku zaposlenja sem planova definisanih doprinosa.
planovi primanja po prestanku zaposlenja	Formalni ili neformalni aranžmani prema kojima neki entitet daje primanja po prestanku zaposlenja jednom ili više zaposlenih.
poljoprivredna delatnost	Upravljanje entiteta biološkom transformacijom i sakupljanjem bioloških sredstava za prodaju, ili transformaciju u poljoprivredne proizvode ili za stvaranje dodatnih bioloških sredstava.
poljoprivredni proizvod	Poljoprivredni proizvod je ubrani (sakupljeni) proizvod bioloških sredstava datog entiteta.
poreska osnovica	Vrednost imovine, obaveze ili instrumenta kapitala odmerena po primenljivom i suštinski važećem poreskom zakonu.
poreski rashod	Poreski rashod je ukupan iznos uključen u određivanje dobiti ili gubitka za izveštajni period u vezi sa tekućim i odloženim porezom.
porez na dobitak	Svi domaći i inostrani porezi koji se zasnivaju na oporezivom dobitku. Porez na dobitak takođe uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća zavisni entitet, pridruženi entitet ili zajednički poduhvat pri raspodeli entitetu koji sačinjava izveštaj
poslovanje	Integrirani skup aktivnosti i imovine (sredstava) koji se vode i kojima se upravlja u svrhu ostvarenja: (a) prinosa investitorima; ili (b) nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi direktno i srazmerno donosiocima politike ili učesnicima. Poslovanje se obično sastoji od ulaznih elemenata (inputa), procesa primenjenih na ulazne elemente i proisteklih izlaznih elemenata (outputa) koji se koriste, ili će se koristiti, za stvaranje prihoda. Ukoliko je gudvil prisutan u prenetom skupu aktivnosti ili imovine (sredstava) pretpostavlja se da preneti skup aktivnosti i imovine predstavlja poslovanje.
poslovni lizing	Lizing kojim se suštinski ne prenose svi rizici i koristi po osnovu vlasništva. Lizing koji nije poslovni lizing predstavlja finansijski lizing.
poslovna kombinacija poslovnih aktivnosti	Spajanje zasebnih entiteta ili poslovanja u jedan izveštajni entitet Glavne aktivnosti kojima se stvaraju prihodi entiteta i druge aktivnosti koje nisu investicione aktivnosti ili aktivnosti finansiranja.

potencijalna imovina	Moguća imovina koja nastaje po osnovu prošlih događaja i čije postojanje će biti potvrđeno jedino nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta.
potencijalna obaveza	<p>(a) moguća obaveza koja nastaje po osnovu proteklih događaja i čije postojanje će biti potvrđeno samo nastankom ili odsustvom jednog ili više neizvesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta ili</p> <p>(b) sadašnja obaveza koja nastaje po osnovu prošlih događaja ali nije priznata jer:</p> <p>(i) nije verovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan za izmirenje obaveze, ili</p> <p>(ii) iznos obaveze ne može da bude dovoljno pouzdano odmeren.</p>
pouzdanost	Informacija ima kvalitativnu osobinu pouzdanosti kada nema materijalnih grešaka i predrasuda i kada se na nju mogu osloniti korisnici radi verodostojnog prikazivanja onoga što bi ta informacija trebalo da predstavlja ili što bi se opravdano očekivalo da predstavlja.
povezana strana	<p>Povezana strana je lice ili entitet povezan sa entitetom koji priprema finansijske izveštaje (izveštajnim entitetom).</p> <p>(a) Lice ili bliski član porodice tog lica je povezano sa izveštajnim entitetom ako:</p> <p>(i) je član ključnog rukovodstva izveštajnog entiteta ili njegovog matičnog entiteta;</p> <p>(ii) ima kontrolu nad izveštajnim entitetom; ili</p> <p>(iii) ima zajedničku kontrolu ili značajan uticaj nad izveštajnim entitetom ili značajnu glasačku moć u izveštajnom entitetu.</p> <p>(b) Entitet je povezana strana sa izveštajnim entitetom ukoliko je ispunjena bilo koja od sledećih okolnosti:</p> <p>(i) entitet i izveštajni entitet su članovi iste grupe (što znači da su matični i zavisni entitet kao i ostali zavisni entiteti ta dva entiteta povezane strane)</p> <p>(ii) jedan od entiteta je pridruženi entitet ili zajednički poduhvat drugog entiteta (ili član iste grupe kojoj pripada drugi entitet)</p> <p>(iii) oba entiteta su zajednički poduhvat trećeg entiteta</p> <p>(iv) jedan entitet je zajednički poduhvat trećeg entiteta dok je drugi pridruženi entitet trećeg entiteta</p> <p>(v) entitet predstavlja plan primanja po prestanku zaposlenja zaposlenih izveštajnog entiteta ili entiteta koji je povezan sa izveštajnim entitetom. Ukoliko je izveštajni entitet taj plan, poslodavci – sponzori su takođe povezani sa planom.</p> <p>(vi) entitet je kontrolisan ili zajednički kontrolisan od strane lica iz (a)</p> <p>(vii) lice identifikovano u (a)(ii) ima značajnu glasačku moć u entitetu.</p> <p>(viii) lice identifikovano u (a)(ii) ima značajan uticaj nad entitetom ili značajnu glasačku moć u entitetu.</p> <p>(ix) lice ili bliski član porodice tog lica ima i značajan uticaj nad entitetom ili značajnu glasačku moć u entitetu i zajedničku kontrolu nad izveštajnim entitetom.</p> <p>(x) član ključnog rukovodstva entiteta ili njegovog matičnog entiteta ili bliski član porodice tog lica ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izveštajnim entitetom ili značajnu glasačku moć u njemu.</p>
predviđena transakcija	Neizvršena, ali očekivana buduća transakcija.

prestanak poslovanja	Deo entiteta koji je otuđen ili klasifikovan kao onaj koji se drži radi prodaje i: <ul style="list-style-type: none"> (a) predstavlja odvojenu glavnu liniju poslovanja ili geografsku oblast poslovanja (b) deo je jedinstvenog koordiniranog plana za prodaju odvojene linije poslovanja ili geografske oblasti poslovanja ili (c) je zavisni entitet stečen samo da bi bio ponovo prodat.
prestanak priznavanja	Uklanjanje prethodno priznatog sredstva ili obaveze iz izveštaja o finansijskom položaju entiteta.
pridruženi entitet	Entitet, uključujući nekorporativni entitet kao što je ortačko društvo u kojem investitor ima značajan uticaj a koje nije ni zavisni entitet niti učešće u zajedničkom poduhvatu.
prihod	Bruto priliv ekonomskih koristi tokom datog perioda koji nastaje iz redovnih aktivnosti entiteta pri čemu taj priliv rezultira povećanjem kapitala koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
prihod	Povećanja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku priliva ili povećanja sredstava (imovine) ili smanjenja obaveza koja imaju za rezultat porast kapitala koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
primanja po prestanku zaposlenja	Primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa po prestanku zaposlenja.
primanja zaposlenih pripisana kamatna stopa	Svi oblici naknada koje daje entitet u razmenu za usluge/rad zaposlenih. Jasnije određiva stopa od sledećih: <ul style="list-style-type: none"> (a) pretežna stopa za slične instrumente emitenta sa sličnim kreditnim rejtingom; ili (b) kamatna stopa kojom se diskontuje nominalni iznos tog instrumenta na tekuće prodajne cene za gotovinu robe ili usluga.
privremene razlike	Razlike između iznosa knjigovodstvene vrednosti imovine, obaveze ili druge stavke u finansijskim izveštajima i njihove poreske osnovice, za koje entitet očekuje da će uticati na oporezivi dobitak kada se knjigovodstvena vrednost sredstva ili obaveze nadoknadi ili izmiri (ili će u slučaju stavki koje nisu sredstvo ili obaveza uticati na oporezivi dobitak u budućnosti).
priznavanje	Proces unošenja u izveštaj o finansijskoj poziciji ili izveštaju o ukupnom rezultatu neke stavke koja zadovoljava definiciju elementa i zadovoljava kriterijume priznavanja: <ul style="list-style-type: none"> (a) verovatno je da će buduće ekonomske koristi u vezi sa tom stavkom uticati ili isticati iz entiteta; i (b) troškovi pribavljanja stavke mogu biti pouzdano odmereni.
promena računovodstvene procene	Korigovanje knjigovodstvene vrednosti sredstva ili obaveze ili iznosa periodičnog trošenja sredstva, koje proizilazi iz procene sadašnjeg stanja, i povezanih očekivanih budućih koristi i obaveza, sredstava i obaveza. Promene računovodstvenih procena proizilaze iz novih informacija ili novih događaja i u skladu s tim ne predstavljaju ispravke grešaka.
prospektivna primena (promene računovodstvene politike)	Primena nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti koje se pojavljuju nakon datuma promene politike

puni (kompletni) IFRS računovodstvene politike rashodi	Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (IFRS) koji nisu IFRS za SME. Računovodstvene politike su specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje entitet primenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izveštaja. Smanjenje ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili umanjivanja sredstava (imovine) ili nastanak obaveza koje imaju za rezultat smanjenje kapitala, koje ne predstavlja smanjenje po osnovu raspodela učesnicima u kapitalu.
razumljivost	Informacije koje se pružaju u finansijskim izveštajima imaju kvalitativno svojstvo razumljivosti kada ih mogu shvatiti korisnici koji imaju određeno znanje o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i računovodstvu kao i volju da proučavaju informacije sa određenom marljivošću.
razvoj	Primena rezultata istraživanja ili drugog znanja radi planiranja ili dizajna proizvodnje novih značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga pre pristupanja komercijalnoj proizvodnji ili korišćenju.
relevantnost	Informacija ima kvalitativnu osobinu relevantnosti kada utiče na ekonomske odluke korisnika time što im pomaže da procene prošle, sadašnje ili buduće događaje ili time što potvrđuje ili ispravlja prethodne procene korisnika.
retroaktivna primena (promene računovodstvene politike)	Primenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, događaje i okolnosti kao da je ta politika bila primenjivana oduvek.
Rezervisanje	Obaveza sa neizvesnim rokom dospeća ili iznosom.
rezidualna vrednost (nekog sredstva)	Procenjeni iznos koje bi entitet primio danas ako bi otuđio sredstvo, nakon odbijanja procenjenih troškova otuđenja i pod pretpostavkom da je sredstvo već na kraju svog korisnog veka i u stanju koje se očekuje na kraju njegovog korisnog veka.
sadašnja vrednost segment poslovanja	Aktuelna procena sadašnje diskontovane vrednosti budućih neto tokova gotovine u uobičajenom toku poslovanja Segment poslovanja je ona komponenta nekog entiteta: (a) koja se bavi poslovnim aktivnostima od koje može zaraditi prihode i napraviti rashode (uključujući i prihode i rashode vezane za transakcije sa drugim komponentama istog entiteta), (b) čije rezultate poslovanja redovno pregleda glavni izvršilac sa pravom odlučivanja da bi donosio odluke o resursima koji se dodeljuju tom segmentu i da bi ocenio njegov učinak, i (c) za koji su dostupne posebne finansijske informacije.
složeni finansijski instrument	Finansijski instrument koji iz perspektive emitenta, sadrži istovremeno i elemente obaveze i kapitala.
sredstva plana (primanja zaposlenih)	(a) sredstva koja se drže u dugoročnom fondu za primanja zaposlenih i (b) polise osiguranja koje se tiču istih
sredstvo (imovina)	Sredstvo (imovina) je resurs koji entitet kontroliše kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u entitet.

stalnost poslovanja	Finansijski izveštaji se pripremaju na bazi stalnosti poslovanja osim ukoliko rukovodstvo ima nameru da likvidira entitet ili prekine poslovanje ili nema drugu alternativu
stavka (koja je predmet) hedžinga	Za svrhe specijalnog računovodstva hedžinga za male i srednje entitete, prema Odeljku 12 ovog IFRS, stavka hedžinga je: <ul style="list-style-type: none"> (a) rizik kamatne stope dužničkog instrumenta mereno po amortizovanoj vrednosti; (b) rizik deviznog kursa ili rizik kamatne stope u okviru utvrđene obaveze ili veoma verovatne predviđene transakcije; (c) rizik cene robe koja se drži ili je povezana sa utvrđenom obavezom ili veoma verovatnom predviđenom transakcijom kupovine ili prodaje robe; ili (d) rizik deviznog kursa u okviru neto investicije u inostrano poslovanje.
stečena primanja	Primanja po osnovu prava, koja u skladu sa uslovima plana penzijskih primanja, nisu uslovljena nastavkom zaposlenja.
sticanje	Postati ovlašćen. Shodno sporazumu plaćanja na osnovu akcija pravo druge strane da primi gotovinu, druga sredstva ili instrumente kapitala entiteta koji se stiče po ispunjenju svih preciziranih uslova sticanja.
suštinski važeći	Poreska stopa se smatra suštinski važećom ukoliko budući događaji u okviru procesa usvajanja ne menjaju ishod.
štetni (onerozni) ugovor	Ugovor po kome neizbežni troškovi ispunjenja obaveza prema ugovoru prevazilaze ekonomske koristi za koje se očekuje da će se primiti prema tom ugovoru.
tekući porez	Iznos obaveza za plativ (povrativ) porez na dobitak koji se odnosi na oporezivi dobitak (poreski gubitak) za period.
tokovi gotovine	Prilivi i odlivi gotovine i ekvivalenta gotovine.
transakcija plaćanja na osnovu akcija	Transakcija u kojoj entitet dobija proizvode ili usluge (uključujući rad zaposlenog) kao naknadu za instrumente kapitala entiteta (uključujući akcije ili opcije akcija) ili stiče robu ili koristi usluge stvaranjem obaveze prema dobavljačima u iznosima koji su zasnovani na ceni akcija entiteta ili drugih instrumenata kapitala entiteta.
transakcija plaćanja na osnovu akcija koja se izmiruju gotovinom	Transakcija plaćanja na osnovu akcija u kojoj entitet stiče proizvode ili usluge uz obavezu prenosa gotovine ili drugih sredstava dobavljaču proizvoda ili usluga u iznosu zasnovanom na ceni (ili vrednosti) akcija entiteta ili drugih instrumenata kapitala entiteta.
transakcija plaćanja na osnovu akcija koja se izmiruju kapitalom	Transakcija plaćanja na osnovu akcija u kojoj entitet dobija proizvode ili usluge kao naknadu za instrumente kapitala entiteta (uključujući akcije ili opcije akcija).
transakcija sa povezanom stranom	Transfer resursa, usluga ili obaveza između povezanih strana bez obzira da li se zaračunava cena.
troškovi pozajmljivanja	Kamata i drugi troškovi koje entitet ima u vezi sa pozajmljivanjem sredstava.

učesnik (u zajedničkom poduhvatu)	Strana u zajedničkom poduhvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poduhvatom.
učesće bez prava kontrole	Kapital u zavisnom entitetu koji nije, direktno ili indirektno pripisiv matičnom entitetu.
ugovor o izgradnji	Ugovor specifično zaključen za izgradnju jednog sredstva ili kombinacije sredstava koja su usko međusobno povezana ili međuzavisna u smislu projektovanja, tehnologije i funkcije ili krajnje namene ili upotrebe.
ugovor o osiguranju	Ugovor po kojem jedna strana (osiguratelj) prihvata značajan rizik osiguranja druge strane (imaoca polise) time što prihvati da obezbedi nadoknadu imaocu polise ako određeni nepredviđeni budući događaj (osigurani događaj) ima negativan efekat po imaoca polise.
ugovori o koncesiji za pružanje usluga	Ugovor između države ili drugog entiteta javnog sektora sa entitetom iz privatnog sektora (korisnik) koji razvija, gradi (ili nadograđuje), koristi i održava infrastrukturu kao što su putevi, mostovi, tuneli, aerodromi, elektroprenosne mreže, zatvori ili bolnice.
ukupni ostali rezultat	Stavke prihoda i rashoda (uključujući prilagođavanja za svrhe reklasifikacije) koje nisu priznate u dobitku ili gubitku kako se zahteva ili dozvoljava ovim IFRS.
ukupni zbirni rezultat	Promene u kapitalu koje su rezultat transakcija ili drugih događaja, osim onih promena koje su rezultat transakcija sa stranama koje nastupaju u svojstvu vlasnika (zbir dobitka ili gubitka i ukupnog ostalog rezultata)
unutrašnja vrednost	Razlika između fer vrednosti akcija na koju druga strana ima (uslovno ili bezuslovno) pravo upisivanja ili pravo primanja i cene (ukoliko je ima) plaćanja ovih akcija koja se zahteva od druge strane (ili će se zahtevati). Na primer opcija akcija sa izvršnom cenom od 15 n.j., za akciju sa fer vrednosti od 20 n.j. ima unutrašnju vrednost od 5 n.j.
upotrebna vrednost	Sadašnja vrednost budućih tokova gotovine koji se očekuju od sredstva ili jedinice koja generiše gotovinu.
utvrđena obaveza	Obavezujući sporazum za razmenu određene količine resursa po određenoj ceni na određeni budući datum ili datume.
valuta za prezentaciju	Valuta u kojoj se prezentuju finansijski izveštaji.
veoma verovatno	Značajno više verovatno od verovatnog.
verovatno	Izvesnije da će se dogoditi nego da neće.
vlasnici	Imaoci instrumenata koji su klasifikovani kao instrumenti kapitala.
vremenske razlike	Prihodi ili rashodi koji se priznaju u dobitku ili gubitku jednog perioda ali se, prema poreski zakonima ili propisima uključuju u oprezivi dobitak nekog drugog perioda.
zajednička kontrola	Zajednička kontrola je ugovorom definisana podela kontrole nad nekom ekonomskom aktivnošću i postoji samo kada se za donošenje strateških i operativnih odluka u vezi sa poslovanjem zahteva jednoglasna saglasnost strana koje dele kontrolu (učesnici u zajedničkom poduhvatu).

zajednički kontrolisan entitet	Zajednički poduhvat koji podrazumeva osnivanje akcionarskog društva, ortačkog društva ili drugog entiteta u kojem svaki od učesnika u zajedničkom ulaganju ima svoje učešće. Entitet posluje na isti način kao i drugi entiteti osim što se ugovornim aranžmanom između učesnika u zajedničkom ulaganju definiše zajednička kontrola nad ekonomskom aktivnošću novoosnovanog entiteta.
zajednički poduhvat	Ugovorni aranžman u okviru kog dve ili više strana preduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole. Zajednički poduhvat može biti u formi zajednički kontrolisane aktivnosti, zajednički kontrolisane imovine ili zajednički kontrolisanog entiteta.
zalihe	Sredstva: (a) koja se drže radi prodaje u redovnom poslovanju; (b) u procesu proizvodnje za takve prodaje; ili (c) u obliku osnovnog i pomoćnog materijala koji se troši u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga.
zasebni finansijski izveštaji	Izveštaji koje sastavlja matični entitet, investitor u pridruženi entitet ili učesnik u zajednički kontrolisanom entitetu, u kojima se investicije računovodstveno obuhvataju na osnovu direktnog učešća u kapitalu, a ne na osnovu iskazanog rezultata i neto imovine entiteta u koji je investirano.
zavisni entitet	Entitet, uključujući i nekorporativni entitet kao što je ortačko društvo, koje je pod kontrolom drugog entiteta (koji se naziva matični entitet).