

## Међународни стандард финансијског извештавања 14

### Регулисана временска разграничења

#### Циљ

---

- 1 Циљ овог Стандарда је утврђивање специфичних захтева финансијског извештавања за *регулисана временска разграничења* која се јављају када ентитет купцима пружа добра или услуге по ценама или стопама које су предмет *регулације цена*.
- 2 Ради испуњења тог циља, овај Стандард захтева:
  - (а) ограничене промене рачуноводствених политика које су биле примењиване у складу са ранијим општеприхваћеним рачуноводственим принципима (претходни GAAP) за *регулисана временска разграничења*, која су првенствено повезана са њиховом презентацијом, и
  - (б) обелодањивања која:
    - (i) идентификују и објашњавају износе признате у финансијским извештајима ентитета који произлазе из регулације цена; и
    - (ii) помажу корисницима финансијских извештаја да разумеју износ, време и неизвесност будућих токова готовине од свих признатих *регулисаних временских разграничења*.
- 3 Захтеви овог Стандарда дозвољавају ентитету да у свом делокругу приликом усвајања IFRS настави да рачуноводствено у својим финансијским извештајима у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима обухвата регулисана временска разграничења која су предмет ограничених промена из параграфа 2.
- 4 Додатно, овај Стандард дозвољава неке изузетке и изузећа од примене захтева других стандарда. Сви предвиђени захтеви који се односе на извештавање о регулисаним временским разграничењима, као и сви изузеци и изузећа од захтева других стандарда који су повезани са тим салдима, садржани су унутар овог Стандарда уместо унутар тих других стандарда.

#### Делокруг

---

- 5 Ентитету је дозвољено да примењује захтеве овог Стандарда у својим првим финансијским извештајима који су у складу са IFRS ако и само ако:
  - (а) обавља активности чије цене су регулисане; и
  - (б) у својим финансијским извештајима је признао износе који су у складу с претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима квалификовани као регулисана временска разграничења.
- 6 Ентитет треба да примењује захтеве овог Стандарда у својим финансијским извештајима за наредне периоде ако и само ако је у првим финансијским извештајима који су у складу са IFRS, регулисана временска разграничења признао на начин да је изабрао да примени захтеве овог Стандарда.
- 7 Овај Стандард се не односи на друге аспекте рачуноводственог исказивања за ентитете који су укључени у активности са регулисаним ценама. Примењујући захтеве овог Стандарда, сви износи чије је признавање дозвољено или захтевано као имовина или обавезе у складу с другим стандардима не треба да буду укључени у износе класификоване као регулисана временска разграничења.
- 8 Ентитет који је обухваћен делокругом овог Стандарда, и који бира да га примењује, треба да примењује све његове захтеве за сва регулисана временска разграничења која произилазе из свих активности ентитета са регулисаним ценама.

## Признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања

---

### Привремено изузеће од параграфа 11 IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке

- 9 Ентитет који врши активности са регулисаним ценама и који је обухваћен делокругом овог Стандарда, и који је одабрао да примењује овај Стандард, приликом развоја својих рачуноводствених политика за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења, треба да примењује само параграфе 10. и 12. IAS 8.
- 10 У параграфима 11-12 у IAS 8 наведени су извори захтева и смерница којима се од руководства захтева или се дозвољава да их размотри приликом развоја рачуноводствених политика за одређене ставке, ако нема релевантног стандарда који се односи на те ставке. Овај Стандард омогућава ентитету да искористи изузеће од примене параграфа 11 у IAS 8 у својим рачуноводственим политикама за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Као последица тога, ентитетима који признају регулисана временска разграничења, било као засебне ставке или као део књиговодствене вредности остале имовине или обавеза, у складу са њиховим претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, дозвољено је да наставе да признају та временска разграничења у складу са овим Стандардом примењујући изузеће од параграфа 11 из IAS 8, у зависности од промена која се односе на презентацију, а које су захтеване параграфима 18-19 овог Стандарда.

### Наставак примене постојећих рачуноводствених политика

- 11 Приликом почетне примене овог Стандарда, ентитет треба да настави са применом рачуноводствених политика претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења, осим за све промене дозвољене параграфима 13 до 15 Међутим, презентација таквих износа треба бити у складу са захтевима овог Стандарда који се односе на презентацију, што може да захтева промене политика презентације из претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа (видети параграфе 18.-19.).
- 12 Ентитет у наредним периодима треба доследно да примењује политике утемељене у складу са параграфом 11, осим за све промене дозвољене параграфима 13-15.

### Промене рачуноводствених политика

- 13 Ентитет не треба да мења своје рачуноводствене политике да би започео са признавањем регулисаних временских разграничења. Ентитет може да промени само своје рачуноводствене политике за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења уколико та промена чини финансијске извештаје релевантнијим за потребе доношења економских одлука корисника и не мање поузданим<sup>1</sup>, или поузданијим и не мање релевантним за те потребе. Ентитет треба да просуђује о релевантности и поузданости користећи критеријуме из параграфа 10 у IAS 8.
- 14 Овај Стандард не омогућава ентитетима да буду изузети од примене параграфа 10 или 14-15 из IAS 8 на промене у рачуноводственим политикама. Да би оправдао промену рачуноводствених политика за регулисана временска разграничења, ентитет треба да покаже да своје финансијске извештаје том променом приближава задовољењу критеријума из параграфа 10 IAS 8. Међутим, променом не мора да

---

<sup>1</sup> У септембру 2010, IASB је заменио *Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја Концептуалним оквиром финансијског извештавања*. Појам “веродостојно представљање” обухвата главне карактеристике које је ранији Оквир звао “поузданост”. Захтев из параграфа 13. овог Стандарда је заснован на захтевима IAS 8, који је задржао појам “поуздан”.

постигне потпуну усклађеност са критеријумима за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења.

- 15 Параграфи 13-14 примењују се на промене до којих је дошло приликом почетне примене овог Стандарда и на промене до којих је дошло у наредним извештајним периодима.

## Однос са другим стандардима

- 16 Сваки конкретан изузетак, изузеће или додатни захтев који се тичу односа овог Стандарда са другим стандардима садржани су унутар овог Стандарда (видети параграфе Б7 до Б28). У одсуству сваког таквог изузетка, изузећа или додатних захтева, други стандарди треба да се примењују на регулисана временска разграничења на исти начин на који се примењују на имовину, обавезе, приходе или расходе који су признати у складу с другим стандардима.
- 17 У неким ситуацијама, можда ће бити потребно применити други стандард на регулисана временска разграничења која су била одмерена у складу са рачуноводственим политикама ентитета које су утврђене у складу са параграфима 11-12 како би се тај салдо адекватно приказао у финансијским извештајима. На пример, ентитет је можда имао активности са регулисаним ценама у страним земљама за које су трансакције и регулисана временска разграничења изражена у валутама које нису функционалне валуте извештајног ентитета. Регулисана временска разграничења и кретања на тим салдима су преведена применом IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*.

## Презентација

### Промене у презентацији

- 18 Овај Стандард поставља захтеве који се тичу презентације, а који су истакнути у параграфима 20 до 26, за регулисана временска разграничења која се признају у складу с параграфима 11-12. Када се примењује овај Стандард, регулисана временска разграничења признају се у извештају о финансијској позицији, као додатак уз имовину и обавезе које су признате у складу са другим стандардима. Ови услови презентације одвајају утицај признавања регулисаних временских разграничења од захтева финансијског извештавања који су наведени у другим стандардима.
- 19 Осим ставки за које се захтева да буду презентоване у извештају о финансијској позицији и извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату у складу са IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*, ентитет који примењује овај Стандард треба да презентује сва регулисана временска разграничења и њихове промене у складу са параграфима 20 до 26.

### Класификација салда регулисаних временских разграничења

- 20 Ентитет у извештају о финансијској позицији треба да искаже посебне билансне позиције за:
- (а) укупна салда свих активних регулисаних временских разграничења; и
- (б) укупна салда свих пасивних регулисаних временских разграничења.
- 21 Када ентитет презентује текућу и сталну имовину, као и краткорочне и дугорочне обавезе, као посебне класификације у свом извештају о финансијској позицији, ентитет тада не треба да класификује регулисана временска разграничења као краткорочна или дугорочна. Уместо тога, посебне билансне позиције које се захтевају параграфом 20 треба да буду одвојене од имовине и обавеза које су у складу са другим стандардима презентоване применом међузбирова, који су израчунати пре него што су презентована салда регулисаних временских разграничења.

### Класификација кретања салда регулисаних временских разграничења

- 22 Ентитет треба да презентује, у одељку о осталом укупном резултату у извештају о добитку и губитку и осталом укупном резултату, нето кретања свих салда регулисаних временских разграничења за извештајни период који се повезују са ставкама признатим у осталом укупном

результату. Посебне ставке треба да се користе за нето кретања повезана са ставкама које, у складу с другим стандардима:

- (а) накнадно неће да се рекласификују у добитак или губитак; и
  - (б) накнадно хоће да се рекласификују у добитак или губитак када се испуне посебни услови.
23. Ентитет у одељку о осталом укупном резултату у извештају о добитку и губитку и осталом укупном резултату, треба да презентује посебну ставку за преостала нето кретања регулисаних временских разграничења за извештајни период, искључујући кретања која се не одражавају на добитак или губитак, као што су стечени износи. Ова посебна ставка треба да буде раздвојена од прихода и расхода који су исказани у складу са другим стандардима применом међузбирова, који су израчунати пре нето кретања регулисаних временских разграничења.
24. Када ентитет признаје одложена пореска средства или одложене пореске обавезе као резултат признавања регулисаних временских разграничења, он резултујућа одложена пореска средства (обавезе) и повезана кретања салда те одложене пореске имовине (обавеза) треба да презентује са повезаним регулисаним временским разграничењима и кретањима салда тих разграничења, уместо у збиру презентованом у складу са IAS 12 *Порези на добитак* за одложена пореска средства (обавезе) и порески расход (приход) (видети параграфе Б9-Б12).
25. Када ентитет презентује престанак пословања или групу за отуђење у складу с IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*, он свако повезано регулисано временско разграничење и нето кретања салда тих разграничења, када је применљиво, треба да презентује са салдима регулисаних временских разграничења и кретањима тих салда, уместо унутар групе за отуђење или прекинутих пословања (видети параграфе Б19-Б22).
26. Када ентитет зараду по акцији презентује у складу с IAS 33 *Зарада по акцији*, он треба да презентује додатне основне и разређене зараде по акцији, које су израчунате применом износа зарада у складу са захтевима IAS 33 али не укључујући кретања салда регулисаних временских разграничења (видети параграфе Б13-Б14).

## Обелодањивање

### Циљ

27. Ентитет који одабере да примењује овај Стандарда треба да обелодани информације које корисницима омогућавају да процене:
- (а) природу, као и повезане ризике, регулације цена којом се утврђује цена(е) коју ентитет може да наплаћује од купаца за робу и услуге које пружа; и
  - (б) ефекте те регулације цена на његову финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине.
28. Ако се било које обелодањивање наведено у параграфима 30-36 не сматра релевантним за испуњавање циља из параграфа 27, оно може да се изостави из финансијских извештаја. Ако су обелодањивања исказана у складу с параграфима 30-36 недовољна за испуњавање циља из параграфа 27, ентитет треба да обелодани додатне информације које су потребне за испуњење циља.
29. Да би се испунио циљ обелодањивања из параграфа 27, ентитет треба да размотри све наведено:
- (а) ниво детаља који су потребни да би се задовољили захтеви обелодањивања;
  - (б) колики нагласак треба да се стави на сваки од различитих захтева;
  - (ц) у којој мери треба да се изврши груписање или рашчлањивање; и
  - (д) да ли су корисницима финансијских извештаја потребне додатне информације како би проценили обелодањене квантитативне информације.

## Објашњење активности које су предмет регулације цена

- 30 Да би се помогло кориснику финансијских извештаја у процени природе, као и повезаних ризика, активности ентитета које су у вези са регулисаним ценама, ентитет треба да обелодани, за сваку врсту активности које су у вези са регулисаним ценама:
- (а) кратак опис природе и обима активности са регулисаним ценама и природу поступка одређивања регулисаних цена;
  - (б) идентитет регулатора цена. Ако је регулатор цена повезана страна (на начин дефинисан у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*), ентитет треба да обелодани ту чињеницу, заједно са објашњењем на који начин је повезана;
  - (ц) на који начин је будући опоравак сваке класе (нпр. свака врста расхода или прихода) регулисаног активног временског разграничења или обрнуто регулисаног пасивног временског разграничења погођен ризицима и неизвесношћу, на пример:
    - (i) ризик потражње (на пример, промене у ставовима потрошача, доступност заменских извора набавке или ниво конкуренције);
    - (ii) регулаторни ризик (на пример, пријава или одобрење примене утврђивања цене или процена очекиваних будућих поступака регулатора од стране ентитета); и
    - (iii) остали ризици (на пример, валутни или други тржишни ризици).
- 31 Обелодањивања захтевана параграфом 30 треба да буду дата директно у финансијским извештајима или у напоменама, или кроз унакрсна упућивања из финансијских извештаја у неки други извештај, као што је извештај руководства или извештај о ризику, који је доступан корисницима финансијских извештаја под истим условима као финансијски извештаји и у исто време. Ако информације нису директно укључене у финансијске извештаје или кроз унакрсна упућивања, финансијски извештаји су непотпуни.

## Објашњење признатих износа

- 32 Ентитет треба да обелодани основу за признавање и престанак признавања регулисаних временских разграничења као и начин почетног и накнадног одмеравања, укључујући начин на који се процењује надокнадивост регулисаних временских разграничења те како се распоређује било какав губитак од умањења вредности.
- 33 За сваку врсту активности са регулисаним ценама, ентитет за сваку класу регулисаних временских разграничења треба да обелодани следеће информације:
- (а) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, у табеларном формату осим када је други формат прикладнији. Ентитет треба да примени просуђивање приликом утврђивања нивоа потребних детаља (видети параграфе 28 до 29), али су обично релевантне следеће ставке:
    - (i) износи који су били признати у текућем периоду у извештају о финансијској позицији као регулисана временска разграничења;
    - (ii) износи који су били признати у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату повезани са салдима која су била надокнађена (понекад описана као амортизована) или поништена у текућем периоду; и
    - (iii) други износи, утврђени одвојено, који су утицали на регулисана временска разграничења, као што су умањења вредности, ставке стечене или преузете кроз пословне комбинације, ставке намењене отуђењу, или утицаји промена девизних курсева или дисконтних стопа.
  - (б) стопе поврата или дисконтне стопе (укључујући и нулте стопе или распон цена, ако је применљиво) коришћене да би се изразила временска вредност новца и које су применљиве на сваку класу регулисаних временских разграничења; и
  - (ц) преостале периоде током којих ентитет очекује да надокнади (или амортизира) књиговодствену вредност сваке класе пасивних регулисаних временских разграничења.
- 34 Када регулација цена утече на износ и време расхода (прихода) ентитета од пореза на добитак, он треба да обелодани ефекат регулације цена на износе признатог текућег и одложеног пореза. Додатно, ентитет треба одвојено да обелодани сва регулисана временска разграничења која су у вези с опорезивањем и повезаним кретањем тих салда.
- 35 Када ентитет у складу са IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима* изврши обелодањивања за учешћа у зависним ентитетима, придруженим ентитетима или заједничким подухватима који врше активности са регулисаним ценама и за које су регулисана временска

разграничења призната у складу са овим Стандардом, он треба да обелодани износе који су обухваћени салдима пасивних или активних регулаторних временских разграничења и нето кретањима тих салда за обелодањена учешћа (видети параграфе Б25-Б28)

- 36 Када ентитет закључи да регулисана временска разграничења више нису потпуно надокнадива или не могу да се сторнирају, он треба да обелодани ту чињеницу, разлог зашто нису надокнадива или не могу да се сторнирају као и износ за који је регулисано временско разграничење умањено.

## Додатак А

### Дефиниције појмова

*Овај прилог је саставни део овог IFRS.*

<b>први финансијски извештаји у складу са IFRS</b>	Први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет усваја примену <b>Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS)</b> експлицитним и безрезервним саопштењем о усаглашености са IFRS.
<b>ентитет који први пут примењује IFRS</b>	Ентитет који презентује своје прве финансијске извештаје састављене у складу са IFRS.
<b>претходни општеприхваћени рачуноводствени принципи (GAAP)</b>	Рачуноводствена основа коју је <b>ентитет који први пут примењује IFRS</b> користио непосредно пре усвајања IFRS.
<b>активности са регулисаним ценама</b>	Активности ентитета које су предмет регулације цена.
<b>регулација цена</b>	Оквир за утврђивање цена које могу да се зарачунају купцима за робу или услуге, а који подлеже надзору и/или одобрењу регулатора цена.
<b>регулатор цена</b>	Надлежни орган који је законом или регулативом овлашћен да утврђује цену или распон цена које обавезују ентитет. Регулатор цена може бити и тело које је трећа страна или повезана страна ентитета, укључујући и властити управни одбор ентитета, уколико се од тог тела законом или регулативом захтева да утврђује цене и у интересу купаца и како би се обезбедила укупна финансијска одрживост ентитета.
<b>регулисана временска разграничења</b>	Салдо сваког расхода (или прихода) који се неће признати као имовина или обавеза у складу с другим стандардима, али је квалификован да буде временско разграничење јер је од стране <b>регулатора цена</b> узет у обзир, или се очекује да ће бити узет у обзир, приликом утврђивања цене/а која може да се зарачуна купцима.

## Прилог Б Упутство за примену

*Овај прилог је саставни део овог IFRS.*

### Активности са регулисаним ценама

- Б1 Историјски гледано, регулација цена се примењивала на све активности неког ентитета. Међутим, имајући у виду стицања, диверзификацију и дерегулацију, регулација цена сада може да се примењује само на део активности ентитета. Овај Стандард се односи само на активности са регулисаним ценама које су предмет законских или регулаторних ограничења кроз поступке регулације цена, без обзира на врсту ентитета или делатност којој припада.
- Б2 Ентитет не треба да примењује овај Стандард на активности које су саморегулисане, на пример активности које нису предмет оквира који надзире и/или одобрава регулатор цена. Ово не спречава ентитет да буде квалификован за примену овог Стандарда када:
- (а) властито управљачко тело или повезана страна ентитета утврде цене које су у интересу купаца и којима се обезбеђује укупна финансијска одрживост ентитета унутар одређеног оквира цена; и
  - (б) оквир је подложен надзору и/или одобравању од стране надлежног органа који је овлашћен законом или регулативом.

### Наставак постојећих рачуноводствених политика

- Б3 За потребе овог Стандарда, регулисано временско разграничење је дефинисано као салдо сваког расхода (или прихода) који неће бити признат као имовина или обавеза у складу са другим стандардима, али испуњава услове да буде временско разграничење јер је од стране регулатора цена узето у обзир, или се очекује да ће бити узето у обзир, приликом утврђивања цене/а које се могу зарачунати купцима. Неке ставке расхода (или прихода) могу бити изван регулисаних цена зато што се, на пример, не очекује да се ти износи прихвате од стране регулатора цена или зато што нису унутар делокруга регулације цена. Сходно томе, таква ставка се признаје као приход или расход када настане, осим када неки други стандард дозвољава или захтева да та ставка буде укључена у књиговодствену вредност имовине и обавеза.
- Б4 У неким случајевима, други стандарди изричито забрањују ентитету да, у извештају о финансијској позицији, признаје регулисана временска разграничења која могу бити призната, засебно или унутар других ставки као што су некретнине, постројења и опрема у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим политикама. Међутим, у складу с параграфом 11. овог Стандарда, ентитет који одабере да овај Стандард примењује у својим првим финансијским извештајима у складу са IFRS користи и изузеће од параграфа 11 у IAS 8 како би наставио с применом претходних општеприхваћених рачуноводствених политика за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Такве рачуноводствене политике могу укључивати, на пример, следеће поступке:
- (а) признавање активних регулисаних временских разграничења када ентитет, као резултат тренутних или очекиваних поступака регулатора цена, има право да повиси цене у будућим периодима како би надокнадио своје одобрене трошкове (нпр. трошкови за које се очекује да ће их надокнадити регулисана(е) цена(е));
  - (б) признавање, као салда рачуна пасивних или активних регулисаних временских разграничења, оног износа који одговара сваком губитку или добитку од отуђења или повлачења како ставки некретнина, постројења и опреме, тако и нематеријалне имовине, за који се очекује да буде надокнађен или сторниран кроз будуће цене;



- (ц) признавање пасивних регулисаних временских разграничења када се од ентитета захтева да, као резултат тренутних или очекиваних поступака регулатора цена, умањи цене у будућим периодима како би сторнирао сва претерана надокнађивања дозвољених трошкова (на пример износа изнад надокнадивог износа који је утврдио регулатор цена); и
- (д) одмеравање регулисаних временских разграничења на недисконтованој основи или на дисконтованој основи за коју се користи каматна или дисконтна стопа коју је одредио регулатор цена.
- Б5 Дати су примери врста трошкова које регулатори цена могу да дозволе приликом одлучивања о утврђеним ценама и које ентитет, стога, може да признати у регулисаним временским разграничењима:
- (i) варијације обима или куповних цена;
  - (ii) трошкови одобрених иницијатива које се односе на „зелену енергију“ (преко износа који се капитализују као део трошка некретнина, постројења и опреме у складу са IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*);
  - (iii) индиректно приписани прекомерни трошкови који се третирају као капитални трошкови за потребе регулације цена (али се не дозвољава да, у складу с IAS 16, буду укључени у трошак набавке ставке некретнина, постројења и опреме);
  - (iv) трошкови отказивања пројекта;
  - (v) трошкови оштећења услед невремена; и
  - (vi) процењена камата (укључујући износе одобрене за средства коришћена током изградње који ентитету пружају приход од власничког капитала, као и од позајмљивања).
- Б6 Регулисана временска разграничења обично представљају временске разлике између признавања ставки прихода и расхода за регулаторне сврхе и признавања тих ставки за сврхе финансијског извештавања. Када ентитет мења рачуноводствену политику приликом преласка на IFRS или приликом почетне примене новог или ревидираног стандарда, могу настати нове или ревидиране временске разлике које стварају нова или ревидирана регулисана временска разграничења. Забрана из параграфа 13 која онемогућава ентитет да мења своје рачуноводствене политике како би почео да признаје регулисана временска разграничења не забрањује признавање нових или ревидираних регулисаних временских разграничења која су настала због других промена у рачуноводственим политикама захтеваним у IFRS. То је због тога што би признавање регулисаних временских разграничења за такве временске разлике требало да буде доследно постојећој политици признавања примењеној у складу са параграфом 11 па не би представљало увођење нових рачуноводствених политика. Слично томе, параграф 13 не забрањује признавање регулисаних временских разграничења проистеклих из временских разлика које нису постојале непосредно пре датума преласка на IFRS али су доследна рачуноводственим политикама ентитета заснованим у складу с параграфом 11 (на пример, трошкови оштећења услед невремена).

## Примена других стандарда

- Б7 Ентитет који је обухваћен делокругом, и који одабере да примењује захтеве овог Стандарда треба наставити са применом рачуноводствених политика претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Међутим, параграфи 16-17 наводе да, у неким ситуацијама, на регулисана временска разграничења можда треба да се примењују други стандарди како би се на одговарајући начин исказала у финансијским извештајима. У следећим параграфима приказано је како се неки други стандарди повезују са захтевима овог Стандарда. Посебно су појашњени специфични изузеци и изузећа од других стандарда као и додатни захтеви који се тичу презентације и обелодањивања које се очекује да ће бити применљиви.

## Примена IAS 10 Догађаји након извештајног периода

- Б8 Ентитет ће можда морати да користи процене и претпоставке приликом признавања и одмеравања регулисаних временских разграничења. За догађаје који настају између краја извештајног периода и датума када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, ентитет треба да примењује IAS 10

како би утврдио да ли би ове процене и претпоставке требало да се коригују у циљу одражавања тих догађаја.

## Примена IAS 12 Порези на добитак

- Б9 IAS 12 захтева, уз одређене ограничене изузетке, да ентитет за све привремене разлике призна одложену пореску обавезу и (под одређеним условима) одложену пореску имовину. Ентитет који пружа услуге и нуди робу чије су цене регулисане треба да примењује IAS 12 на све своје активности, укључујући и своје активности с регулисаним ценама, како би утврдио износ пореза на добит који треба да се призна.
- Б10 У неким шемама са регулисаним ценама, регулатор цена дозвољава или захтева да ентитет повећа своје будуће цене како би надокнадио неке или све своје трошкове пореза на добит. У таквим околностима, то би могло да доведе до тога да ентитет у извештају о финансијској позицији призна регулисана временска разграничења повезана са порезом на добит, у складу са својим рачуноводственим политикама утврђеним у складу са параграфима 11-12. Ентитет би признавањем тих регулисаних временских разграничења која су повезана са порезом на добит могао да створи додатну привремену разлику због које би се признао додатно одложени порески износ.
- Б11 Без обзира на захтеве који се односе на презентацију и обелодањивање из IAS 12, када ентитет одложену пореску имовину или одложену пореску обавезу признаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења, он тај износ одложеног пореза не треба да укључи у укупан салдо одложене пореске имовине (обавезе). Уместо тога, ентитет одложену пореску имовину (обавезу) која настаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења треба да презентује:
- (а) са ставкама које су презентоване за стања активних и пасивних регулисаних временских разграничења; или
  - (б) као засебну ставку поред повезаних стања активних и пасивних регулисаних временских разграничења.
- Б12 Слично томе, када ентитет признаје кретање одложене пореске имовине (обавезе) које настаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења, ентитет кретање у том одложеном пореском износу не треба да укључи у ставку пореског расхода (прихода) која је презентована у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату у складу са IAS 12. Уместо тога, ентитет кретање у одложеној пореској имовини (обавези) које настаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења треба да презентује:
- (а) са ставкама које су за кретања регулисаних временских разграничења презентоване у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату; или
  - (б) као засебну ставку поред повезаних ставки које су у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату презентоване за кретања регулисаних временских разграничења.

## Примена IAS 33 Зарада по акцији

- Б13 Параграф 66. у IAS 33 захтева да неки ентитети, у билансу успеха и осталом укупном резултату, презентују основне и разређене зараде по акцији, како за добитак или губитак од необустановљеног пословања, тако и за добит и губитак који може да се припише власницима обичних акција матичног ентитета. Осим тога, параграф 68. у IAS 33 од ентитета који пријави прекид пословања захтева да обелодани основне и разређене износе по акцији за прекинуто пословање, у билансу успеха или извештају о осталом укупном резултату или у напоменама.
- Б14 За сваки износ зараде по акцији презентован у складу са IAS 33, ентитет који примењује овај Стандард треба да презентује додатне износе основних и разређених зарада по акцији који су израчунати на исти начин, осим што ти износи не треба да укључују нето кретања регулисаних временских разграничења. У складу са захтевима из параграфа 73 IAS 33, ентитет зараде по акцији захтеване параграфом 26 овог Стандарда треба да презентује једнако истакнуто као и зараде по акцији захтеване стандардом IAS 33 за све презентоване периоде.

## Примена IAS 36 Умањење вредности имовине

- Б15 Параграфи 11 до 12 захтевају од ентитета да настави да примењује своје рачуноводствене политике претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа за идентификацију, признавање, одмеравање и сторнирање сваког умањења вредности својих признатих регулисаних временских разграничења. Према томе, IAS 36 се не примењује на засебна регулисана временска разграничења која су призната.
- Б16 Међутим, IAS 36 може да захтева да ентитет изврши тест на умањење вредности за јединицу која генерише готовину, која укључује салда рачуна регулисаних временских разграничења. Овај тест може да се захтева зато што дата јединица која генерише готовину садржи гудвил, или зато што је један или више индикатора умањења вредности описаних у IAS 36 идентификован у вези са том јединицом. У таквим ситуацијама, параграфи 74 до 79 из IAS 36 садрже захтеве за утврђивање надокнадиве вредности и књиговодствене вредности јединице која генерише готовину. Ентитет те захтеве треба да примени како би одлучио да ли је било које од признатих регулисаних временских разграничења укључено у књиговодствену вредност јединице која генерише готовину за сврхе тестирања на умањење вредности. Преостали захтеви из IAS 36 потом треба да се примене на сваки губитак по основу умањења вредности који је признат као резултат овог теста.

## Примена IFRS 3 Пословне комбинације

- Б17 Основни принцип IFRS 3 је да стицалац пословања признаје стечену имовину и преузете обавезе по фер вредности на датум стицања. IFRS 3 омогућава ограничене изузетке од својих принципа признавања и одмеравања. Параграф Б18 овог Стандарда наводи додатни изузетак.
- Б18 Параграфи 11-12 захтевају да ентитет настави са применом претходно примењиваних општеприхваћених рачуноводствених принципа за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Према томе, ако ентитет стиче пословање, у својим консолидованим финансијским извештајима он тада треба да примењује рачуноводствене политике успостављене у складу с параграфима 11-12 за признавање и одмеравање регулисаних временских разграничења друге стране на датум стицања. Стечена регулисана временска разграничења треба да се признају у консолидованим финансијским извештајима стицаоца у складу са његовим политикама, без обзира на то је ли стицалац та стања признао у својим финансијским извештајима.

## Примена IFRS 5 Стална имовина која се држи за продају и прекид пословања

- Б19 Параграфи 11-12 захтевају да ентитет настави да примењује своје претходне рачуноводствене политике за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Према томе, захтеви у вези одмеравања из IFRS 5 не треба се примењују на призната регулисана временска разграничења.
- Б20 Параграф 33 из IFRS 5 захтева да се у билансу успеха и извештају о осталом укупном резултату за прекинута пословања презентује један износ. Без обзира на захтеве из тог параграфа, када ентитет који одабере примену овог Стандарда презентује прекид пословања, он у оквиру ставки које захтева параграф 33 из IFRS 5 не треба да укључи кретање регулисаних временских разграничења која су настала од активности са регулисаним ценама из прекинутог пословања. Уместо тога, ентитет треба да презентује кретање регулисаних временских разграничења која су настала од активности са регулисаним ценама из прекинутог пословања:
- (а) у оквиру ставке која је презентована за кретања регулисаних временских разграничења која су повезана са добитком или губитком; или
  - (б) као засебну ставку поред повезане ставке која је презентована за кретања регулисаних временских разграничења повезаних са добитком или губитком.
- Б21 Слично томе, без обзира на захтеве из параграфа 38 IFRS 5, када ентитет презентује групу за отуђење, он укупан износ пасивних и активних регулисаних временских разграничења која су део групе за отуђење не сме да укључи унутар ставки које захтева параграф 38 из IFRS 5. Уместо тога, ентитет треба

да презентује укупна салда пасивних и активних регулисаних временских разграничења која су део групе за отуђење:

- (а) у оквиру ставки које су приказане за пасивна и активна регулисана временска разграничења; или
- (б) као засебне ставке поред осталих пасивних и активних регулисаних временских разграничења.

Б22 Ако ентитет одабере да салда регулисаних временских разграничења и промене на њима које се односе на групу за отуђење или прекид пословања прикаже унутар повезаних ставки регулисаних временских разграничења, може бити неопходно да их обелодани засебно као део анализе ставки регулисаних временских разграничења описаних у параграфу 33 овог Стандарда.

## **Примена IFRS 10 Консолидовани финансијски извештаји и IAS 28 Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате**

Б23 Параграф 19 из IFRS 10 наводи да је „матични ентитет обавезан да припрема консолидоване финансијске извештаје коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и остале догађаје под сличним околностима“. Параграф 8. овог Стандарда захтева да ентитет који је обухваћен делокругом, а одабрао је да примењује овај Стандард, треба да примени све његове захтеве на сва регулисана временска разграничења која настају из свих његових активности са регулисаним ценама. Према томе, ако матични ентитет признаје регулисана временска разграничења у својим консолидованим финансијским извештајима у складу са овим Стандардом, исте рачуноводствене политике треба да се примене за регулисана временска разграничења која настају у свим његовим зависним ентитетима. Ово треба да се примењује обзира на то да ли су зависни ентитети признали та салда у својим финансијским извештајима.

Б24 Слично томе, параграфи 35. до 36. из IAS 28 захтевају да, приликом примене методе удела, „финансијски извештаји ентитета се састављају коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима“. У складу са тим, треба да се изврше кориговања у циљу усклађивања рачуноводствених политика придружених ентитета и заједничких подухвата које се односе на признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења, са политикама инвестиционог ентитета приликом примене методе удела.

## **Примена IFRS 12 Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима**

Б25 Параграф 12.(е) из IFRS 12 захтева да ентитет обелодањује за сваки од својих зависних ентитета, који имају учешћа без права контроле, материјално значајна за извештајни ентитет, добитак или губитак који припадају учешћима без права контроле у зависном ентитету током извештајног периода. Ентитет који признаје регулисана временска разграничења у складу с овим Стандардом треба да обелодани нето кретање регулисаних временских разграничења које је укључено у износе чије се обелодањивање захтева параграфом 12.(е) из IFRS 12.

Б26 Параграф 12(г) из IFRS 12 захтева да ентитет, за сваки од својих зависних ентитета који имају мањинске уделе који су значајни за извештајни ентитет, обелодани сажете финансијске информације о зависном ентитету, на начин наведен у параграфу Б10 из IFRS 12. Слично томе, параграф 21(б)(ii) из IFRS 12 захтева да ентитет, за сваки заједнички подухват и придружени ентитет који је значајан за извештајни ентитет, обелодани сажете финансијске информације на начин наведен у параграфима Б12 до Б13. У IFRS 12. у параграфу Б16 из IFRS 12 наведене су сажете финансијске информације које ентитет треба да обелодани и за све остале придружене ентитете и заједничке подухвате који појединачно нису материјално значајни у складу с параграфом 21(ц) из IFRS 12.

Б27 Осим информација наведених у параграфима 12, 21, Б10, Б12-Б13 и Б16 из IFRS 12, ентитет који регулисана временска разграничења признаје у складу са овим Стандардом такође треба да обелодани укупна активна регулисана временска разграничења, укупна пасивна регулисана временска разграничења, као и њихова нето кретања, подељена на износе признате у билансу успеха и износе признате и осталом укупном резултату, за сваки ентитет за који се захтевају обелодањивања у складу са IFRS 12.

Б28 У параграфу 19 стандарда IFRS 12 наведене су информације чије обелодањивање се захтева од ентитета када признаје добитак или губитак од губитка контроле над зависним ентитетом, израчунат у складу са параграфом 25 стандарда IFRS 10. Осим информација које се захтевају у параграфу 19 из IFRS 12, ентитет који одабере да примењује овај Стандард, део тог добитка или губитка који се може приписати престанку признавања регулисаних временских разграничења у бившем зависном ентитету треба да се обелодани на дан када је контрола изгубљена.

## **Прилог Ц**

### **Датум ступања на снагу и прелазне одредбе**

*Овај прилог је саставни део овог Стандарда.*

#### **Датум ступања на снагу и прелазне одредбе**

---

##### **Датум ступања на снагу**

- Ц1 Ентитет треба да примењује овај стандард ако се његови први годишњи финансијски извештаји у складу са IFRS односе на период који почиње на дан 1. јануара 2016. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај Стандард за прве годишње финансијске извештаје у складу са IFRS за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.