

МРС-ЈС 8 – УЧЕШЋА У ЗАЈЕДНИЧКИМ УЛАГАЊИМА

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 31 (ревидираним 2003. године) *Учешћа у заједничким подухватима* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 31 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS). Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси:

IFRS Publications Department, First Floor 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASB ауторско право има Фондација IFRS. „IFRS“, „IAS“, „IASB“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 8 – УЧЕШЋЕ У ЗАЈЕДНИЧКИМ УЛАГАЊИМА

Историјат МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 8, Учешће у заједничким улагањима, објављен је у мају 2000.

У децембру 2006, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 8.

Од тада, МРС-ЈС 8 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у јануару 2010.)
- *МРС-ЈС 29, Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање* (објављен у јануару 2010.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 8

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
1	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
2	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
47	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
48	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
58	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
69А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.

Децембар 2006.

МРС-ЈС 8 – УЧЕШЋЕ У ЗАЈЕДНИЧКИМ УЛАГАЊИМА

САДРЖАЈ

Параграфи

Делокруг	1-5
Дефиниције	6-16
Обавезујући споразум	7-10
Облици заједничког улагања	11-12
Заједничка контрола	13
Засебни финансијски извештаји	14-16
Заједнички контролисана пословања	17-21
Заједнички контролисана имовина	22-28
Заједнички контролисани ентитети	29-53
Финансијски извештаји улагача	35-51
Пропорционална консолидација	35-42
Метод удела	43-46

Изузеци код пропорционалне консолидације и метода удела	47–51	
Засебни финансијски извештаји учесника у заједничком улагању	52–53	
Трансакције између учесника у заједничком улагању и заједничког улагања	54–56	
Извештавање о учешћу у заједничким улагањима у финансијским извештајима инвеститора		57–58
Руководиоци заједничких улагања	59–60	
Обелодањавање	61–64	
Прелазне одредбе	65–68	
Датум ступања на снагу	69–70	
Повлачење МРС–ЈС 8 (објављеног 2001. године)		71
Прилог: Измене других МРС–ЈС		
Основа за закључивање		
Поређење са IAS 31		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 8 *Учешћа у заједничким улагањима* (МРС–ЈС 8) изложен је у параграфима 1–71 и Прилогу. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС–ЈС 8 треба читати у контексту Основе за закључивање (уколико постоји) и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Делокруг

1. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства треба да примени овај стандард при рачуноводственом обухватању учешћа у заједничким улагањима и извештавању о имовини, обавезама, приходима и расходима заједничког улагања, у финансијским извештајима учесника заједничког улагања и инвеститора, без обзира на структуру или облике у којима се остварују активности заједничког улагања. Међутим, не примењује се на учешћа учесника у заједнички контролисаним ентитетима која поседују:

- (а) организације са ризичним капиталом, или
- (б) заједнички фондови, инвестициони фондови и слични ентитети, укључујући и фондове осигурања повезане са улагањем.

која се одмеравају по фер вредности, са променама фер вредности које се признају у суфициту или дефициту за период у ком је настала промена, у складу са МРС–ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Учесник у таквом заједничком улагању врши обелодањавања захтевана параграфима 62 и 63.

2. Упутство за признавање и одмеравање улагања утврђених у параграфу 1 која се одмеравају по фер вредности, са променама фер вредности које се признају у суфициту или дефициту за период у ком је настала промена, може се наћи у МРС–ЈС 29.

3. Учесник у заједничком улагању са учешћем у заједнички контролисаном ентитету је изузет из примене параграфа 35 (пропорционална консолидација) и параграфа 43 (метод удела) када испуњава следеће услове:

- (а) постоји доказ да је учешће стечено и задржано искључиво ради његовог отуђења у року од дванаест месеци од датума стицања и када руководство активно тражи купца;
- (б) се примењује изузетак из параграфа 16 у МРС–ЈС 6 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, који омогућава ентитету који контролише и који такође има и учешће у заједнички контролисаном ентитету, да не презентује консолидоване финансијске извештаје; или
- (ц) када се примењује све од даље наведеног:
 - (i) учесник у заједничком улагању је:

- контролисани ентитет у потпуном власништву и мало је вероватно да постоје корисници финансијских извештаја састављених применом пропорционалне консолидације или метода удела или (ако постоје) су њихове потребе за информацијама задовољене консолидованим финансијским извештајима ентитета који контролише;

□ контролисани ентитет у делимичном власништву другог ентитета и његових других власника, укључујући и оне који иначе немају право гласа, који нису обавештени о и који се не противе томе да инвеститор не примењује метод удела.

(ii) дужничким инструментима или инструментима капитала учесника у заједничком улагању се не тргује на јавном тржишту (домаћој или страниј берзи или неслужбеној берзи, укључујући и локална и регионална тржишта);

(iii) учесник у заједничком улагању није евидентирао, нити је у процесу евидентирања, својих финансијских извештаја код комисије за хартије од вредности или друге регулаторне организације за сврхе емитовања било које врсте инструмената на јавном тржишту; и

(iv) крајњи или било који посреднички ентитет који контролише учесника у заједничком улагању саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавно коришћење који су у складу са MPC–ЈС.

4. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.

5. У Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор који је објавио IPSASB се објашњава да се од јавних предузећа (GBE) захтева да примењују IFRS које је објавио IASB. Јавна предузећа су дефинисана у MPC–ЈС 1, Презентација финансијских извештаја.

Дефиниције

6. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Метод удела (за сврхе овог стандарда) је рачуноводствени метод којим се учешће у заједнички контролисаном ентитету почетно евидентира по набавној вредности, а затим се коригује према променама учешћа учесника у заједничком улагању у нето имовини/капиталу заједнички контролисаног ентитета насталим након стицања. Извештај о финансијској успешности обухвата учешће учесника у заједничком улагању у суфициту или дефициту заједнички контролисаног ентитета.

Заједничка контрола је уговорена подела контроле над неком активношћу путем обавезујућег споразума.

Заједничко улагање је обавезујући споразум којим се обавезују две или више страна да ће предузети активност која је предмет заједничке контроле.

Пропорционална консолидација је метод рачуноводственог обухватања помоћу ког је учешће учесника заједничког улагања у сваком делу имовине, обавеза, прихода и расхода заједнички контролисаног ентитета комбиновано на “ред по ред” основи са сличним ставкама у финансијским извештајима учесника заједничког улагања или саопштено као засебна линијска ставка у финансијским извештајима учесника заједничког улагања.

Значајан утицај (за сврхе овог стандарда) представља право учествовања у одлучивању о финансијским и пословним политикама у вези са неком активношћу, али не и право контроле или заједничке контроле над тим политикама.

Учесник заједничког улагања је страна у заједничком улагању која има заједничку контролу над тим заједничким улагањем.

Термини дефинисани у другим MPC–ЈС се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима, а наведени су и у Појмовнику дефинисаних термина који је засебно објављен.

Обавезујући споразум

7. Постојање обавезујућег споразума успоставља разлику између учешћа којима се стиче заједничка контрола, и улагања у придружене ентитете, у којима инвеститор има значајан утицај (видети MPC–ЈС 7, Улагања у придружене ентитете). За сврху овог стандарда, споразум подразумева све обавезујуће споразуме између учесника у заједничком улагању. У суштини, овим споразумом се дају слична права и обавезе странама као и уговором. На пример, два државна министарства могу закључити формални споразум о покретању заједничког улагања али тај споразум не представља правни уговор, јер се у оквиру тог правног система појединачна државна министарства не сматрају самосталним правним лицима са правом уговарања. У оквиру овог стандарда, активности за које не постоји обавезујући споразум којим се успоставља заједничка контрола нису заједничка улагања.

8. Споразум се може доказати на више начина, на пример уговором између учесника заједничког улагања или записником о разговорима учесника заједничког улагања. У неким случајевима, споразум је уграђен у оснивачки акт, статут или друга акта заједничког улагања. Без обзира на његову форму, обавезујући споразум је обично у писаном облику и бави се питањима као што

су:

- активности, трајање и обавезе извештавања о заједничком улагању;
- именовање управног одбора или еквивалентног управљачког тела заједничког улагања и гласачка права учесника у заједничком улагању;
- капитални доприноси учесника у заједничком улагању; и
- учешће учесника заједничког улагања у резултатима, у приходима, расходима, суфициту или дефициту, или у новчаним токовима заједничког улагања.

9. Споразум успоставља заједничку контролу над заједничким улагањем. Такав услов обезбеђује да ниједан појединачни учесник заједничког улагања не буде у позицији да једнострано контролише активност. Споразум утврђује одлуке из области битних за остварење циљева заједничког улагања, које захтевају сагласност свих учесника заједничког улагања, као и одлуке које могу изискивати сагласност написане већине учесника заједничког улагања.

10. Споразум може одредити једног учесника као руководиоца или менаџера заједничког улагања. Руководилац не контролише заједничко улагање, већ поступа у складу са финансијском и пословном политиком о којој су се споразумели учесници заједничког улагања, у сагласности са споразумом, и пренели је на руководиоца. Уколико руководилац има моћ управљања финансијском и пословном политиком привредне активности, он контролише улагање и то улагање је контролисани ентитет руководиоца, а не заједничко улагање.

Облици заједничког улагања

11. Многи ентитети јавног сектора ступају у заједничка улагања ради предузимања разних активности. Природа ових активности се разликује, од комерцијалних улагања до пружања бесплатних јавних услуга. Услови заједничког улагања су утврђени уговором или другим обавезујућим споразумом и обично одређују почетно учешће сваког учесника појединачно и учешће у приходима или другим користима (уколико постоје), као и учешће у трошковима сваког учесника појединачно.

12. Заједничка улагања могу бити различитих облика и структура. Овај стандард одређује три опште врсте – заједнички контролисано пословање, заједнички контролисану имовину и заједнички контролисане ентитете – које се уобичајено називају заједничким улагањима и одговарају тој дефиницији. Следеће карактеристике су заједничке за сва заједничка улагања:

- (а) два или више учесника заједничког улагања везани су споразумом; и
- (б) споразумом се успоставља заједничка контрола.

Заједничка контрола

13. Заједничка контрола може бити искључена када је заједничко улагање (а) у процесу правне реорганизације или стечаја, (б) када је предмет административног реструктурирања државних споразума, или (ц) када послује под строгим дугорочним рестрикцијама на његову способност да изврши пренос новчаних средстава учеснику у заједничком улагању. Ако се заједничка контрола наставља, ови догађаји сами по себи нису довољни да оправдају чињеницу да се заједничка улагања рачуноводствено не обухватају у складу са овим стандардом.

Засебни финансијски извештаји

14. Финансијски извештаји у којима се примењују метод пропорционалне консолидације или метод удела нису (а) засебни финансијски извештаји, нити су (б) финансијски извештаји ентитета који нема контролисани ентитет, придружени ентитет или учешће учесника заједничког улагања у заједнички контролисаном ентитету.

15. Засебни финансијски извештаји су (а) извештаји који се презентују поред консолидованих финансијских извештаја, (б) финансијски извештаји у којима се улагања рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела и финансијски извештаји у којима се врши пропорционална консолидација учешћа учесника у заједничком улагању. Засебни финансијски извештаји не треба да се прилажу уз, или да прате, те извештаје.

16. Ентитети који су ослобођени од (а) консолидације у складу са параграфом 16 у МРС–ЈС 6, од (б) примене метода удела у складу са параграфом 19(ц) у МРС–ЈС 7, “Улагања у придружене ентитете” или од (ц) примене пропорционалне консолидације или метода удела у складу са параграфом 3 овог стандарда, могу да презентују засебне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Заједнички контролисана пословања

17. Пословање неких заједничких улагања обухвата коришћење имовине и других ресурса

учесника заједничких улагања, а не оснивање корпорације, партнерства или другог ентитета, или финансијске структуре независне од самих учесника заједничког улагања. Сваки учесник користи сопствене некретнине, постројења и опрему и држи сопствене залихе. Он такође сноси сопствене трошкове, измирује обавезе и обезбеђује сопствено финансирање, које представља његове сопствене обавезе. Активности заједничког улагања могу извршавати запослени код учесника заједничког улагања, уз сличне активности учесника заједничког улагања. Споразум о заједничком улагању обично обезбеђује начин по коме се деле, између учесника заједничког улагања, приход од продаје заједничког производа или пружања услуга и сваки настали заједнички расход.

18. Пример заједнички контролисаног пословања је када два или више учесника комбинују своје активности, средства и стручност, да би заједнички произвели, изнели на тржиште и дистрибуирали одређени производ, као што је на пример авион. Различите делове производног процеса извршава сваки од учесника заједничког улагања. Сваки учесник заједничког улагања сноси сопствене трошкове и узима учешће у приходу од продаје авиона, с тим што је такво учешће утврђено у складу са споразумом. Други пример је када два ентитета комбинују своје активности, средства и стручност да би заједнички пружали услуге, као што је нега старијих лица, при чему локална управа, у складу са споразумом, врши кућне услуге а локална болница обезбеђује медицинску негу. Сваки учесник заједничког подухвата сноси сопствене трошкове и узима учешће у приходу од накнада корисника и државних донација; при чему је учешће утврђено у складу са споразумом.

19. Учесник заједничког улагања признаје, у складу са својим учешћем у заједнички контролисаном пословању, у својим финансијским извештајима:

(а) имовину коју контролише и обавезе које сноси; и

(б) расходе које сноси и своје учешће у приходу од продаје или обезбеђивања робе или пружања услуга у оквиру заједничког улагања.

20. Пошто су имовина, обавезе, приход (уколико постоји) и расходи већ признати у финансијским извештајима учесника заједничког улагања, нису потребна никаква кориговања или друге процедуре консолидације у вези са овим ставкама, када учесник заједничког улагања презентује консолидоване финансијске извештаје.

21. Засебна рачуноводствена евиденција не мора се захтевати за само заједничко улагање и не морају се састављати финансијски извештаји за заједничко улагање. Међутим, учесници у заједничком улагању могу састављати извештаје за руководство како би могли да процене успешност заједничког улагања.

Заједнички контролисана имовина

22. Нека заједничка улагања обухватају заједничку контролу, и често и заједничко власништво учесника у заједничком улагању, над добијеном или прибављеном имовином заједничког улагања која је намењена за потребе заједничког улагања. Имовина се употребљава са циљем стицања користи за учеснике заједничког улагања. Сваки учесник заједничког улагања може узети учешће у учинцима делова имовине и сваки сноси договорено учешће у насталим расходима.

23. Ова заједничка улагања не укључују оснивање корпорације, партнерства или другог ентитета, или финансијске структуре која је одвојена од самих учесника заједничког улагања. Сваки учесник има контролу над својим учешћем у будућим економским користима или услужним потенцијалом по основу свог учешћа у заједнички контролисаној имовини.

24. Неке активности у јавном сектору укључују заједнички контролисану имовину. На пример, локална самоуправа може закључити споразум са корпорацијом из приватног сектора о изградњи саобраћајнице. Изградњом пута грађанима се олакшава кретање између индустријске зоне у локалној самоуправи и лучких објеката. Изградњом пута се омогућава директна веза између производног постројења корпорације из приватног сектора и луке. Споразумом између локалних власти и корпорације приватног сектора утврђује се учешће сваке стране у приходу и расходима насталим у вези са изградњом саобраћајнице. Сходно томе, сваки учесник стиче економске користи или услужни потенцијал из заједнички контролисане имовине и сноси договорени део трошкова у вези са саобраћајницом. Слично томе, многе активности у индустрији нафте, гаса, екстракције минерала укључују заједнички контролисану имовину; на пример, више компанија за производњу нафте може заједнички контролисати и експлоатисати нафтовод. Сваки учесник користи нафтовод за транспорт сопственог производа, а за узврат сноси договорену сразмеру расхода од експлоатисања нафтовода. Други пример заједнички контролисаног дела имовине је када два предузећа заједнички контролишу

некретнину, сваки узимајући учешће у примљеној закупнини и носећи део трошкова.

25. Учесник заједничког улагања признаје, у складу са својим учешћем у заједнички контролисаној имовини, у својим финансијским извештајима:

(а) своје учешће у заједнички контролисаној имовини, класификовано према природи имовине;

(б) сваку обавезу која је настала;

(ц) своје учешће у свакој обавези која је настала заједнички са другим учесницима заједничког улагања, у вези са заједничким улагањем;

(д) сваки приход од продаје или коришћења његовог учешћа у учинцима заједничког улагања, заједно са његовим учешћем у сваком расходу насталом од стране заједничког улагања; и

(е) сваки расход који је проузроковао, са обзиром на своје учешће у заједничком улагању.

26. У складу са сопственим учешћем у заједнички контролисаној имовини, сваки учесник заједничког улагања обухвата у својој рачуноводственој евиденцији и признаје у својим финансијским извештајима:

(а) своје учешће у заједнички контролисаној имовини, класификовано у складу са природом имовине, а не као улагање. На пример, учешће у заједнички контролисаној саобраћајници класификује се као некретнина, постројење и опрема;

(б) сваку обавезу коју је проузроковао, на пример за финансирање његовог учешћа у имовини;

(ц) своје учешће у свакој обавези узрокованој заједно са другим учесницима заједничког улагања у вези са заједничким улагањем;

(д) сваки приход од продаје или коришћења свог учешћа у учинцима заједничког улагања, заједно са његовим учешћем у сваком расходу насталом у оквиру заједничког улагања; и

(е) сваки расход који је он узроковао, с обзиром на његово учешће у заједничком улагању, на пример ради финансирања учешћа учесника заједничког улагања у имовини и продаји свог учешћа у учинцима.

27. Пошто су имовина, обавезе, приход и расходи већ признати у засебним финансијским извештајима учесника заједничког улагања, услед тога, у његовим консолидованим финансијским извештајима, нису потребна никаква кориговања или друге процедуре консолидације у вези с тим ставкама, када учесник заједничког улагања презентује консолидоване финансијске извештаје.

28. Третман заједнички контролисане имовине одражава суштину и економску реалност, а обично и правни облик заједничког улагања. Засебна рачуноводствена евиденција за само заједничко улагање може бити ограничена на заједнички настале расходе од стране учесника заједничког улагања, које коначно носе учесници заједничког улагања у складу са својим уговореним учешћем. Финансијски извештаји се не морају састављати за заједничко улагање, иако учесници заједничког улагања могу састављати извештаје за руководство, како би могли да процене успешност заједничког улагања.

Заједнички контролисани ентитети

29. Заједнички контролисан ентитет је заједничко улагање који обухвата оснивање корпорације, партнерства или другог ентитета у коме сваки учесник заједничког улагања има учешће. Ентитет послује на исти начин као други ентитети, само што се споразумом између учесника заједничког улагања успоставља заједничка контрола над активношћу ентитета.

30. Заједнички контролисани ентитет контролише имовину заједничког улагања, сноси обавезе и расходе и остварује приход. Он може закључивати уговоре у своје име и скупљати финансијска средства за активности заједничког улагања. Сваки учесник заједничког улагања има право на део суфицита заједнички контролисаног ентитета, иако неки заједнички контролисани ентитети обухватају и поделу производње заједничког улагања.

31. Уобичајени пример заједнички контролисаног ентитета је када два ентитета комбинују своје активности у посебну линију пружања услуга, преносећи одговарајуће делове имовине и

обавеза у заједнички контролисани ентитет. Други пример је када ентитет започиње пословање у иностраној земљи, заједно са државним или другим органом у тој земљи, оснивањем засебног ентитета који је заједнички контролисан од стране ентитета и државе или агенције из иностранства.

32. Многи заједнички контролисани ентитети су, у суштини, слични заједничким улагањима на које се упућује као на заједнички контролисано пословање или заједнички контролисану имовину. На пример, улагачи могу пренети заједнички контролисани део имовине, као што је саобраћајница, у заједнички контролисани ентитет, због пореза или других разлога. Слично томе, учесници заједничког улагања могу уложити у заједнички контролисани ентитет имовину којом ће заједнички управљати. Нека заједнички контролисана пословања обухватају, такође, оснивање заједнички контролисаног ентитета који би се бавио одређеним аспектима активности, на пример дизајном, маркетингом, дистрибуцијом или услугама после продаје производа.
33. Заједнички контролисани ентитет води своју рачуноводствену евиденцију и саставља и презентује финансијске извештаје на исти начин као и други ентитет, у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор или другим одговарајућим рачуноводственим стандардима.
34. Сваки учесник заједничког улагања обично улаже готовину или друга средства у заједнички контролисани ентитет. Ова учешћа су обухваћена у рачуноводственој евиденцији учесника заједничког улагања и призната у његовим засебним финансијским извештајима као улагање у заједнички контролисани ентитет.

Финансијски извештаји учесника у заједничком улагању

Пропорционална консолидација

35. **Учесник у заједничком улагању признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету коришћењем пропорционалне консолидације или алтернативног метода описаног у параграфу 43. Када се користи пропорционална консолидација, употребљава се један од два формата извештавања наведених у даљем тексту.**
36. Учесник у заједничком улагању признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету коришћењем једног од два формата извештавања за пропорционалну консолидацију без обзира на то да ли (а) он такође има и улагање у контролисане ентитете или (б) да ли описује своје финансијске извештаје као консолидоване финансијске извештаје.
37. Када се признаје учешће у заједнички контролисаном ентитету, битно је да учесник заједничког улагања прикаже суштину и економску реалност споразума, а не посебну структуру или облик заједничког улагања. У заједнички контролисаном ентитету, учесник заједничког улагања има контролу над својим учешћем у будућим економским користима или услужном потенцијалу по основу свог учешћа у имовини и обавезама тог улагања. Ова суштину и економска реалност одражавају се у консолидованим финансијским извештајима учесника заједничког улагања када учесник заједничког улагања извештава о свом учешћу у имовини, обавезама, приходу и расходима заједнички контролисаног ентитета, употребљавајући један од два формата извештавања за пропорционалну консолидацију, описана у параграфу 39.
38. Примена пропорционалне консолидације значи да консолидовани извештај о финансијском стању учесника у заједничком улагању обухвата његово учешће у имовини која се заједно контролише и његов удео у обавезама за које је заједнички одговоран. Извештај о финансијској успешности учесника обухвата његово учешће у приходу и расходима заједнички контролисаног ентитета. Многе од процедура прикладних за примену пропорционалне консолидације сличне су процедурама консолидације улагања у контролисане ентитете, које су утврђене у МРС-ЈС 6.
39. Могу се користити различити облици извештавања за пропорционалну консолидацију. Учесник заједничког улагања може комбиновати своје учешће у имовини, обавезама, приходима и расходима заједнички контролисаног ентитета, са сличним ставкама у својим финансијским

извештајима, по принципу “ред по ред”. На пример, он може комбиновати своје учешће у залихама заједнички контролисаног ентитета, са својим залихама и своје учешће у некретнинама, постројењима и опреми заједнички контролисаног ентитета са својим некретнинама, постројењима и опреми.. Алтернативно, учесник заједничког улагања може обухватити засебне линијске ставке за своје учешће у имовини, обавезама, приходу и расходима заједнички контролисаног ентитета у својим финансијским извештајима. На пример, учесник заједничког улагања може приказати свој учешће у обртној имовини заједнички контролисаног ентитета засебно, као део своје обртне имовине; може приказати своје учешће у некретнинама, постројењима и опреми заједнички контролисаног ентитета засебно, као део својих некретнина, постројења и опреме. Оба ова облика извештавања доводе до извештавања идентичних износа суфицита или дефицита и свих главних класификација имовине, обавеза, прихода и расхода; оба формата су прихватљива за сврхе овог стандарда.

40. Било који облик пропорционалне консолидације да се примени, неприкладно је компензовати (а) било који део имовине или обавеза одузимањем других обавеза или имовине, или (б) било који приход или расход одузимањем других прихода или расхода, осим када постоји законско право компензовања и када компензовање представља очекивање реализовања имовине или изравнања обавезе.
- 41. Учесник заједничког улагања прекида примену пропорционалне консолидације од датума од кога престане да има заједничку контролу над заједнички контролисаним ентитетом.**
42. Учесник заједничког улагања прекида примену пропорционалне консолидације од датума од кога престане да има заједничку контролу над заједнички контролисаним ентитетом. Ово се може догодити, на пример, када учесник заједничког улагања отуђи своје учешће или када су успостављене екстерне рестрикције за заједнички контролисани ентитет тако да учесник заједничког улагања више нема заједничку контролу.

Метод удела

- 43. Као алтернативу за пропорционалну консолидацију описану у параграфу 35, учесник заједничког улагања признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету употребом метода удела.**
44. Учесник заједничког улагања признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету употребом метода удела без обзира на то да ли има улагања у контролисане ентитете или да ли описује своје финансијске извештаје као консолидоване финансијске извештаје.
45. Неки учесници заједничког улагања признају своје учешће у заједнички контролисаним ентитетима применом метода удела, као што је описано у МРС–ЈС 7. Примену метода удела подржавају (а) они који наводе да је неприкладно спајати ставке које ентитет контролише са ставкама над којима има заједничку контролу, као и (б) они који сматрају да учесници у заједничком улагању имају значајан утицај, а не заједничку контролу, у заједнички контролисаном ентитету. Овај стандард не препоручује примену метода удела због тога што пропорционална консолидација боље одражава суштину и економску реалност учешћа учесника заједничког улагања у заједнички контролисаном ентитету – односно контролу над учешћем учесника заједничког улагања у будућим економским користима или услужном потенцијалу. Ипак, овај стандард допушта употребу метода удела, као алтернативни поступак, приликом признавања учешћа у заједнички контролисаним ентитетима.
- 46. Учесник заједничког улагања прекида употребу метода удела од датума када престане да има заједничку контролу, или престане да има значајан утицај, у заједнички контролисаном ентитету.**

Изузеци код пропорционалне консолидације и метода удела

- 47. Учешћа у заједнички контролисаним ентитетима за која постоји доказ да је учешће стечено и држи се искључиво са намером да се отуђи у року од дванаест месеци од датума стицања и за које руководство активно тражи купца, као што је изнето у параграфу 3(а),**

се класификују као финансијски инструменти који се држе ради трговања и рачуноводствено обухватају у складу са МРС-ЈС 29.

48. Упутство за рачуноводствено обухватање и одмеравање финансијских инструмената којима се бави параграф 47 може се наћи у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави финансијским инструментима.
49. Када се, у складу са параграфима 3(а) и 47, учешће у заједнички контролисаном ентитету које се претходно обрачунавало као финансијски инструмент који се држи ради трговања, не отуђи у року од дванаест месеци, оно се рачуноводствено обухвата коришћењем пропорционалне консолидације или метода удела од датума стицања. (Упутство за значење датума стицања се може наћи у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави пословним комбинацијама). Финансијски извештаји за периоде од датума стицања се преправљају.
50. У изузетном случају, може се догодити да учесник у заједничком улагању нађе купца за учешће описано у параграфима 3(а) и 47, али не оконча продају у року од дванаест месеци од датума стицања због потребе за одобрењем од стране регулаторних или других тела. Од тог учесника у заједничком улагању се не захтева да примењује пропорционалну консолидацију или метод удела на учешће у заједнички контролисаном ентитету ако је (а) продаја у току на датум извештавања или ако (б) не постоји разлог за сматрање да се она неће окончати убрзо након датума извештавања.
51. **Од датума када заједнички контролисани ентитет постане контролисани ентитет учесника заједничког улагања, учесник рачуноводствено обухвата своје учешће у складу са МРС-ЈС 6. Од датума када заједнички контролисани ентитет постане придружени ентитет учесника заједничког улагања, учесник заједничког улагања рачуноводствено обухвата своје учешће у складу са МРС-ЈС 7.**

Засебни финансијски извештаји учесника у заједничком улагању

52. **Учешће у заједнички контролисаном ентитету се рачуноводствено обухвата у засебним финансијским извештајима учесника у заједничком подухвату у складу са параграфима 58–64 у МРС-ЈС 6.**
53. Овај стандард не прописује који ентитети треба да састављају засебне финансијске извештаје расположиве за јавну употребу.

Трансакције између учесника

у заједничком улагању и заједничког улагања

54. **Када учесник у заједничком улагању уложи или прода имовину у заједничком улагању, признавање било ког дела добитка или губитка од трансакција одражава суштину те трансакције. Док је та имовина у поседу заједничког улагања, а под условом да је учесник заједничког улагања пренео значајне ризике и користи по основу власништва, тај учесник признаје само онај део добитка или губитка који је приписив учешћу и других учесника заједничког улагања. Учесник заједничког улагања признаје пун износ сваког губитка када учешће или продаја пружају доказ о умањењу нето оствариве вредности обртне имовине или губитка услед умањења вредности.**
55. **Када учесник заједничког улагања купује имовину од заједничког улагања, учесник заједничког улагања не признаје своје учешће у добицима заједничког улагања од трансакције, док не препрода имовину независној страни. Учесник заједничког улагања би требало да призна своје учешће у губицима који произлазе из тих трансакција на исти начин као добитке, осим што се губици признају директно, уколико представљају умањивање нето оствариве вредности обртне имовине или губитак услед умањења вредности.**
56. Да би се проценило да ли трансакција између учесника у заједничком улагању и заједничког улагања пружа доказ о умањењу вредности имовине, учесник у заједничком улагању одређује надокнадиви износ или надокнадиви износ сервисирања имовине у складу са МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*. При одређивању употребне вредности

имовине која генерише готовину, учесник у заједничком подухвату процењује будуће токове готовине од имовине на основу континуиране употребе имовине и њеног коначног отуђења од стране заједничког подухвата. При одређивању употребне вредности имовине која не генерише готовину, учесник у заједничком подухвату процењује садашњу вредност преосталог услужног потенцијала имовине користећи приступе наведене у МРС–ЈС 21.

Извештавање о учешћу у заједничким улагањима у финансијским извештајима инвеститора

57. Инвеститор у заједничком улагању, који нема заједничку контролу, али има значајан утицај, рачуноводствено обухвата своје учешће у заједничком улагању у складу са МРС–ЈС 7.
58. Упутство за рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким улагањима у којима инвеститор нема заједничку контролу или значајни утицај се могу наћи у МРС–ЈС 29.

Руководиоци заједничких улагања

59. Руководиоци или менаџери заједничког улагања рачуноводствено обухватају сваку накнаду у складу са МРС–ЈС 9, *Приходи из трансакција размене*.
60. Један или више учесника у заједничком улагању могу вршити функцију руководиоца или менаџера заједничког улагања. Руководиоцима се обично плаћа накнада за вршење руководеће дужности. Ове накнаде се рачуноводствено обухватају у оквиру заједничког улагања као расход.

Обелодањивање

61. Учесник у заједничком улагању обелодањује:
 - (а) укупан износ следећих потенцијалних обавеза, осим ако је мало вероватно да ће настати губитак, засебно од износа других потенцијалних обавеза:
 - (i) сваку потенцијалну обавезу коју је узроковао учесник у вези са својим учешћем у заједничким улагањима и учешћем у свакој од потенцијалних обавеза које је узроковао заједно са другим учесницима;
 - (ii) своје учешће у потенцијалним обавезама самог заједничког улагања за које је условно одговоран; и
 - (iii) потенцијалне обавезе које произилазе из условне одговорности учесника у заједничком улагању за обавезе других учесника у заједничком улагању; и
 - (б) кратак опис следеће потенцијалне имовине и, када је изводљиво, процену финансијског учинка, када је прилив економских користи или услужног потенцијала вероватан:
 - (i) сву потенцијалну имовину учесника у заједничком улагању, која настане у вези са његовим учешћем у заједничком улагању и у вези са његовим учешћем у свакој потенцијалној имовини стеченој заједничким активностима са другим учесницима заједничког улагања; и
 - (ii) његовог учешћа у потенцијалној имовини самог заједничког улагања.
62. Учесник у заједничком улагању обелодањује укупан износ следећих обавеза које се односе на његово учешће у заједничким улагањима, засебно од осталих обавеза:
 - (а) сваку капиталну обавезу учесника заједничког улагања која се односи на његова учешћа у заједничким улагањима и његово учешће у капиталним обавезама, насталу заједно са другим учесницима заједничког улагања; и
 - (б) његово учешће у капиталним обавезама самих заједничких улагања.
63. Учесник заједничког улагања обелодањује списак и опис учешћа у значајним заједничким улагањима и проценат власничког учешћа у заједнички контролисаним ентитетима. Учесник заједничког улагања који извештава о својим учешћима у заједнички контролисаним ентитетима користећи “ред по ред” формат извештавања за пропорционалну консолидацију или метод удела, обелодањује збирне износе сваког дела обртне имовине, сталне имовине, краткорочних обавеза, дугорочних обавеза, прихода и расхода, повезаних са учешћима у заједничким улагањима.
64. Учесник у заједничком улагању обелодањује метод који користи за признавање својих учешћа у заједнички контролисаним ентитетима.

Прелазне одредбе

65. Када се усвоји поступак пропорционалне консолидације изнет у овом стандарду, од учесника у заједничком улагању се не захтева да елиминису салда и трансакције између њих, њихових контролисаних ентитета и ентитета које заједнички контролишу, за извештајне периоде који почињу у року од три године од датума прве примене обрачунске основе рачуноводства у складу са МРС-ЈС.

66. Може се десити да ентитети који усвајају први пут обрачунску основу рачуноводства у складу са МРС-ЈС могу имати више контролисаних и заједнички контролисаних ентитета са значајним бројем трансакција између самих тих ентитета. Због тога на почетку може бити тешко идентификовати све трансакције и салда које треба елиминисати за сврхе састављања финансијских извештаја. Из тог разлога, параграф 65 омогућава привремено ослобађање од потпуног елиминисања салда и трансакција између ентитета и њихових заједнички контролисаних ентитета.

67. Тамо где ентитети примењују прелазну одредбу из параграфа 65, они обелодањују чињеницу да нису елиминисана сва салда и трансакције између ентитета.

68. Прелазне одредбе у МРС-ЈС 8 (објављеном 2000. године) омогућавају ентитетима период до три године за потпуно елиминисање салда и трансакција између ентитета унутар економског ентитета од датума његове прве примене. Ентитети који су претходно примењивали МРС-ЈС 8 (објављен 2000. године) могу да наставе да користе ову предност од трогодишњег прелазног периода од датума прве примене МРС-ЈС 8 (објављеног 2000. године).

Датум ступања на снагу

69. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2008. године, он обелодањује ту чињеницу.

69А Параграф 1 је претрпео измене које су објављене у *Побољшањима МРС-ЈС* објављеним у јануару 2010. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају период који почиње на 1. јануара 2011. или касније. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2011, он обелодањује ту чињеницу и примењује за тај ранији период параграф 3 МРС-ЈС 28 *Финансијски инструменти: Презентација*, параграф 1 МРС-ЈС 8 и параграф 3 МРС-ЈС 30 *Финансијски инструменти: Обелодањивања*. Ентитет се подстиче да проспективно примењује измене.

70. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинишу МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Повлачење МРС-ЈС 8 (објављеног 2001. године)

71. Овај стандард замењује МРС-ЈС 8 “Финансијско извештавање учешћа у заједничким улагањима” објављен 2000. године.

Додатак

Измене других МРС-ЈС

У МРС-ЈС који се примењују од 1. јануара 2008. године, референце на претходни МРС-ЈС 8, *Финансијско извештавање учешћа у заједничким улагањима* се мењају у МРС-ЈС 8 *Учешћа у заједничким улагањима*.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати, али није део MPC–JC 8.

Ревидирање MPC–JC 8 као резултат Пројекта општих побољшања IASB из 2003 године

Историјат

BC1 Програм IPSASB за усклађивање IFRS) је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се ускладе MPC–JC на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2 MPC–JC на обрачунској основи који су усклађени са IFRS задржавају захтеве, структуру и текст IFRS, осим ако у јавном сектору не постоји неки конкретан разлог за одступање. Одступање од еквивалентног IFRS се јавља када захтеви или терминологија у IFRS нису адекватни за јавни сектор или када је неопходно укључивање додатних коментара или примера за илустрацију одређених захтева у контексту јавног сектора. Разлике између MPC–JC и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC–JC.

BC3 У мају 2002. године, IASB је објавио нацрт за излагање предложених измена 13 Међународних рачуноводствених стандарда (IAS) као део пројекта општих побољшања. Циљеви пројекта општих побољшања IASB су били “смањење или елиминисање алтернатива, сувишности и несагласности унутар Стандарда, решавање одређених питања усклађености, као и друга побољшања”. Последњи IAS су објављени у децембру 2003. године.

BC4 MPC–JC 8, објављен у мају 2000. године се заснивао на IAS 31 (ревидиран 1994. године), *Финансијско извештавање учешћа у заједничким подухватима* који је поново објављен у децембру 2003 године. Крајем 2003. претходник IPSASB, Комитет за јавни сектор (PSC) је спровео пројекат побољшања MPC–JC да би се, у одговарајућим случајевима, извршило усклађивање MPC–JC са побољшаним IAS објављеним у децембру 2003. године.

BC5 IPSASB је прегледао побољшани IAS 31 и начелно се сложио са разлозима IASB за ревидирање IAS и са извршеним изменама. (Овде се не налази текст IASB–ове Основе за закључивање. Претплатници на IASB–ове *свеобухватне услуге претплате* могу видети Основе за закључивање на IASB вебсајту www.iasb.org). У случајевима када постоји одступање MPC–JC од еквивалентног IAS, у Основи за закључивање су наведени разлози за то узроковани специфичним особинама јавног сектора.

BC6 IAS 31 је даље измењен као резултат IFRS објављених после децембра 2003. године. MPC–JC 7 не садржи те касније измене које су настале услед IFRS објављених после децембра 2003. године. Ово је због тога што IPSASB још увек није размотрио и формирао мишљење о применљивости захтева у тим IFRS на ентитете из јавног сектора.

Ревидирање MPC–JC 8 као резултат IASB-овог Пројекта побољшања IFRS из 2008 године

BC7 IPSASB је прегледао ревидиране делове MPC 31 укључене у “Побољшања IFRS” која је издао IASB у мају 2008, и начелно се сложио са разлозима IASB за измену стандарда. IPSASB је закључио да нису постојали разлози специфични за јавни сектор који би узроковали неусвајање измена.

Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) је објавио претходник IASB–а – Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (IASC). Стандарди које је објавио IASB имају назив Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS). IASB је дефинисао да се IFRS састоје од IFRS, IAS и Тумачења стандарда. У неким случајевима, IASB је изменио, а не у потпуности заменио, IAS, у ком случају остаје стари број IAS.

¹PSC је постао IPSASB када је Одбор IFAC променио мандат PSC и он постао независан одбор за доношење стандарда у новембру 2004. године.

Поређење са IAS 31

МРС-ЈС 8 *Учешћа у заједничким улагањима* састављен је првенствено у складу са IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима* и садржи измене IAS 31 начињене у склопу Побољшања IFRS објављених у мају 2008.. У време објављивања овог стандарда, IPSASВније разматрао применљивост ИФРС 3, *Пословне комбинације* и IFRS5, *Стална имовина која се држи ради продаје и престанак пословања* на ентитете јавног сектора. Стога МРС-ЈС 8 не одражава измене извршене у IAS 31 након објављивања IFRS3 и IFRS5. Основне разлике између МРС-ЈС 8 и IAS 31 су следеће:

- Додатни коментари у односу на IAS 31 су укључени у МРС-ЈС 8 ради разјашњења применљивости овог стандарда на рачуноводство ентитета јавног сектора.
- У МРС-ЈС 8 се користи различита терминологија, у одређеним случајевима, у односу на IAS 31. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности”, и “нето имовина/капитал” у МРС-ЈС 8. Еквивалентни термини у IAS 31 су “биланс успеха” и “капитал”.
- МРС-ЈС 8 садржи различиту дефиницију заједничког улагања у односу на IAS 31. Термин “уговорни споразум” је замењен термином “обавезујући споразум”.
- МРС-ЈС 8 обухвата прелазну одредбу која дозвољава ентитетима који усвоје поступак пропорционалне консолидације да не елиминишу сва салда и трансакције између учесника заједничког улагања, њихових контролисаних ентитета и ентитета које заједнички контролишу за извештајне периоде који почињу у року од три године од датума првог усвајања обрачунске основе рачуноводства у складу са МРС-ЈС. IAS 31 не садржи прелазне одредбе.