

Међународни рачуноводствени стандард 1

Презентација финансијских извештаја

Циљ

1 Циљ овог стандарда јесте прописивање основе за презентацију финансијских извештаја опште намене, како би се обезбедила њихова упоредивост са финансијским извештајима ентитета из претходних периода и финансијским извештајима других ентитета. Да би се постигао тај циљ, овај стандард поставља опште захтеве у вези са презентацијом финансијских извештаја, смернице у вези са њиховом структуром и минималне захтеве у погледу њиховог садржаја.

Делокруг

2 Овај стандард треба применити на све финансијске извештаје опште намене, који се састављају и презентују у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

3 У другим IFRS се постављају захтеви признавања, одмеравања и обелодањивања за конкретне трансакције и друге догађаје.

4 Овај стандард се не примењује на структуру и садржај сажетих периодичних финансијских извештаја, који се састављају у складу са IAS 34 *Периодично финансијско извештавање*. Међутим, параграфи 15–35 примењују се на такве финансијске извештаје. Овај стандард се подједнако примењује на све ентитете, укључујући оне који презентују консолидоване финансијске извештаје и оне који презентују засебне финансијске извештаје, као што је дефинисано у IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*.

5 Овај стандард користи терминологију која је прикладна за ентитете чији је циљ остваривање добити, укључујући ентитете који послују у јавном сектору. Ентитети који обављају недобитне активности у приватном, јавном или државном сектору, а који намеравају да примене овај стандард ће можда требати да измене описе који се користе за одређене линијске ставке у финансијским извештајима, као и за саме финансијске извештаје.

6 Слично, ентитети који немају капитал као што је дефинисано у IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* (нпр. неки заједнички фондови), и ентитети чији акцијски капитал није и његов сопствени капитал (нпр. неки кооперативни ентитети) ће можда требати да измене презентацију у финансијским извештајима учешћа чланова или учешћа лица која су инвестирала у инвестициони фонд.

Дефиниције

7 У овом Стандарду се користе следећи термини са наведеним значењем:

Финансијски извештаји опште намене (који се често називају “финансијски извештаји”) су извештаји намењени задовољавању потреба корисника који нису у позицији да захтевају од ентитета да саставља извештаје намењене њиховим одређеним информационим потребама.

Неизводљиво Примена неког захтева је неизводљива када га ентитет не може применити и после свих разумних напора да то учини.рф

Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) су Стандарди и Тумачења усвојени од стране Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Они обухватају:

(а) Међународне стандарде финансијског извештавања;

(б) Међународне рачуноводствене стандарде; и

(ц) Тумачења које је донео Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC) или ранији Стални комитет за тумачења (SIC).

Материјално значајан Изостављања или погрешна исказивања ставки су материјално значајна ако би она, појединачно или заједно, могла да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја. Материјални значај зависи од величине и природе изостављене или погрешно исказане ставке која се процењује у конкретним околностима. Величина и природа ставке, или њихова комбинација, могу бити одлучујући фактор.

Процена да ли изостављање или погрешно исказивање може утицати на економске одлуке корисника, и због тога бити материјално значајно, захтева разматрање карактеристика ових корисника. *Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја* у параграфу 25 наводи да “се претпоставља да корисници поседују разумно знање о послу, економској активности и рачуноводству и да су вољни да информације проучавају са дужном пажњом.” Због тога, процена треба да узме у обзир колико је оправдано очекивати да ће корисници са таквим карактеристикама бити под овим утицајем приликом доношења својих економских одлука.

Напомене садрже допунске информације у односу на информације презентоване у извештају о финансијској позицији, извештају о укупном резултату, засебном билансу успеха (ако се презентује), извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине. Напомене садрже наративне описе или рашчлањавања ставки обелодањених у овим извештајима као и информације о ставкама које се нису квалификовале за признавање у овим извештајима.

Укупни остали резултат сачињавају ставке прихода и расхода (укључујући и рекласификацију услед

кориговања) које нису признате у добитку или губитку / билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим IFRS.

Компоненте укупног осталог резултата обухватају:

(а) промене ревалоризационих резерви (видети IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* и IAS 38 *Нематеријална имовина*);

(б) актуарске добитке и губитке од планова дефинисаних примања признатих у складу са параграфом 93А IAS 19 *Примања запослених*;

(ц) добитке и губитке који настају од превођења финансијских извештаја иностраног пословања (видети IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*);

(д) добитке и губитке од поновног одмеравања финансијских средстава расположивих за продају (видети IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*);

(е) ефективни део добитка и губитка од инструмената хеџинга у хеџингу токова готовине (видети IAS 39).

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

Добитак или губитак представља укупне приходе умањене за укупне расходе, искључујући компоненте укупног осталог резултата.

Рекласификација услед кориговања су износи рекласификовани у добитак или губитак у текућем периоду који су били признати у осталом укупном резултату у текућем или претходном периоду.

Укупни збирни резултат представља промену капитала током периода која је резултат трансакција и других догађаја, осим оних промена које су резултат трансакција са власницима који делују у својству власника.

Укупни збирни резултат сачињавају све компоненте "биланса успеха" и "укупног осталог резултата".

8 Мада се у овом стандарду користе термини "укупни остали резултат", "биланс успеха" и "укупни збирни резултат", ентитет може да користи друге термине за описивање укупних износа уколико је значење јасно. На пример, ентитет може да користи термин "нето резултат" за описивање "добитка или губитка".

8А Следећи термини су описани у IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација* и користе се у овом стандарду са значењем описаним у IAS 32:

(а) финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту класификовани као капитални инструменти (описани у параграфима 16А и 16Б стандарда IAS 32)

(б) инструмент који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који је класификован као инструмент капитала (описани у параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32).

Финансијски извештаји

Сврха финансијских извештаја

9 Финансијски извештаји, структурно заступљено, представљају финансијску позицију и финансијске резултате ентитета. Циљ финансијских извештаја опште намене јесте да се обезбеде информације о финансијској позицији, финансијском успеху и токовима готовине ентитета, које су корисне за доношење економских одлука широког круга корисника. Финансијски извештаји такође показују резултате које је остварило руководство у управљању ресурсима који су му поверени. Да би се остварио овај циљ, финансијски извештаји ентитета пружају информације о:

(а) имовини;

(б) обавезама;

(ц) капиталу;

(д) приходима и расходима, укључујући добитке и губитке;

(е) доприносима од расподела власницима који делују у својству власника; и

(ф) токовима готовине ентитета.

Ове информације, заједно са осталим информацијама у напоменама помажу корисницима финансијских извештаја у предвиђању будућих токова готовине ентитета, нарочито у погледу временског одређивања и извесности.

Потпуни низ финансијских извештаја

10 Потпуни сет финансијских извештаја укључује:

(а) извештај о финансијској позицији на крају периода;

(б) извештај о укупном резултату за период;

(ц) извештај о променама на капиталу за период;

(д) извештај о токовима готовине за период; и

(е) напомене, које чини кратак преглед значајних рачуноводствених политика и друга објашњења; и

(ф) извештај о финансијској позицији на почетку најранијег упоредног периода када ентитет примењује рачуноводствену политику ретроспективно или врши ретроспективно преправљање ставки у финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у финансијским извештајима.

Ентитет може, осим назива датих у овом стандарду, да користи и друге називе за ове извештаје.

11 Ентитет презентује са једнаком важношћу све финансијске извештаје из комплетног низа финансијских извештаја.

12 Како дозвољава параграф 81, ентитет може да презентује компоненте добитка или губитка или као део једног извештаја о укупном резултату или у засебном билансу успеха. Када се презентује биланс успеха, он чини део комплетног низа финансијских извештаја и приказује се непосредно пре извештаја о укупном резултату.

13 Многи ентитети презентују, ван финансијских извештаја, и финансијски преглед од стране руководства у којем се описују и објашњавају главна обележја финансијског успеха и финансијске позиције ентитета, као и главне неизвесности са којима се он суочава. Такав извештај може обухватити преглед:

(а) најважнијих чинилаца и утицаја који одређују финансијски успех, укључујући промене окружења у ком ентитет послује, одговор ентитета на ове промене и њихов утицај, као и политике инвестирања ентитета ради одржања и повећања успеха, укључујући и његову политику расподеле дивиденди;

(б) извора финансирања ентитета, и одређени коефицијент обавезе / капитал; и

(ц) ресурса ентитета који нису признати у извештају о финансијској позицији у складу са IFRS.

Општа обележја

Фер презентација и усаглашеност са IFRS

15 Финансијски извештаји треба истинито (фер) да прикажу финансијску позицију, финансијски успех и токове готовине ентитета. Фер презентација захтева верно приказивање ефеката трансакција, других догађаја и услова у складу са дефиницијама и критеријима за признавање имовине, обавеза, прихода и расхода, изнетим у *Оквиру*. Претпоставља се да примена IFRS, заједно са додатним обелодањивањем када је то неопходно, има за резултат финансијске извештаје у којима се постиже фер презентација.

16 Ентитет чији су финансијски извештаји усаглашени са IFRS треба ту усаглашеност да обелодани у напоменама као експлицитну и безрезервну чињеницу. Финансијски извештаји се не описују као они који су усаглашени са IFRS, ако они нису усаглашени са свим захтевима IFRS.

17 У скоро свим околностима, фер презентација се постиже уз примењене IFRS. Фер презентација такође од ентитета захтева:

(а) да изабере и примени рачуноводствене политике у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. У IAS 8 се наводи редослед меродавних упутстава, које руководство разматра у недостатку IFRS који се посебно примењују на неку ставку.

(б) да презентује информације, укључујући рачуноводствене политике на начин који обезбеђује релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве информације.

(ц) да обезбеди додатна обелодањивања када је усаглашавање са специфичним захтевима у IFRS недовољно да омогући корисницима да разумеју утицај одређених трансакција, других догађаја и услова на финансијску позицију и финансијски успех ентитета.

18 Неодговарајуће рачуноводствене политике се не исправљају ни обелодањивањем коришћених рачуноводствених политика нити напоменама или образложењима.

19 У врло ретким околностима у којима руководство закључи да би усаглашавање са захтевом у IFRS могло бити толико погрешно да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, ентитет одступа од тог захтева на начин изнет у параграфу 20, ако одговарајући регулаторни оквир захтева, или на други начин не забрањује, такво одступање.

20 Када ентитет одступа од захтева IFRS у складу са параграфом 19, он обелодањује:

(а) да је руководство закључило да финансијски извештаји фер приказују финансијску позицију, финансијски успех и токове готовине ентитета;

(б) да је усаглашен са свим применљивим IFRS, осим одступања од одређеног захтева да би се постигла фер презентација;

(ц) назив IFRS од ког је ентитет одступио, природу тог одступања, укључујући и поступак који би се захтевао према том IFRS, разлог због којег би тај поступак био толико погрешан у датим околностима да би био противречан циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, као и усвојени поступак; и

(д) за сваки приказани период, финансијски утицај одступања на сваку ставку у финансијским извештајима која би била извештавана да је усаглашена са датим захтевом.

21 Ако је ентитет у претходном периоду одступио од захтева IFRS и ако то одступање утиче на износе признате у финансијским извештајима за текући периода, ентитет врши обелодањивања наведена у параграфу 20(ц) и (д).

22 Параграф 21 се примењује, на пример, када је ентитет у претходном периоду одступио од захтева IFRS који се односи на одмеравање имовине или обавеза, а то одступање утиче на одмеравање промена у имовини и обавезама признатим у финансијским извештајима текућег периода.

23 У врло ретким околностима, када руководство закључи да би усаглашавање са захтевом неког IFRS било толико погрешно да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, али релевантни регулаторни оквир забрањује одступање од тог захтева, ентитет, у највећој могућој мери,

ентитет треба да смањи уочене погрешне аспекте усаглашавања са тим захтевом, обелодањивањем:

(а) назива IFRS о којима је реч, природе захтева и разлога зашто је руководство закључило да би усаглашавање са тим захтевом било толико погрешно у датим околностима да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*; и

(б) за сваки презентовани период, кориговања свих ставки у финансијским извештајима за које је руководство закључило да су неопходне да би се постигла фер презентација.

24 За сврхе параграфа 19–23, нека информација би била противречна циљу финансијских извештаја када не би верно представљала трансакције, друге догађаје и услове које или тврди да представља или би се могло разумно очекивати да их представља и, као последица тога, било би вероватно да она утиче на економске одлуке које доносе корисници финансијских извештаја. Приликом процењивања да ли би усаглашавање са одређеним захтевом неког IFRS било толико погрешно, да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, руководство разматра:

(а) због чега циљ финансијских извештаја није постигнут у одређеним околностима; и

(б) колико се околности у којима се налази ентитет разликују од околности у којима се налазе други ентитети који су усаглашени са тим захтевом. Ако су други ентитети у сличним околностима усаглашени са одређеним захтевом, постоји претпоставка која се може оповргнути да усаглашавање ентитета са тим захтевом не би било толико погрешно да би било противречно циљу финансијских извештаја, изнетом у *Оквиру*.

Начело сталности пословања

25 Када припрема финансијске извештаје, руководство процењује способност ентитета да настави да трајно послује у смислу сталности пословања. Финансијски извештаји се састављају на основу начела сталности пословања, осим ако руководство не намерава да ликвидира ентитет или да престане да послује, односно ако нема реалну алтернативу да поступи другачије. Када је руководство, приликом процењивања, свесно материјалних неизвесности везаних за догађаје или услове који могу бацити значајну сумњу на способност ентитета да настави да послује у неограниченом трајању, те неизвесности се обелодањују. Када се финансијски извештаји не састављају на основу начела сталности пословања, та чињеница се обелодањује, заједно са основом према којој се финансијски извештаји састављају и разлогом због ког се сматра да ентитет нема сталност пословања.

26 У процењивању да ли је претпоставка сталности пословања прикладна, руководство узима у обзир све доступне информације о будућности за најмање, тај период није ограничен, дванаест месеци од краја извештајног периода. Степен разматрања зависи од чињеница у сваком појединачном случају. Ако је пословање ентитета у прошлости било профитабилно и ако је постојао непосредан приступ финансијским ресурсима, до закључка да је прикладна рачуноводствена основа начела сталности пословања, се може доћи и без детаљне анализе. У другим случајевима, руководство треба да размотри широк спектар фактора који се односе на садашњу и очекивану профитабилност, распореде отплате дуга и потенцијалне изворе замене финансирања, пре него што закључи да је примена начела сталности пословања прикладна.

Обрачунска основа рачуноводства

27 Ентитет саставља своје финансијске извештаје, осим информација о токовима готовине, коришћењем начела узрочности прихода и расхода.

28 Када се користи начело узрочности прихода и расхода, ставке се признају као имовина, обавезе, капитал, приходи и расходи (елементи финансијских извештаја) када они задовољавају дефиниције и критеријуме признавања ових елемената из *Оквира*.

Материјални значај и груписање

29 Свака материјално значајна група сличних ставки се презентује засебно у финансијским извештајима. Ставке које су различите природе или функције се презентују засебно осим ако нису безначајне / нематеријалне.

30 Финансијски извештаји настају као резултат обраде великог броја трансакција или других догађаја који су груписани према својој природи или функцији. Коначну фазу у процесу груписања и класификације представља приказивање сажетих и класификованих података, који чине линијске ставке у финансијским извештајима. Уколико нека линијска ставка није сама по себи материјално значајна, она се групише са другим ставкама или у тим извештајима или у напоменама. Ставка која није довољно материјално значајна да би оправдала засебно приказивање у обрасцу финансијских извештаја може ипак бити довољно значајна за засебно презентовање у напоменама.

31 Ентитет не мора да испуни одређени захтев у погледу обелодањивања у складу са IFRS ако информација није материјално значајна.

Пребијање

32 Имовина, обавезе, приходи и расходи се не пребијају осим ако то не захтева или не дозвољава неки IFRS.

33 Важно је да се о имовини и обавезама, приходима и расходима извештава засебно. Пребијања, у извештају о укупном резултату или извештају о финансијској позицији или у засебном билансу успеха (ако се презентује), осим када пребијање одражава суштину трансакције или другог догађаја, умањује способност корисника и да разумеју настале трансакције, друге догађаје или услове и да процене будуће токове готовине ентитета. Одмеравање имовине у нето износу односно умањено за исправку вредности – на пример, исправка вредности застарелих залиха и исправка вредности сумњивих и спорних потраживања – се не сматрају “пребијањем”.

34 IAS 18 *Приходи*, дефинише термин приход и захтева да се он одмерава по фер вредности примљене накнаде или потраживања, узимајући у обзир износ свих трговачких или количинских попушта које одобрава ентитет. Ентитет врши, у оквиру својих редовних активности, и друге трансакције које не стварају приход већ представљају споредне трансакције у односу на главне активности које стварају приход. Резултати таквих трансакција се презентују, када ова презентација одражава суштину трансакције или другог догађаја, пребијањем свих прихода са расходима у вези са њима који настају из исте трансакције. На пример:

(а) добици и губици од отуђења сталне имовине, укључујући инвестиције и пословну имовину, исказују се тако што се од прилива од отуђења одузимају књиговодствена вредност имовине и одговарајући трошкови продаје; и

(б) издатак који се односи на резервисање признато у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, а за које је извршена надокнада на основу уговора са трећом страном (на пример, споразум о гаранцијама добављача), пребија се према накнади на коју се односи.

35 Поред тога, о добицима и губицима који настају из групе сличних трансакција, извештава се на нето основи, на пример, добици и губици настали по основу трансакција у страниој валути или добици и губици који се односе на финансијске инструменте који се држе за трговање. Међутим, уколико су такви добици и губици материјално значајни, о њима се извештава засебно.

Учесталост извештавања

36 Ентитет треба да презентује комплетан низ финансијских извештаја (укључујући упоредне информације) бар једном годишње. Када ентитет промени крај извештајног периода и презентује финансијске извештаје за период који је дужи или краћи од једне године, ентитет треба да обелодани, поред периода који покривају финансијски извештаји и:

(а) разлог за коришћење дужег или краћег периода, и

(б) чињеницу да износи презентовани у финансијским извештајима нису у потпуности упоредиви.

37 Обично ентитет конзистентно саставља финансијске извештаје за период од једне године. Међутим, из практичних разлога, неки ентитети преферирају извештавање, на пример, за период од 52 недеље. Овај стандард не искључује ову праксу.

Упоредне информације

38 За све износе који су дати у финансијским извештајима текућег периода се обелодањују упоредне информације о претходном периоду, осим када IFRS дозвољавају или захтевају другачије. Упоредне информације се укључују и за наративне и описне информације, када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја за текући период.

39 Ентитет који обелодањује упоредне информације треба да презентује, као минимум, два извештаја о финансијској позицији, два извештаја из сваке групе других извештаја и напомене у вези са њима. Када ентитет примењује рачуноводствену политику ретроспективно или врши ретроспективно преправљање ставки у финансијским извештајима или када рекласификује ставке у финансијским извештајима, он треба да презентује, као минимум, три извештаја о финансијској позицији, два из сваке групе других извештаја и напомене у вези са њима. Ентитет презентује извештаје о финансијској позицији на:

(а) крају текућег периода,

(б) крају претходног периода (који је исти као и почетак текућег периода), и

(ц) почетку најранијег упоредног периода.

40 У одређеним случајевима наративне информације дате у финансијским извештајима претходног(их) периода, настављају да буду релевантне и у текућем периоду. На пример, детаљи правног спора, чији је исход био неизвестан на крају извештајног периода који је непосредно претходио и који још увек није решен, обелодањују се у текућем периоду. Корисници имају корист од информације да је неизвесност постојала на крају извештајног периода који је непосредно претходио и о корацима предузетим током тог периода за отклањање неизвесности.

41 Када се мења презентација или класификација ставки у финансијским извештајима, потребно је рекласификовање и упоредних износа, осим ако та рекласификација није изводљива. Када се врши рекласификација упоредних износа, ентитет треба да обелодани:

(а) природу рекласификације;

(б) износ сваке ставке или групе ставки које се рекласификују; и

(ц) разлог рекласификације.

42 Ако није изводљиво да се упоредни износи рекласификују, ентитет треба да обелодани:

(а) разлоге због којих износи нису рекласификовани; и

(б) природу кориговања које би требало спровести да су износи рекласификовани.

43 Повећавањем упоредивости информација у међупериоду помаже се корисницима у доношењу економских одлука, нарочито омогућавањем процена трендова финансијских информација у сврху предвиђања. У одређеним околностима, није изводљиво рекласификовање упоредних информација за одређени претходни период, да би се постигла упоредивост са текућим периодом. На пример, у претходном периоду(има) подаци можда нису били прибављени на начин који омогућава рекласификацију, а можда није изводљиво да се информација поново добије.

44 IAS 8 се бави кориговањима упоредних информација које се захтевају када ентитет мења рачуноводствену политику или коригује одређену грешку.

Доследност презентације

45 **Презентација и класификација ставки у финансијским извештајима се задржава од претходног до следећег периода, осим:**

(а) ако је очигледно, на основу значајне промене природе пословања ентитета или прегледа његових финансијских извештаја, да би другачија презентација или класификација била прикладнија, имајући у виду критеријуме за избор и примену рачуноводствених политика из IAS 8; или

(б) ако IFRS захтевају измену презентације.

46 На пример, значајно стицање или отуђење, или преглед презентације финансијских извештаја, би могао да укаже на то да финансијски извештаји треба да се презентују другачије. Ентитет мења презентацију својих финансијских извештаја само ако измењена презентација пружа информације које су поуздане и релевантније за кориснике финансијских извештаја и ако је вероватно да ће се наставити измењена структура, тако да упоредивост није нарушена. Када врши такве измене презентације, ентитет рекласификује своје упоредне информације у складу са параграфима 41 и 42.

Структура и садржај

Увод

47 У овом Стандарду се захтевају одређена обелодањивања у извештају о финансијској позицији или извештају о укупном резултату, у засебном билансу успеха (ако се презентује) или у извештају о променама на капиталу и захтева се обелодањивање осталих линијских ставки, било на обрасцима ових извештаја или у напоменама. У IAS 7 *Извештаји о токовима готовине* се наводе захтеви за презентацију информација о токовима готовине.

48 У овом Стандарду се понекад користи термин “обелодањивање” у ширем смислу, који подразумева ставке презентоване у финансијским извештајима. Обелодањивања се такође захтевају и другим IFRS. Осим ако није наведено супротно на другом месту у овом Стандарду, или у неком другом IFRS, таква обелодањивања могу да се врше у финансијским извештајима.

Утврђивање финансијских извештаја

49 **Финансијски извештаји треба да буду јасно утврђени тако да се разликују од других информација у истом објављеном документу.**

50 IFRS се примењују само на финансијске извештаје, а не на друге информације приказане у годишњем извештају или неком другом документу. Због тога је важно да корисници могу да разликују информације припремљене коришћењем IFRS од других информација, које могу бити корисне за њих, али нису предмет ових захтева.

51 **Ентитет треба јасно да утврди сваки финансијски извештај и напомену. Поред тога, следеће информације треба да буду посебно истакнуте и поновљене када је то неопходно за правилно разумевање презентованих информација:**

(а) назив ентитета о коме се извештава или друго средство идентификације, као и све промене тих информација од краја претходног извештајног периода;

(б) да ли се финансијски извештаји односе на појединачни ентитет или групу ентитета;

(ц) датум краја извештајног периода или периода који покрива сет финансијских извештаја или напомена;

(д) назив валуте за презентацију, као што је дефинисано у IAS 21; и

(е) степен заокруживања коришћен за приказивање износа у финансијским извештајима.

52 Захтеви из параграфа 51 обично се испуњавају тако што се на свакој страни финансијских извештаја напишу заглавља и скраћена заглавља у колонама. При одређивању најбољег начина приказивања таквих информација, користи се просуђивање. На пример, када се финансијски извештаји приказују електронским путем, не користе се увек засебне странице; онда се претходно наведена заглавља наводе довољно често како би се обезбедило правилно разумевање информација укључених у финансијске извештаје.

53 Финансијски извештаји су често разумљивији ако се информације прикажу у хиљадама или милионима

јединица валуте за презентацију. Ово је прихватљиво све док се степен заокруживања презентовања обелодањује и док се не изостављају материјално значајне информације.

Извештај о финансијској позицији

Информације које треба да буду презентоване у извештају о финансијској позицији

54 Као минимум, извештај о финансијској позицији обухвата линијске ставке које презентују следеће износе:

- (а) некретнине, постројења и опрему;
- (б) инвестиционе некретнине;
- (ц) нематеријална имовина;
- (д) финансијска средства (искључујући износе приказане под (е), (х) и (и));
- (е) инвестиције које се обрачунавају коришћењем метода удела;
- (ф) биолошка средства;
- (г) залихе;
- (х) потраживања од купаца и друга потраживања;
- (и) готовину и готовинске еквиваленте;
- (ј) укупну имовину класификовану као имовину која се држи ради продаје и имовину укључену у групе за отуђење класификовану као имовину која се држи ради продаје у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*;
- (к) обавезе према добављачима и остале обавезе;
- (л) резервисања;
- (м) финансијске обавезе (искључујући износе приказане под (к) и (л));
- (н) текуће пореске обавезе и средства, као што је дефинисано у IAS 12 *Порез на добитак*;
- (о) одложене пореске обавезе и одложена пореска средства, као што је дефинисано у IAS 12;
- (п) обавезе укључене у групе за отуђење класификоване као оне које се држе за продају у складу са

IFRS 5;

- (љ) учешћа без права контроле, исказана у оквиру капитала; и
- (р) емитовани капитал и резерве који се могу приписати власницима матичног ентитета.

55 Додатне линијске ставке, заглавља и међузбирови се приказују у извештају о финансијској позицији, када је такво приказивање релевантно за разумевање финансијске позиције ентитета.

56 Када ентитет у извештају о финансијској позицији, као засебне класификације, исказује обртну и сталну имовину и краткорочне и дугорочне обавезе, он не класификује одложена пореска средства (обавезе) класификују као текућа средства (обавезе).

57 Овај Стандард не прописује редослед ни облик у ком треба да буду презентоване позиције. Параграф 54 једноставно даје листу ставки које се довољно разликују по својој природи или функцији, да им је потребно засебно приказивање у извештају о финансијској позицији. Поред тога:

- (а) линијске ставке се укључују када су величина, природа или функција ставке или групе сличних ставки такви да је њихова засебна презентација релевантна за разумевање финансијске позиције ентитета; и
- (б) коришћени описи и редослед ставки или група сличних ставки се могу изменити у складу са природом ентитета и његовим трансакцијама, с циљем пружања информација релевантних за разумевање финансијске позиције ентитета. На пример, финансијска институција може да измени претходно наведене описе да би обезбедила информације које су релевантне за пословање финансијске институције.

58 Одлука о томе да ли додатне ставке треба приказивати засебно се заснива на процени:

- (а) природе и ликвидности средстава;
- (б) функције средстава у оквиру ентитета; и
- (ц) износа, природе и временског распореда обавеза.

59 Коришћење различитих основа за одмеравање различитих група средстава указује на то да се њихова природа или функција разликују, те да због тога оне треба да буду презентоване као засебне линијске ставке. На пример, различите групе некретнина, постројења и опреме могу се водити по набавној вредности или по ревалоризованом износу, у складу са IAS 16.

Разликовање обртних (краткорочних) / сталних (дугорочних) ставки

60 Ентитет презентује обртну и сталну имовину, као и краткорочне и дугорочне обавезе, као засебне позиције у извештају о финансијској позицији, у складу са параграфима 66–76, осим када презентација на основу ликвидности пружа информације које су поузданије и релевантније. Када се примењује овај изузетак, сва имовина и обавеза се презентују према својој ликвидности.

61 Који год метод презентације да је прихваћен, ентитет обелодањује износ за који се очекује да ће се надокнадити или измирити после више од дванаест месеци, за сваку линијску ставку имовине и обавеза, који представља збирни износ за који се очекује да ће се надокнадити или измирити:

- (а) не касније од дванаест месеци после извештајног периода и
- (б) касније од дванаест месеци после извештајног периода.

62 Када ентитет врши снабдевање робом или услугама у оквиру јасно утврдивог пословног циклуса, засебна класификација обртне и сталне имовине и краткорочних и дугорочних обавеза у извештају о финансијској позицији пружа корисне информације прављењем разлике између нето имовине која стално циркулише као обртни капитал и нето имовине која се користи у дугорочном пословању ентитета. На овај начин се такође истиче имовина за коју се очекује да ће бити реализована у оквиру текућег пословног циклуса и обавезе које доспевају за измирење у оквиру истог периода.

63 За неке ентитете, као што су финансијске институције, презентација имовине и обавеза према опадајућој или растућој ликвидности, пружа информације које су поуздане и релевантније од презентације на принципу краткорочно/дугорочно, зато што ентитет не врши снабдевање робом или услугама у оквиру јасно утврдивог пословног циклуса.

64 Приликом примене параграфа 60, ентитету је дозвољено да један део своје имовине и обавеза презентује користећи класификацију обртна (краткорочна)/стална (дугорочна), а други део према њиховој ликвидности, када тиме пружа информације које су поуздане и релевантније. Потреба за комбиновањем основа за презентацију може настати када се ентитет бави различитим пословима.

65 Информације о очекиваним датумима реализације имовине и обавеза корисне су приликом процењивања ликвидности и солвентности ентитета. IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања* захтева обелодањивање датума доспећа финансијских средстава и финансијских обавеза. Финансијска средства обухватају потраживања од продаје и друга потраживања, а финансијске обавезе обухватају дуговања према добављачима и остала дуговања. Информације о очекиваном датуму надокнаде или измирења немонетарних средстава и обавеза, као што су залихе и резервисања, такође су корисне, независно до тога да ли је имовина класификована као обртна или стална тј. обавезе као краткорочне или дугорочне. На пример, ентитет обелодањује износ залиха за које се очекује да ће се надокнадити у периоду дужем од дванаест месеци после извештајног периода.

Обртна имовина

66 Имовина се класификује као обртна ако испуњава неки од следећих критеријума:

(а) ако се очекује да ће бити реализована, или се држи за трговање или потрошњу, у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;

(б) ако се држи првенствено за трговање;

(ц) ако се очекује да ће бити реализована у року од дванаест месеци после извештајног периода;

или

(д) ако се ради о готовини или о готовинском еквиваленту (као што је дефинисано у IAS 7), осим када је ограничена његова размена или коришћење за измирење обавезе током најмање дванаест месеци после извештајног периода.

Сва остала имовина се класификује као стална имовина.

67 У овом Стандарду се користи термин “стална” да би обухватио материјална, нематеријална и финансијска средства дугорочне природе. Стандард не забрањује коришћење алтернативних описа све док је значење јасно.

68 Пословни циклус ентитета јесте временски период између стицања имовине и њене реализације у готовину или у готовински еквивалент. Када се уобичајени пословни циклус ентитета не може јасно утврдити, претпоставља се да траје дванаест месеци. Обртна имовина обухвата имовину (као што су залихе и потраживања од купаца) која је продата, потрошена или реализована као део уобичајеног пословног циклуса, чак и када се не очекује да буде реализована у року од дванаест месеци после извештајног периода. Обртна имовина такође обухвата и средства намењена првенствено трговању (примери укључују нека финансијска средства класификована као средства која се држе за трговање у складу са IAS 39), као и обртни део сталних финансијских средстава.

Краткорочне обавезе

69 Обавеза се класификује као краткорочна ако она задовољава неки од следећих критеријума:

(а) очекује се да ће бити измирена у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;

(б) држи се првенствено за трговање;

(ц) доспева за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода; и

(д) ентитет нема безусловно право да одложи измирење обавезе за најмање дванаест месеци после извештајног периода.

Све остале обавезе се класификују као дугорочне обавезе.

70 Одређене краткорочне обавезе, као што су обавезе према добављачима, обрачунате, а неизмирене обавезе према запосленима и други трошкови пословања, чине део обртног капитала који се користи у уобичајеном пословном циклусу ентитета. Овакве пословне ставке се класификују као краткорочне обавезе, чак и кад доспевају за измирење после више од дванаест месеци након извештајног периода. Приликом класификације имовине и обавеза ентитета примењује се исти уобичајени пословни циклус. Када се уобичајени пословни циклус ентитета не може јасно утврдити, претпоставља се да траје дванаест месеци.

71 Остале краткорочне обавезе се не измирују као део уобичајеног пословног циклуса, али доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода или се држе првенствено за трговање. Примери су: финансијске обавезе класификоване као оне које се држе за трговања у складу са IAS 39, прекорачења на банкарским рачунима и краткорочни део дугорочних финансијских обавеза, обавезе за дивиденде, обавезе за порез на добитак и остале обавезе које не проистичу из редовних пословних активности. Финансијске обавезе којима се обезбеђује финансирање на дугорочној основи (тј. које не чине део обртног капитала који се користи у уобичајеном пословном циклусу) и које не доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода, представљају дугорочне обавезе, које су предмет параграфа 74 и 75.

72 Ентитет класификује своје финансијске обавезе као краткорочне када доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода, чак и ако је:

(а) првобитни рок за њихово измирење био период дужи од дванаест месеци; и

(б) уговор о рефинансирању, или репрограм отплате дуга, на дугорочној основи, истекао после извештајног периода, а пре него што су финансијски извештаји одобрени за објављивање.

73 Ако ентитет очекује, и има дискреционо право, да рефинансира или продужи рок доспећа обавезе, за најмање дванаест месеци после извештајног периода, ова обавеза се класификује као дугорочна, чак и када би иначе доспела у крајем периоду. Међутим, када рефинансирање или продужења рока доспећа обавезе није дискреционо право ентитета (на пример, не постоји уговор о рефинансирању) могућност рефинансирања се не разматра, а обавеза се класификује као краткорочна.

74 Када ентитет прекрши обавезу из уговора о дугорочном кредиту, на крају или пре краја извештајног периода, због чега обавеза постаје платива на захтев, та обавеза се класификује као краткорочна, чак и ако после краја извештајног периода а пре одобравања финансијских извештаја за објављивање, поверилац пристане да не захтева наплату као последицу оваквог кршења. Обавеза се класификује као краткорочна јер, на крају извештајног периода, ентитет нема безусловно право да одложи њено измирење за најмање дванаест месеци после тог датума.

75 Међутим, обавеза се класификује као дугорочна ако поверилац до краја извештајног периода пристане да одобри грејс период који се завршава најмање дванаест месеци после извештајног периода, у ком року ентитет може испунити неиспуњену обавезу и током ког поверилац не може тражити тренутну исплату.

76 Што се тиче кредита класификованих као краткорочне обавезе, ако између краја извештајног периода и датума када су финансијски извештаји одобрени за објављивање настану следећи догађаји, ти догађаји се обелодањују као догађаји за које се не врши кориговање у складу са IAS 10 *Догађаји после извештајног периода*:

(а) рефинансирање на дугорочној основи;

(б) исправљање кршења уговора о дугорочном кредиту и

(ц) добијање грејс периода од повериоца, који се завршава најмање дванаест месеци после извештајног периода, како би се исправило кршење уговора о дугорочном кредиту.

Информације које треба да буду презентоване у извештају о финансијској позицији или у напоменама

77 Ентитет треба да обелодани, или у извештају о финансијској позицији или у напоменама, даљу подкласификацију приказаних линијских ставки, које су класификоване на начин који одговара пословању ентитета.

78 Детаљи који су дати у подкласификацијама зависе од захтева IFRS и од величине, природе и функције износа о којима је реч. Приликом одлучивања о основу подкласификацију такође се користе и чиниоци који су дефинисани у параграфу 58. Обелодањивања се разликују за сваку ставку, на пример:

(а) ставке некретнина, постројења и опреме се разврставају на групе у складу са IAS 16;

(б) потраживања се разврставају на износе потраживања од купаца, потраживања од повезаних страна, исплате пре рока и остале износе;

(ц) залихе се разврставају, у складу са IAS 2 *Залихе*, у групе као што су трговачка роба, производне сировине, материјал, недовршена производња и готови производи;

(д) резервисања се разврставају на резервисања за примања запослених и остале ставке; и

(е) уплаћени капитал и резерве се разврставају на различите групе, као што су емитован и потпуно уплаћени капитал, премија на акцију и резерве.

79 Ентитет обелодањује следеће, или у извештају о финансијској позицији или у напоменама:

(а) За сваку класу акцијског капитала:

(i) број одобрених акција;

(ii) број емитованих и у потпуности уплаћених акција, као и број емитованих акција које нису у потпуности уплаћене;

(iii) номиналну вредност акције, или чињеницу да акције немају номиналну вредност;

(iv) усклађивање броја акција у оптицају на почетку и на крају периода;

(v) права, повластице и ограничења која се односе на ту класу акција укључујући ограничења у расподели дивиденди и исплати капитала;

(vi) акције у ентитету које држи тај ентитет или његови зависни или придружени ентитети; и

(vii) акције резервисане за емитовање на основу опција и уговора за продају акција, укључујући услове и износе; и

(б) опис природе и намене сваке резерве у оквиру капитала.

80 Ентитет без акцијског капитала, као што су ортачко друштво или труст (повереничка компанија), обелодањује информације еквивалентне информацијама које се захтевају у параграфу 79(а), које приказују промене у току периода за сваку категорију учешћа у капиталу, као и права, повластице и ограничења која се односе на сваку категорију учешћа у капиталу.

80А Уколико је ентитет рекласификовао:

(а) финансијски инструмент са правом поновне продаје емитенту класификован као инструмент капитала; или

(б) инструмент који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који је класификован као инструмент капитала између финансијских обавеза и капитала, он обелодањује износе рекласификоване у и ван сваке категорије (финансијске обавезе и капитал), и време и разлоге рекласификације.

Извештај о укупном резултату

81 Ентитет треба да презентује све ставке прихода и расхода признате за тај период:

(а) у једном извештају о укупном резултату, или

(б) у два извештаја: извештају који приказује компоненте добитка или губитка (засебном билансу успеха) и другом извештају који почиње са добитком или губитком и приказује компоненте укупног осталог резултата (извештај о укупном резултату).

Информације које треба да буду презентоване у извештају о укупном резултату

82 Као минимум, извештај о укупном резултату обухвата линијске ставке које приказују следеће износе за период:

(а) приходе;

(б) трошкове финансирања;

(ц) удео у добитку или губитку зависних ентитета и заједничких подухвата, који се обрачунава коришћењем метода удела;

(д) пореске расходе; и

(е) један износ који се састоји од збира

(i) добитка или губитка од прекинутих пословања утврђеног после опорезивања и

(ii) добитка или губитка утврђеног после опорезивања признатог после одмеравања према фер вредности умањеној за трошкове продаје или после отуђења средстава или групе(а) за отуђење која чини прекинуто пословање; и

(ф) добитак или губитак;

(г) сваку компоненту укупног осталог резултата класификовану по њеној природи (искључујући износе под (х));

(х) удео у осталом укупном резултату зависних ентитета и заједничких подухвата, који се обрачунава коришћењем метода удела; и

(и) укупни збирни резултат.

83 Следеће ставке се обелодањују у извештају о укупном резултату, као расподела за тај период:

(а) добитак или губитак који се може приписати:

(i) учешћима без права контроле, и

(ii) власницима матичног ентитета.

(б) укупни збирни резултат за период који се може приписати:

(i) учешћима без права контроле, и

(ii) власницима матичног ентитета.

84 Ентитет може да презентује у засебном билансу успеха (видети параграф 81) линијске ставке из параграфа 82(а)-(ф) и обелодањивања из параграфа 83(а).

85 Додатне линијске ставке, заглавља и међузбирови се приказују у извештају о укупном резултату и засебном билансу успеха (ако се презентује), када је такво приказивање релевантно за разумевање финансијских перформанси ентитета.

86 Пошто се ефекти различитих активности, трансакција и других догађаја у ентитету разликују по учесталости, потенцијалу за стварање добитка или губитка и предвидљивости, обелодањивање компонената финансијских перформанси помаже у разумевању остварених финансијских перформанси и предвиђању будућих резултата. Додатне ставке се укључују у извештај о укупном резултату, а коришћени описи и редослед ставки могу бити измењени када је то потребно за објашњење елемената финансијских перформанси. Фактори које треба узети у обзир обухватају материјални значај, природу и функцију компонената прихода и расхода. На пример, финансијска институција може да измени описе да би обезбедила информације које су релевантне за пословање финансијске институције. Ставке прихода и расхода се не пребијају, осим када су испуњени

критеријуми из параграфа 32.

87 Ентитет не презентује ниједну ставку прихода и расхода као ванредну ставку, било у извештају о укупном резултату или у засебном билансу успеха (ако се презентује), или у напоменама.

Добитак или губитак за период

88 Све ставке прихода и расхода које су признате у току периода се укључују у добитак или губитак, осим ако неки IFRS не захтева другачије.

89 Неки IFRS одређују околности када ентитет признаје одређене ставке ван прихода и расхода у текућем периоду. IAS 8 одређује две такве околности: корекцију грешака и ефекте промена рачуноводствених политика. Остали IFRS захтевају или дозвољавају да се компоненте укупног осталог резултата, које задовољавају дефиницију прихода или расхода из *Оквира*, искључе из добитка или губитка (видети параграф 7).

Укупни остали резултат за период

90 Ентитет треба да обелодани износ пореза на добитак који се односи на сваку компоненту укупног осталог резултата, укључујући рекласификацију услед кориговања, или у извештају о укупном резултату или у напоменама.

91 Ентитет може да презентује компоненте укупног осталог резултата или:

(а) нето порески ефекат у вези са њима, или

(б) пре пореских ефеката у вези са њима, приказује збирни износ пореза на добитак који се односи на те компоненте.

92 Ентитет треба да обелодани рекласификације услед кориговања које се односе на компоненте укупног осталог резултата.

93 У другим IFRS се одређује да ли и када се износи претходно признати у осталом укупном резултату рекласификују у добитак или губитак. Такве рекласификације се у овом стандарду називају рекласификације услед кориговања. Рекласификација услед кориговања се укључује уз повезану компоненту укупног осталог резултата у периоду да би се кориговање рекласификовало у добитак или губитак. На пример, добици реализовани од отуђења финансијских средстава расположивих за продају се укључују у добитак или губитак текућег периода. Ови износи могу бити признати у осталом укупном резултату као нереализовани добици у текућем или претходном периоду. Ови нереализовани добици морају да се одузму од укупног осталог резултата у периоду у ком су реализовани добици рекласификовани у добитак или губитак да би се избегло њихово укључивање у укупни збирни резултат два пута.

94 Ентитет може да презентује рекласификацију услед кориговања у извештају о укупном резултату или у напоменама. Ентитет који презентује рекласификацију услед кориговања у напоменама презентује компоненте укупног осталог резултата после свих рекласификација услед кориговања које су са њим повезане.

95 Рекласификација услед кориговања настаје, на пример, после отуђења иностраног пословања (видети IAS 21), после престанка признавања финансијских средстава доступних за продају (видети IAS 39) и када предвиђена трансакција која је предмет хеџинга утиче на добитак или губитак (видети параграф 100 IAS 39 у вези са хеџингом токова готовине).

96 Рекласификације услед кориговања не настају од промена ревалоризационих резерви признатих у складу са IAS 16 или IAS 38 или од актуарских добитака или губитака од планова дефинисаних примања у складу са параграфом 93А у IAS 19. Ове компоненте се признају у осталом укупном резултату и не рекласификују се у добитак или губитак у наредним периодима. Промене ревалоризационих резерви могу да се пренесу на нераспоређену добит у наредним периодима када се имовина користи или када престане да се признаје (видети IAS 16 и IAS 38). Актуарски добици и губици се извештавају у нераспоређеној добити у периоду у ком су признати као укупни остали резултат (видети IAS 19).

Информације које треба да буду презентоване у извештају о укупном резултату или у напоменама

97 Када су ставке прихода и расхода материјално значајне, њихова природа и износ се обелодањују засебно.

98 Околности које могу довести до засебног обелодањивања неке ставке прихода и расхода укључују:

(а) отпис залиха до нето продајне вредности или отпис некретнина, постројења и опреме до надокнадивог износа, као и укидање таквих отписа;

(б) реструктурирање активности ентитета и укидање резервисања за трошкове реструктурирања;

(ц) отуђење некретнина, постројења и опреме;

(д) отуђење инвестиција;

(е) прекинута пословања;

(ф) измирење трошкова судских спорова; и

(г) остала укидања резервисања.

99 Ентитет приказује анализу расхода користећи класификацију засновану било на њиховој природи или њиховој функцији у оквиру ентитета, у зависности од тога која од њих обезбеђује поузданије и

релевантније информације.

100 Ентитети се подстичу да приказују анализу из параграфа 99 у извештају о укупном резултату или у засебном билансу успеха (ако се презентује).

101 Даља подкласификација расхода врши се да би се нагласиле компоненте финансијских перформанси које се могу разликовати по учесталости, њиховом потенцијалу за стварање добитка или губитка и предвидљивости. Ова анализа се врши на један од два наведена начина.

102 Први начин анализе се односи на метод природе расхода. Расходи се групишу у билансу успеха према својој природи (на пример, амортизација, трошкови материјала, трошкови транспорта, примања запослених и трошкови рекламе) и не распоређују се на различите функције у оквиру ентитета. Овај метод може бити једноставан за примену, јер није потребно распоређивати трошкове на класификације према функцијама. Пример класификације коришћењем метода природе трошкова дат је у наставку:

Приход		X
Остали приходи		X
Промена вредности залиха готових производа и недовршене производње	X	
Трошкови сировина и потрошног материјала	X	
Трошкови примања запослених	X	
Трошкови амортизације	X	
Остали расходи	X	
Укупни расходи		(X)
Добитак пре опорезивања		X

103 Други начин анализе се односи на функцију расхода или на метод "трошкова продаје", при чему се расходи класификују према њиховој функцији као део трошкова продаје или, на пример, трошкова дистрибуције или административних трошкова. Као минимум, ентитет обелодањује своје трошкове продаје засебно од осталих расхода. Овај метод може обезбедити релевантније информације за кориснике од класификације расхода по њиховој природи, међутим распоређивање трошкова према функцији може захтевати произвољна распоређивања и укључивати значајан степен расуђивања. Пример класификације коришћењем метода функције расхода дат је у наставку:

Приход	X
Трошкови продаје	(X)
Бруто добитак	X
Остали приходи	X
Трошкови продаје	(X)
Административни трошкови	(X)
Остали расходи	(X)
Добитак пре опорезивања	X

104 Ентитет који класификује расходе према функцији обелодањује додатне информације о природи расхода, укључујући и трошкове депресијације и амортизације и трошкове примања запослених.

105 Избор између метода функције расхода и метода природе расхода зависи од историјских фактора делатности ентитета, као и природе његовог пословања. Оба метода пружају сазнања о оним трошковима који би могли да се, директно или индиректно, мењају са променом нивоа продаје или производње ентитета. Пошто сваки метод приказивања има предности за различите врсте ентитета, овај Стандард захтева од руководства да изабере најрелевантнију и најпоузданију презентацију. Међутим, пошто су информације о природи расхода корисне за предвиђање будућих токова готовине, потребна су додатна обелодањивања када се користи класификација према функцији расхода. У параграфу 104, "примања запослених" имају исто значење као и у IAS 19.

Извештај о променама на капиталу

106 Ентитет презентује извештај о променама на капиталу и у самом обрасцу исказује:

(а) укупан збирни резултат за тај период, засебно приказујући укупне износе који се могу приписати власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле;

(б) за сваку компоненту капитала, ефекте ретроспективне примене или ретроспективног преправљања признате у складу са IAS 8; и;

(ц) (избрисан)

(д) за сваку компоненту капитала, сравњивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, засебно обелодањујући промене које су резултат:

(i) добитка или губитка;

(ii) сваке ставке укупног осталог резултата; и

(iii) трансакције са власницима који делују у својству власника, приказујући засебно улагања власника и расподеле власницима и промене власничких интереса у зависним ентитетима чија последица

није губитак контроле.

107 Ентитет такође презентује, било у самом обрасцу извештаја о променама на капиталу, или у напоменама, износ дивиденди признатих као расподеле власницима током периода, као и са њима повезане износе по акцији.

108 У параграфу 106, компоненте капитала обухватају, на пример, сваку класу уплаћеног капитала, акумулирани биланс сваке класе укупног осталог резултата и нераспоређене добити.

109 Промене на капиталу ентитета, између почетка и краја извештајног периода, одражавају повећање или умањење нето средстава у току периода. Осим промена које проистичу из трансакција са власницима капитала који делују у својству власника капитала (као што су улагања у капитал и поновно стицање инструмената сопственог капитала ентитета и дивиденди), и трошкова трансакција који су директно повезани са тим трансакцијама, укупна промена капитала током периода представља укупан износ прихода и расхода, укључујући добитке и губитке, насталих активношћу ентитета током тог периода.

110 IAS 8 захтева ретроспективно кориговање ефеката промена рачуноводствених политика, у мери у којој је то изводљиво, осим у случајевима када прелазне одредбе другог IFRS не захтевају другачије. IAS 8 такође захтева да се изврши ретроспективно исправљање грешака, у мери у којој је то изводљиво. Ретроспективно кориговање и ретроспективне исправке се врше на салду нераспоређене добити, осим у случајевима када неки IFRS захтева ретроспективно кориговање осталих компонената капитала. Параграф 106(б) захтева да се у извештају о променама на капиталу, обелодане укупна кориговања за сваку компоненту капитала, при чему се засебно исказују кориговања проистекла из промене рачуноводствених политика од оних насталих услед корекције грешака. Ова кориговања се обелодањују за сваки претходни период и почетак периода.

Извештај о токовима готовине

111 Информације о токовима готовине пружају корисницима финансијских извештаја основ за процену способности ентитета да ствара готовину и готовинске еквиваленте и потреба ентитета да користи ове токове готовине. IAS 7 дефинише захтеве везане за презентацију извештаја о токовима готовине и обелодањивања у вези са њима.

Напомене

Структура

112 Напомене треба да:

(а) пруже информације о основима за састављање финансијских извештаја и о специфичним рачуноводственим политикама коришћеним у складу са параграфима 117–124;

(б) обелодане информације које захтевају IFRS, а које нису приказане у финансијским извештајима; и

(ц) пруже додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су релевантне за њихово разумевање.

113 Напомене, све док је то изводљиво, се приказују на систематски начин. Свака ставка приказана у извештају о финансијској позицији и укупном резултату, засебном билансу успеха (ако се презентује), извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине, треба да има ознаку која упућује на информације у вези са њом у напоменама.

114 Напомене се обично приказују према следећем редоследу, који омогућује корисницима разумевање финансијских извештаја и њихово поређење са финансијским извештајима других ентитета:

(а) изјава о усаглашености са IFRS (видети параграф 16);

(б) кратак преглед значајних примењених рачуноводствених политика (видети параграф 117);

(ц) додатне информације о ставкама приказаним у извештају о финансијској позицији и укупном резултату, засебном билансу успеха (ако се презентује) и извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине, по редоследу по коме су сваки финансијски извештај и свака линијска ставка презентовани; и

(д) остала обелодањивања, укључујући:

(i) потенцијалне обавезе (видети IAS 37) и непризнате уговорне обавезе; и

(ii) нефинансијска обелодањивања, на пример циљеви и политике за управљање финансијским ризиком (видети IFRS 7).

115 У одређеним условима, може бити потребно или пожељно да се промени редослед одређених ставки у оквиру напомена. На пример, информације о променама фер вредности признатим у добитку или губитку могу се комбиновати са информацијама о доспећима финансијских инструмената, иако се прва обелодањивања односе на извештај о укупном резултату или засебни биланс успеха (ако се презентује), а друга на извештај о финансијској позицији. Ипак, све док је то изводљиво, задржава се систематска структура за напомене.

116 Напомене које пружају информације о основи за састављање финансијских извештаја и одређеним рачуноводственим политикама представљају засебну компоненту финансијских извештаја.

Обелодањивање рачуноводствених политика

117 У оквиру прегледа значајних рачуноводствених политика, ентитет обелодањује:

(а) основу (или основе) за одмеравање коришћену приликом састављања финансијских извештаја;

и

(б) остале коришћене рачуноводствене политике, релевантне за разумевање финансијских извештаја.

118 За кориснике је веома важно да буду обавештени о основи или основама за одмеравање, коришћеним у финансијским извештајима (на пример, историјски трошак, текући трошак, нето остварива вредност, фер вредност или надокнадиви износ), јер основа у складу са којом се састављају финансијски извештаји значајно утиче на њихову анализу. Ако се у финансијским извештајима користи више од једне основе за одмеравање, на пример када је ревалоризована одређена група средстава, довољно је назначити категорије средстава и обавеза на које се свака основа за одмеравање примењује.

119 У одлучивању да ли треба обелоданити одређену рачуноводствену политику, руководство разматра да ли би то обелодањивање помогло корисницима у разумевању начина на који се трансакције, остали догађаји и околности, одражавају на финансијске перформансе и финансијску позицију у извештајима. За кориснике је нарочито корисно обелодањивање одређених рачуноводствених политика које су одабране као дозвољене алтернативе у IFRS. Пример за то је обелодањивање да ли учесник у заједничком улагању признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету коришћењем пропорционалног консолидовања или метода удела (видети IAS 31 *Учешћа у заједничким улагањима*). У неким IFRS се нарочито захтева обелодањивање одређених рачуноводствених политика, укључујући изборе руководства у погледу различитих политика које ови стандарди дозвољавају. На пример, IAS 16 захтева обелодањивање основа за одмеравање коришћених за групе некретнина, постројења и опреме.

120 Сваки ентитет узима у обзир природу свог пословања и политике за које би корисници његових финансијских извештаја очекивали да буду обелодањене за такву врсту ентитета. На пример, од ентитета који је обвезник пореза на добит, би се очекивало да обелодани своје рачуноводствене политике за порез на добит, укључујући и оне политике које се примењују за одложена пореска средства и обавезе. Када ентитет врши значајна инострана пословања или трансакције у страним валутама, очекивало би се обелодањивање рачуноводствених политика за признавање девизних добитака и губитака.

121 Рачуноводствена политика може бити значајна због природе пословања ентитета, чак и када износи у текућем и у претходним периодима нису материјално значајни. Такође је прикладно да се обелодани свака значајна рачуноводствена политика која није посебно захтевана неким од IFRS, него је одабрана и примењена у складу са IAS 8.

122 Ентитет обелодањује, у оквиру прегледа значајних рачуноводствених политика или у другим напоменама, оквирне процене, поред оних које укључују конкретне процене (видети параграф 125), које је руководство извршило у процесу примене рачуноводствених политика ентитета, а које имају најзначајнији ефекат на износе признате у финансијским извештајима.

123 У поступку примене рачуноводствених политика ентитета, руководство врши бројне оквирне процене, поред оних које укључују конкретне процене, које могу значајно утицати на износе признате у финансијским извештајима. На пример, руководство врши оквирно процењивање приликом утврђивања:

(а) да ли финансијска средства представљају инвестиције које се држе до њиховог доспећа;

(б) када се суштински сви значајни ризици и користи од власништва над финансијским средствима и средствима у лизингу преносе на друге ентитете;

(ц) да ли, у суштини, одређене продаје производа представљају финансијске споразуме и због тога не стварају приход; и

(д) да ли суштина везе између ентитета и ентитета са посебном наменом указује на то да ентитет контролише ентитет са посебном наменом.

124 Нека од обелодањивања дефинисана у складу са параграфом 122 захтевају се и другим IFRS. На пример, IAS 27 захтева од ентитета да обелодани разлоге због којих његов удео у власништву не обезбеђује контролу, у случају када ентитет у који се инвестира није зависни ентитет, иако он директно или индиректно преко зависних ентитета, поседује више од половине гласачких права или потенцијалну гласачку моћ. Када је тешко класификовати инвестиционе некретнине, IAS 40 *Инвестиционе некретнине* захтева обелодањивање критеријума које је ентитет утврдио за прављење разлике између инвестиционих некретнина код некретнина које се користе и од некретнина које се држе за продају у редовном пословном циклусу.

Главни извори неизвесности конкретних процена

125 Ентитет обелодањује у напоменама информације о кључним претпоставкама које се односе на будућност и осталим кључним изворима неизвесности конкретних процена на крају извештајног периода, код којих постоји значајан ризик да ће, у наредној финансијској години, проузроковати материјално значајна кориговања књиговодствене вредности имовине и обавеза. У вези са овом имовином и обавезама, напомене обухватају детаље о:

(а) њиховој природи; и

(б) њиховој књиговодственој вредности на крају извештајног периода.

126 Утврђивање књиговодствене вредности имовине и обавеза захтева конкретну процену ефеката неизвесних будућних догађаја на ову имовину и обавезе на крају извештајног периода. На пример, у недостатку

последњих познатих тржишних цена коришћених за одмеравање следеће имовине и обавеза, потребно је извршити конкретне процене које су усмерене према будућности, како би се одмерио надокнадиви износ група некретнина, постројења и опреме, ефекти технолошке застарелости залиха, резервисања за будуће исходе судских спорова који су у току, дугорочне обавезе за примања запослених, као што су обавезе за пензије. Ове конкретне процене укључују претпоставке о таквим ставкама, као што су токови готовине и коришћене дисконтне стопе у које је укалкулисан ризик, будуће промене зарада и будуће промене цена које утичу на остале трошкове.

127 Кључне претпоставке и остали кључни извори неизвесности конкретних процена обелодањени у складу са параграфом 125 односе се на конкретне процене које од руководства захтевају најтеже, субјективне или комплексне оквирне процене. Како се повећава број варијабли и претпоставки које утичу на могући будући исход неизвесности, ове оквирне процене постају субјективније и комплексније, а у складу са тим се обично повећавају и могућности материјално значајних кориговања књиговодствених вредности имовине и обавеза.

128 Обелодањивања из параграфа 125 се не захтевају за имовину и обавезе код којих постоји значајан ризик да би њихове књиговодствене вредности могле материјално значајно да се промене у наредној финансијској години, ако се, на крају извештајног периода, она одмеравају по фер вредности, на основу последњих познатих тржишних цена (њихове фер вредности би могле материјално значајно да се промене у наредној финансијској години, али до ових промена неће доћи због претпоставки или осталих извора неизвесности конкретних процена на крају извештајног периода).

129 Обелодањивања из параграфа 125 презентују се на начин који помаже корисницима финансијских извештаја да разумеју оквирне процене које руководство прави о будућности и о осталим кључним изворима неизвесности конкретних процена. Природа и обим информација се разликује у складу са природом претпоставке и осталим околностима. Примери ових врста обелодањивања су:

- (а) природа претпоставки или осталих неизвесности конкретних процена;
- (б) осетљивост књиговодствених вредности на методе, претпоставке и конкретне процене на којима се заснива њихово израчунавање, укључујући и разлоге за ту осетљивост;
- (ц) очекивани исход неизвесности и обим разумно могућих исхода у наредној финансијској години у вези са књиговодственим вредностима имовине и обавеза које се налазе под њиховим утицајем; и
- (д) објашњење измена извршених у ранијим претпоставкама, које се односе на ову имовину и обавезе, ако неизвесност и даље постоји.

130 Приликом обелодањивања из параграфа 125, није потребно обелодањивање буџетских информације или предвиђања.

131 Понекад није изводљиво обелоданити степен могућих ефеката кључних претпоставки или других кључних извора неизвесности конкретних процена, ентитет обелодањује да је прилично могуће, на основу постојећих сазнања, да се исходи у наредној финансијској години разликују од претпоставки, и да то може довести до материјално значајних кориговања књиговодствених вредности имовине или обавеза за које су вршене конкретне процене. У свим случајевима, ентитет обелодањује природу и књиговодствену вредност одређене имовине или обавеза (или група имовине или обавеза), под утицајем претпоставки.

132 Обелодањивања из параграфа 122 о одређеним оквирним проценама које руководство врши у процесу примене рачуноводствених политика ентитета нису у вези са обелодањивањима кључних извора неизвесности конкретних процена из параграфа 125.

133 Обелодањивање неких кључних претпоставки које би се иначе захтевало у складу са параграфом 125, прописано је и другим IFRS. На пример, IAS 37 захтева у одређеним околностима, обелодањивање главних претпоставки о будућим догађајима који утичу на групе резервисања. IFRS 7 захтева обелодањивање значајних претпоставки које се примењују приликом процењивања фер вредности финансијских средстава и финансијских обавеза које се евидентирају по фер вредности. IAS 16 захтева обелодањивање значајних претпоставки које се примењују код процене фер вредности ревалоризованих ставки некретнина, постројења и опреме.

Капитал

134 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да процене циљеве, политике и процесе управљања капиталом тог ентитета.

135 Да би био у складу са параграфом 134, ентитет обелодањује следеће:

(а) Квалитативне информације о својим циљевима, политикама и процесима за управљање капиталом, укључујући и (али се не ограничавајући на):

- (i) опис онога чиме се управља као капиталом;
- (ii) када је ентитет предмет екстерно наметнутих захтева у погледу капитала, природу тих захтева и то како су ти захтеви интегрисани у управљање капиталом; и
- (iii) како задовољава своје циљеве за управљање капиталом.

(б) Кратак преглед квантитативних података о ономе чиме се управља као капиталом. Неки ентитети сматрају неке финансијске обавезе (на пример, неке облике подређених дугова) делом капитала. Други ентитети посматрају искључујући неке компоненте капитала (на пример, компоненте које настају од хеџинга токова готовине).

(ц) Све промене под (а) и (б) из претходног периода.

(д) Да ли је током периода било усаглашавања са екстерно наметнутим захтевима у погледу капитала којима је ентитет подложен.

(е) Када ентитет није био у складу са таквим екстерно наметнутим захтевима у погледу капитала, последице такве неусклађености.

Ова обелодањивања треба да се заснивају на информацијама које се обезбеђују интерно кључним запосленима у руководству ентитета.

136 Ентитет може да управља капиталом на различите начине и да буде предмет одређеног броја различитих захтева у погледу капитала. На пример, конгломерат може да обухвата ентитете који се баве осигурањем и банкарством и ти ентитети такође могу да послују у неколико јурисдикција. Када укупна обелодањивања захтева у погледу капитала и то како се управља капиталом не би дала корисне информације или би нарушила разумевање корисника финансијских извештаја у погледу капиталних ресурса ентитета, ентитет обелодањује засебно информације за сваки захтев у погледу капитала који је заступљен у ентитету.

Финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту класификовани као капитал

136А За финансијске инструменте са правом поновне продаје емитенту класификоване као инструменте капитала, ентитет обелодањује (уколико није обелодањено на другом месту):

(а) збирне квантитативне податке о износима класификованим као капитал;

(б) своје циљеве, политике и процесе управљањем обавеза да откупи или надокнади инструменте када то захтева држалац инструмента, укључујући и промене у односу на претходни период;

(ц) очекивани одлив готовине услед надокнаде или откупа те класе финансијских инструмената; и

(д) информације о начину утврђивања очекиваног одлива готовине услед надокнаде или откупа.

Остала обелодањивања

137 Ентитет обелодањује у напоменама:

(а) износ дивиденди које су предложене и проглашене пре него што су финансијски извештаји одобрени за објављивање, али које нису признате као расподела власницима капитала у току периода, као и износ дивиденде по акцији; и

(б) износ укупних преференцијалних дивиденди које нису признате.

138 Ентитет обелодањује следеће, уколико то већ није обелодањено у оквиру информација објављених са финансијским извештајима:

(а) седиште и правни облик ентитета, земљу у којој је регистрован и адресу седишта (или место обављања основне делатности, уколико се оно разликује од седишта);

(б) опис природе пословања ентитета и његових основних активности;

(ц) назив матичног ентитета и крајњег матичног ентитета групе; и

(д) уколико је у питању ентитет са ограниченим периодом трајања, информацију о периоду трајања.

Датум ступања на снагу и прелазни период

139 Ентитет примењује овај Стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењују овај Стандард за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

139А IAS 27 (измењен 2008. године) је изменио параграф 106. Ентитет треба да примењује ту измену за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет примењује IAS 27 (измењен 2008. године) за ранији период, измена треба да се примењује за тај ранији период. Измена треба да се примењује ретроспективно.

139Б Објављивањем *Финансијских инструмената са правом поновне продаје емитенту и обавезе настале током ликвидације* (измене IAS 32 и IAS 1) у фебруару 2008. године, измењен је параграф 138 и додати параграфи 8А, 80А и 136А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу и такође истовремено примењује повезане измене стандарда IAS 32, IAS 39, IFRS 7 и IFRIC 2 *Учешћа чланова кооперативних ентитета и слични инструменти*.

139Ц Параграфи 68 и 71 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 1 (ревидираног 2003. године)

140 Овај стандард замењује IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* ревидиран 2003, а измењен 2005. године.