

Међународни стандард финансијског извештавања 1

Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се обезбеди да *први финансијски извештаји ентитета у складу са IFRS* и његови периодични извештаји који се односе на део периода који обухватају финансијски извештаји, садрже висококвалитетне информације које:

- (а) су транспарентне за кориснике и упоредиве за све периоде о којима се извештава;
- (б) пружају одговарајућу полазну тачку за рачуноводство у складу са *Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS)*; и
- (ц) могу да се прибављају уз трошкове који не превазилазе користи.

Делокруг

2 Ентитет примењује овај стандард на:

- (а) прве финансијске извештаје састављене у складу са IFRS; и
- (б) сваки периодични финансијски извештај, ако постоји, састављен у складу са IAS 34 *Периодично финансијско извештавање*, за део периода на који се односе први финансијски извештаји састављени у складу са IFRS.

3 Први финансијски извештаји ентитета састављени у складу са IFRS су први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет експлицитним и безрезервним саопштењем потврђује усаглашеност финансијских извештаја са IFRS. Финансијски извештаји састављени у складу са IFRS се сматрају првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS ако је ентитет, на пример:

- (а) презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје:
 - (i) у складу са националним захтевима који нису у складу са IFRS по свим аспектима;
 - (ii) у складу са IFRS по свим аспектима, осим што ти финансијски извештаји нису садржали експлицитно и безрезервно саопштење којим се потврђује њихова усаглашеност са IFRS;
 - (iii) који су садржали експлицитно саопштење о усаглашености са неким, али не и са свим IFRS;
 - (iv) у складу са националним захтевима, који нису у складу са IFRS, користећи неке појединачне IFRS за рачуноводствено обухватање ставки за које не постоје национални прописи; или
 - (v) у складу са националним захтевима, уз усклађивање неких износа са износима одређеним путем IFRS;
- (б) саставио финансијске извештаје у складу са IFRS само за интерну употребу, који нису доступни власницима ентитета или било којим другим спољним корисницима;
- (ц) саставио извештаје у складу са IFRS за сврхе консолидовања, без састављања потпуног сета финансијских извештаја на начин дефинисан у IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године); или
- (д) није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде.

4 Овај стандард се примењује када ентитет по први пут усваја IFRS. Не примењује се када ентитет, на пример:

- (а) престане да презентује финансијске извештаје у складу са националним захтевима, уколико их је претходно презентовао заједно са другим сетом финансијских извештаја који су садржали експлицитно и безрезервно саопштење о усаглашености са IFRS;
- (б) презентовао је финансијске извештаје у претходној години у складу са националним захтевима и ти извештаји садрже експлицитно и безрезервно саопштење о усаглашености са IFRS;
- (ц) презентовао је у претходној години финансијске извештаје који су садржали експлицитно и безрезервно саопштење о усаглашености са IFRS, чак и ако су ревизори дали квалификовани ревизијски извештај о тим финансијским извештајима.

5 Овај IFRS се не примењује на промене рачуноводствених политика ентитета који већ примењују IFRS. Ове промене су предмет:

- (а) захтева у вези са променама рачуноводствених политика дефинисаних у IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*; и
 - (б) захтева наведених у прелазним одредбама осталих IFRS.
-

Признавање и одмеравање

Почетни извештај о финансијској позицији у складу са IFRS

6 Ентитет саставља и презентује *почетни извештај о финансијској позицији у складу са IFRS на датум преласка на IFRS*. Ово је полазна тачка за рачуноводство у складу са IFRS.

Рачуноводствене политике

7 Ентитет користи исте рачуноводствене политике у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS и у свим периодима презентованим у првим финансијским извештајима у складу са IFRS. Те рачуноводствене политике треба да буду у складу са сваким IFRS који је важећи на крају првог извештајног периода у складу са IFRS, осим у случајевима прецизираним параграфима 13–19 и Прилозима Б-Е.

8 Ентитет не примењује другачије верзије IFRS које су важиле на раније датуме. Ентитет може да примењује нови IFRS, који још увек није обавезан, ако се допушта ранија примена.

Пример: Доследна примена последње верзије IFRS

Историјат

Крај извештајног периода за прве финансијске извештаје ентитета А у складу са IFRS јесте 31. децембар 20X5. године. Ентитет А одлучује да у тим финансијским извештајима презентује упоредиве информације само за једну годину (видети параграф 21). Стога, датум преласка на IFRS је почетак пословања 1. јануара 20X4. године (односно завршетак пословног периода – 31. децембра 20X3. године). Ентитет А је презентовао финансијске извештаје у складу са *претходно прихваћеним рачуноводственим принципима (GAAP)* годишње до 31. децембра сваке године, укључујући и 31. децембар 20X4. године.

Примена захтева

Од ентитета А се захтева да примењује IFRS важеће за периоде који се завршавају 31. децембра 20X5. године, приликом:

- а) састављања и презентације почетног извештаја о финансијској позицији у складу са IFRS на дан 1. јануар 20X4. године и,
- б) састављања и презентације извештаја о финансијској позицији за 31. децембар 20X5. године (укључујући упоредиве износе за 20X4. године), извештаја о укупном резултату, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за дату годину, до 31. децембра 20X5. године (укључујући и упоредиве износе за 20X4. годину) и обелодањивања (укључујући упоредиве информације за 20X4. годину).

Ако нови IFRS још увек није обавезан, али допушта рану примену, ентитету А је допуштено, али се од њега не захтева, да примењује тај IFRS у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

9 Прелазне одредбе других IFRS примењују се на промене рачуноводствених политика ентитета који већ користи IFRS; не односе се на *ентитете који први пут* прелазе на примену IFRS, осим у случајевима назначеним у Прилозима Б-Е.

10 Осим у случајевима описаним у параграфима 13–19 и Прилозима Б-Е, ентитет, у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS:

- (а) признаје сву имовину и обавезе, чије признавање захтевају IFRS;
- (б) не врши признавање ставке као имовине или обавезе, ако IFRS не дозвољавају такво признавање;
- (ц) рекласификује ставке признате у складу са претходно прихваћеним рачуноводственим принципима као врсту имовине, обавеза или као део капитала, али спадају у другу врсту имовине, обавеза или дела капитала у складу са IFRS;
- (д) примењује IFRS у одмеравању укупне признате имовине и обавеза.

11 Рачуноводствене политике које ентитет користи у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS могу се разликовати од оних коришћених за исти датум, али у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Произашла кориговања настају због догађаја и трансакција насталих пре датума преласка на IFRS. Стога, ентитет признаје износе тих кориговања директно као

нераспоређену добит (или, ако је погодно, другу категорију капитала) на датум преласка на IFRS.

12 Овај IFRS установљава две категорије изузетака у односу на принцип да почетни извештај о финансијској позицији састављен у складу са IFRS мора да буде усаглашен са сваким IFRS:

- (а) параграфи 14–17 и Прилог Б забрањују ретроспективну примену неких аспеката других IFRS;
- (б) Прилози Ц-Е дозвољавају изузимања од неких захтева других IFRS.

Изузећа од ретроспективне примене осталих IFRS

13 Овај IFRS забрањује ретроспективну примену неких аспеката других IFRS. Ова изузећа су дата у параграфима 14-17 и Прилогу Б.

Процене

14 **Процене ентитета у складу са IFRS на датум преласка на IFRS треба да буду доследне проценама извршеним за исти датум у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (након кориговања ради одражавања свих разлика у рачуноводственим политикама), осим ако не постоји објективни доказ да су те процене биле погрешне.**

15 Ентитет може након датума преласка на IFRS да добије информације у вези са проценама које је начинио у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. У складу са параграфом 14, ентитет третира пријем тих информација на исти начин као и некорективне догађаје после извештајног периода, у складу са IAS 10 *Догађаји после извештајног периода*. На пример, претпоставимо да је датум преласка ентитета на IFRS 1. јануар 20X4. године и да нове информације добијене 15. јула 20X4. године захтевају ревидирање процене извршене у складу са општеприхваћеним рачуноводственим принципима 31. децембра 20X3. године. Тај ентитет не приказује нове информације у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS (осим ако те процене захтевају кориговање за сваку разлику у рачуноводственим политикама, или постоји објективни доказ да су те процене биле погрешне). Уместо тога, ентитет приказује нове информације у добитку или губитку (или, уколико је прикладно, осталом укупном резултату) за годину која се завршава 31. децембра 20X4. године.

16 Ентитет можда мора да изврши на датум преласка на IFRS процене у складу са IFRS које претходни општеприхваћени рачуноводствени принципи нису захтевали на тај датум. Ради испуњења захтева из IAS 10, ове процене на основу IFRS одражавају услове на датум преласка на IFRS. Нарочито, процене тржишних цена, каматних стопа или девизних курсева на датум преласка на IFRS, одражавају тржишне услове на тај дан.

17 Параграфи 14–16 се примењују на почетни извештај о финансијској позицији састављен у складу са IFRS. Они се такође примењују на упоредни период, презентован у првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS, при чему се ознаке датума преласка на IFRS замењују ознакама датума краја упоредног периода.

Изузећа од осталих IFRS

18 Ентитет може да изабере да ли ће користити једно или више од изузећа датих у Прилозима Ц-Е. Ентитет не примењује ова изузимања на друге ставке по аналогiji.

19 Нека од изузећа изложена у Прилозима Ц-Е се односе на фер вредност. Код одређивања фер вредности у складу са овим IFRS, ентитет примењује дефиницију фер вредности из прилога А и сва прецизнија упутства у другим IFRS за утврђивање фер вредности имовине или обавеза о којима је реч. Ове фер вредности одражавају постојеће стање на дан када се вршило утврђивање.

Презентација и обелодањивање

20 Овај IFRS не прописује изузећа од захтева за презентацијом и обелодањивањем из осталих IFRS.

Упоредне информације

21 Ради усаглашавања са IAS 1, први финансијски извештаји ентитета састављени у складу са IFRS обухватају најмање три биланса успеха, два извештаја о укупном резултату, два извештаја о засебном приходу (ако су презентована), два извештаја о токовима готовине и два извештаја о променама у капиталу, као и напомене у вези са њима, укључујући и упоредне информације.

Упоредне информације које нису у складу са IFRS и историјски прегледи

22 Неки ентитети презентују историјске прегледе изабраних података за периоде пре првог периода за који презентују потпуне упоредне информације припремљене у складу са IFRS. Овај IFRS не захтева да такви прегледи буду усклађене са захтевима IFRS у вези са признавањем и одмеравањем. Штавише, неки ентитети презентују

упоредне информације у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, као и упоредне информације у складу са захтевима IAS 1. У свим финансијским извештајима који садрже историјске прегледе или упоредне информације приказане у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, ентитет:

(а) обележава информације приказане у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима и видно истиче да оне нису приказане у складу са IFRS; и

(б) обелодањује природу главних кориговања неопходних да би се извршило усклађивање са IFRS. Ентитет не мора да квантификује та кориговања.

Објашњење преласка на IFRS

23 Ентитет објашњава како прелазак са претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа на IFRS утиче на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине о којима се извештава.

Усклађивања

24 Да би били усклађени са захтевима параграфа 23, први финансијски извештаји ентитета у складу са IFRS треба да укључују:

(а) усклађивања капитала о ком се извештавало на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа са капиталом о ком се извештава у складу са IFRS на оба од следећих датума:

(i) датум преласка на IFRS; и

(ii) крај најкаснијег периода презентованог у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

(б) усклађивање укупног резултата према IFRS за најкаснији период, у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета. Полазна тачка за то усклађивање је укупног резултата према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP) за исти период или, ако ентитет не подноси извештај о том укупном износу, добитак или губитак према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP);

(ц) ако је ентитет признао или поништио све губитке од умањења вредности први пут приликом састављања почетног извештаја о финансијској позицији у складу са IFRS, обелодањивања која би IAS 36 *Умањење вредности имовине* захтевао, да је ентитет признао те губитке због умањења вредности или поништења у периоду који почиње са датумом преласка на IFRS.

25 Усклађивања која захтева параграф 24 (а) и (б) пружају довољно детаљних информација, како би омогућили корисницима да разумеју материјално значајна кориговања у извештају о финансијској позицији и извештају о укупном резултату. Ако је неки ентитет презентовао извештај о токовима готовине на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа, он такође објашњава материјално значајна кориговања у извештају о токовима готовине.

26 Ако ентитет уочи грешке настале у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, усклађивања која захтева параграф 39 (а) и (б) ће правити разлику између корекције тих грешака од промена рачуноводствених политика.

27 IAS 8 не бави се променама рачуноводствених политика које настају када ентитет први пут примењује IFRS. Према томе, захтеви IAS 8 у вези са обелодањивањем промена рачуноводствених политика не примењују се на прве финансијске извештаје ентитета састављене у складу са IFRS.

28 Уколико ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде, он обелодањује ту чињеницу у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

Означивање финансијских средстава или финансијских обавеза

29 Ентитету је дозвољено да означи претходно признато финансијско средство или финансијску обавезу као финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха или као финансијско средство расположиво за продају у складу са параграфом Д19. Ентитет обелодањује фер вредност финансијских средстава или финансијских обавеза означених у свакој категорији на датум означавања, као и њихову класификацију и књиговодствену вредност у претходним финансијским извештајима.

Коришћење фер вредности као процењене вредности

30 Уколико ентитет у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS користи фер вредност као процењену вредност за ставку некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина или нематеријалне имовине (видети параграфе Д5 и Д7), у првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS се обелодањује, за сваку линијску ставку која се налази у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS:

(а) збирни износ тих фер вредности; и

(б) збирно кориговање са књиговодственим вредностима евидентираним у складу са претходним

општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности за инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете

31 Слично, уколико ентитет користи процењену вредност у свом почетном извештају о финансијској позицији сачињеном у складу са IFRS за инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете (видети параграф Д15), у првим засебним финансијским извештајима сачињеним у складу са IFRS ентитет обелодањује:

(а) укупну процењену вредност инвестиција за које је процењена вредност књиговодствена вредност по претходно прихваћеним рачуноводственим принципима била;

(б) укупну процењену вредност инвестиција које су процењене по фер вредности; и

(ц) укупан износ усклађивања књиговодствене вредности приказане по претходно прихваћеним рачуноводственим принципима.

Периодични финансијски извештаји

32 Ради усклађивања са параграфом 23, уколико ентитет презентује периодични финансијски извештај у складу са IAS 34 за део периода на који се односе први финансијски извештаји састављени у складу са IFRS, ентитет, поред захтева из IAS 34, мора да испуни и следеће захтеве:

(а) Сваки такав периодични извештај, уколико је ентитет презентовао периодични извештај за упоредиви период финансијске године која му је непосредно претходила, обухвата:

(i) усклађивање капитала евидентираног у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима са капиталом евидентираним у складу са IFRS на тај датум; и

(ii) усклађивање укупног резултата евидентираног у складу са IFRS за тај упоредиви период (текући период и период од 1. јануара до датума презентације). Полазна тачка за то усклађивање је укупни резултат према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима за тај период или, ако ентитет не подноси извештај о том укупном износу, добитак или губитак према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

(б) Осим усклађивања под (а), први периодични финансијски извештај ентитета састављен у складу са IAS 34 за део периода на који се односе његови први финансијски извештаји састављени у складу са IFRS обухвата усклађивања описана у параграфу 24 (а) и (б) (допуњена детаљима које захтевају параграфи 25 и 26), или упућивање на други објављени докуменат који укључује ова усклађивања.

33 IAS 34 захтева минимална обелодањивања, која се заснивају на претпоставци да корисници периодичних финансијских извештаја такође имају приступ најскоријим годишњим финансијским извештајима. Међутим, IAS 34 такође захтева да ентитет обелодани "све догађаје или трансакције материјално значајне за разумевање текућег периода". Стога, ако ентитет који примењује IFRS први пут није у својим најскоријим годишњим финансијским извештајима састављеним у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима обелоданио информације материјално значајне за разумевање текућег периода, у његовим периодичним финансијским извештајима се обелодањују те информације или се укључује упућивање на други објављени документ који их садржи.

Датум ступања на снагу

34 Ентитет примењује овај IFRS ако се његови први финансијски извештаји у складу са IFRS односе на период који почиње 1. јуна 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

35 Ентитет примењује измене из параграфа Д1(н) и Д23 за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 23 *Трошкови позајмљивања* (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују на тај ранији период.

36 IFRS 3 (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе 19, Ц1, Ц4(ф) и (г). Уколико ентитет примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

37 IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе Б1 и Б7. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

38 *Трошкови инвестирања у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете* (измене IFRS 1 и IAS 27), објављени у мају 2008. године су узроковали додавање параграфа 31, Д(г), Д14 и Д15. Ентитет примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове параграфе за ранији период треба то да обелодани.

39 Параграф Б7 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

Престанак важења IFRS 1 (објављеног 2003. године)

40 Овај IFRS замењује IFRS 1 (објављен 2003. године и ревидиран у мају 2008. године).

Прилог А

Дефиниције

Овај додатак је саставни део овог IFRS.

Датум преласка на IFRS

Почетак првог периода за који ентитет презентује потпуне упоредне информације у складу са IFRS у својим **првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.**

Процењена вредност

Износ који се користи уместо (као сурогат) набавне вредности или вредности после депресијације, на одређени датум. При каснијој депресијацији или амортизацији претпоставља се да је ентитет извршио почетно признавање имовине или обавеза на одређени датум и да је вредност једнака процењеној вредности.

Фер вредност

Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Први финансијски извештаји у складу са IFRS

Први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет усваја примену **Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS)** експлицитним и безрезервним саопштењем о услагласности са IFRS.

Први извештајни период у складу са IFRS

Последњи извештајни период који покривају **први финансијски извештаји ентитета који су у складу са IFRS.**

Ентитет који први пут примењује IFRS

Ентитет који презентује своје **прве финансијске извештаје састављене у складу са IFRS.**

Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS)

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 разрадио Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC) или ранији Стални комитет за тумачења (SIC).

Почетни извештај о финансијској позицији сачињен у складу са IFRS

Извештај о финансијској позицији ентитета (објављен или необјављен) на **датум преласка на IFRS.**

Претходни општеприхваћени рачуноводствени принципи (GAAP)

Рачуноводствена основа коју је **ентитет који први пут примењује IFRS** користио непосредно пре усвајања IFRS.

Прилог Б

Изузећа од ретроспективне примене осталих IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS

- Б1 Ентитет треба да примени изузећа која се односе на:
- (а) престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза (параграф Б2 и Б3);
 - (б) рачуноводство хеџинга (параграфи Б4–Б6); и
 - (ц) учешћа без права контроле (параграф Б7).

Престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза

Б2 Осим у случајевима наведеним у параграфу 27А, ентитет при првој примени IFRS, примењује захтеве у вези са престанком признавања из IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* проспективно за трансакције настале 1. јануара 2004. године или касније. Другим речима, уколико ентитет који примењује IFRS први пут престане да признаје недериватна финансијска средства или обавезе у складу са општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP) које је примењивао раније, а као резултат трансакције настале пре 1. јануара 2004. године, не врши признавање ових средстава и обавеза у складу са IFRS (осим уколико се услови признавања не испуне као резултат каснијих трансакција или догађаја).

Б3 И поред наведеног у параграфу Б2, ентитет може да примени захтеве у вези са престанком признавања из IAS 39 ретроспективно од датума који ентитет изабере, уколико су информације потребне за примену IAS 39 на финансијска средства и обавезе чије је признавање престало као резултат ранијих трансакција, прибављене у време почетног рачуноводственог обухвата ових трансакција.

Рачуноводство хеџинга

Б4 IAS 39 захтева да, на датум преласка на IFRS, ентитет:

(а) одмери све деривате по фер вредности; и

(б) елиминише све одложене губитке и добитке од деривата, о којима је извештавао према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP), као да су средства или обавезе.

Б5 Ентитет не изражава у свом почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS хеџинг однос који не испуњава услов за рачуноводство хеџинга на основу IAS 39 (на пример, многе хеџинг односе када је инструмент хеџинга готовински инструмент или уписана опција; када је ставка хеџинга нето позиција; или када се хеџингом штити каматни ризик инвестиције која се држи до доспећа). Међутим, ако је ентитет одредио нето позицију као ставку хеџинга на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа (GAAP), он може да означи појединачну ставку у оквиру те нето позиције ставку хеџинга у складу са IFRS, под условом да то учини до датума преласка на IFRS.

Б6 Уколико је, пре преласка на IFRS, ентитет означио трансакцију као хеџинг, али она не испуњава услове у вези са рачуноводством хеџинга наведене у IAS 39, ентитет примењује параграфе 91 и 101 IAS 39 за сврхе прекида рачуноводства хеџинга. Трансакције које су започеле пре датума преласка на IFRS се не означавају ретроспективно као хеџинг.

Учешћа без права контроле

Б7 Ентитет који први пут примењује IFRS примењује следеће захтеве IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 2008. године) проспективно од датума преласка на IFRS:

(а) захтев из параграфа 28 да се укупни резултат приписује власницима матичног ентитета, а не учешћима без права контроле, чак и ако ово резултира тиме да учешћа без права контроле имају негативни салдо;

(б) захтеве из параграфа 30 и 31 за рачуноводствено обухватање промена у власничком учешћу матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле; и

(ц) захтеве из параграфа од 34 до 37 за рачуноводствено обухватање губитка контроле над зависним ентитетом и релевантне захтеве из параграфа 8А IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

Међутим, ако ентитет који први пут примењује IFRS одабере да примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) ретроспективно на претходне пословне комбинације, он такође треба да примењује и IAS 27 (измењен 2008. године) у складу са параграфом Ц1 овог IFRS.

Прилог Ц Пословне комбинације

Овај прилог је саставни део овог IFRS. Ентитет треба да примени следеће захтеве у погледу пословних комбинација које је ентитет признао пре датума преласка на IFRS.

Ц1 Ентитет који први пут примењује IFRS може одабрати да не примењује IFRS 3 – *Пословне комбинације (ревидиран 2008. године)* ретроспективно на пословне комбинације из претходног периода (пословне комбинације које су настале пре датума преласка на IFRS). Међутим, ако ентитет који први пут примењује IFRS преправи било коју пословну комбинацију како би она била у складу са IFRS 3 (*ревидиран 2008. године*), он врши преправљање свих наредних пословних комбинација и такође примењује IAS 27 (измењен 2008. године) од тог истог датума. На пример, ако ентитет који први пут примењује IFRS одлучи да преправи пословну комбинацију која је настала 30. јуна 20X6. године, он врши преправљање свих пословних комбинација које су се догодиле између 30. јуна 20X6. године и датума преласка на IFRS и такође примењује IAS 27 (измењен 2008. године) од 30. јуна 20X6. године.

Ц2 Ентитет не мора да врши ретроспективну примену IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева* на кориговања фер вредности и на гудвил који су настали код пословних комбинација у периоду пре датума преласка на IFRS. Уколико ентитет не врши ретроспективну примену IAS 21 на ова кориговања фер вредности и на гудвил, он их третира као средства и обавезе ентитета, а не као средства и обавезе стеченог ентитета. Дакле, овај гудвил и кориговања фер вредности су или већ изражени у функционалној валути ентитета или су немонетарне ставке у иностраној валути, које се исказују коришћењем девизног курса примењиваног према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP).

Ц3 Ентитет може да примени IAS 21 ретроспективно на кориговања фер вредности и на гудвил који настају:
(а) или код свих пословних комбинација насталих пре датума преласка на IFRS; или
(б) или код свих пословних комбинација за које ентитет одлучи да их преправи у циљу усклађивања са IFRS 3 и у складу са претходно наведеним параграфом Ц1.

Ц4 Уколико ентитет који први пут примењује IFRS одлучи да не примењује IFRS 3 ретроспективно на претходне пословне комбинације, та одлука има следеће последице на ту пословну комбинацију:

(а) ентитет који први пут примењује IFRS задржава исту класификацију (као стицања од стране законског стицаоца, обрнутог стицања од стране законског стеченог ентитета, или обједињавање учешћа у заједничком подухвату) као и у финансијским извештајима састављеним у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима;

(б) ентитет који први пут примењује IFRS признаје сву своју имовину и обавезе на датум преласка на IFRS, који су били стечени или преузети у прошлој пословној комбинацији, осим:

(i) неких финансијских средстава и финансијских обавеза чије је признавање престало у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (видети параграф Б2); и

(ii) имовине, укључујући и гудвил, и обавеза који нису признати у консолидованом извештају о финансијској позицији стицаоца у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима и који се такође не би квалификовали за признавање у складу са IFRS у засебном извештају о финансијској позицији стеченог ентитета (видети (ф)– (i) у наставку).

Ентитет који примењује IFRS први пут признаје све промене проистекле од кориговања нераспоређене добити (или, ако је могуће, друге категорије капитала), осим ако промена није резултат признавања нематеријалне имовине која је претходно подведена под гудвил (видети (г)(i));

(ц) Ентитет који примењује IFRS први пут искључује из свог почетног биланса састављеног у складу са IFRS сваку ставку признату у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима која се не квалификује за признавање као имовина или обавеза у складу са IFRS. Ентитет који примењује IFRS први пут рачуноводствено обухвата проистеклу промену на следећи начин:

(i) ентитет који примењује IFRS први пут је можда класификовао прошлу пословну комбинацију као стицање и признао као нематеријалну имовину ставку која се не квалификује за признавање као имовина у складу са IAS 38 *Нематеријална имовина*. Он поново класификује ту ставку (и, уколико постоје, одложене порезе и учешћа без права контроле који се на њу односе) као део гудвила (осим уколико није извршило одбијање гудвила директно из капитала у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, (видети (г)(i) и (i) у наставку);

(ii) ентитет који примењује IFRS први пут признаје све резултујуће промене нераспоређене добити.¹

¹ Ове измене укључују рекласификацију у и из нематеријалне имовене уколико гудвил није у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима признат као средство. Ово настаје ако је, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, ентитет (а) одузео гудвил директно из капитала или (б) није третирао пословну комбинацију

(д) IFRS захтевају накнадно одмеравање неке имовине и обавеза на основу тога што се не заснивају на првобитним (набавним) вредностима, као што је фер вредност. Ентитет који по први пут примењује IFRS одмерава ову имовину и обавезе на тој основи у свом почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS, чак и ако су стечене или преузете у прошлој пословној комбинацији. Он признаје сваку промену књиговодствене вредности насталу кориговањем нераспоређене добити (или, ако је могуће, друге категорије капитала), а не гудвила;

(е) Одмах након пословне комбинације, књиговодствена вредност стечене имовине и преузетих обавеза у тој пословној комбинацији, утврђена у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, биће њихова процењена вредност у складу са IFRS на тај датум. Ако IFRS захтевају одмеравање које се заснива на првобитним вредностима ове имовине и обавеза на каснији датум, та процењена вредност је основа за умањење вредности или амортизацију на основу набавне вредности, од датума те пословне комбинације;

(ф) Ако стечена имовина, или преузете обавезе, у прошлој пословној комбинацији нису признати у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, њихова процењена вредност није једнака нули у почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS. Уместо тога, стицалац их признаје и одмерава у свом консолидованом извештају о финансијској позицији на основи коју би IFRS захтевали у извештају о финансијској позицији стеченог ентитета. Ради илустрације, ако стицалац није у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима капитализовао финансијски лизинг стечен у прошлој пословној комбинацији, он капитализује овај лизинг у својим консолидованим финансијским извештајима на начин који би IAS 17 *Лизинг* захтевао од стеченог ентитета у извештају о финансијској позицији састављеном према IFRS. Слично, ако стицалац није, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, признао потенцијалну обавезу која још увек постоји на датум преласка на IFRS, стицалац признаје ту потенцијалну обавезу на тај датум, осим уколико IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* не забрањује такво признавање у финансијским извештајима стеченог ентитета. С друге стране, ако су имовина или обавезе, подведени под гудвил у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, а били би признати засебно у складу са IFRS 3, та имовина или обавеза остају у оквиру гудвила, осим ако IFRS не би захтевали њихово признавање у финансијским извештајима стеченог ентитета;

(г) Књиговодствена вредност гудвила у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS је његова књиговодствена вредност утврђена у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима на датум преласка на IFRS, након следећа два кориговања:

(i) ако то се то захтева по напред наведеним (ц)(i), ентитет који примењује IFRS први пут увећава књиговодствену вредност гудвила када рекласификује ставку која је призната као нематеријална имовина у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Слично томе, ако се напред наведеним (ф) захтева од ентитета који први пут примењује IFRS да призна нематеријалну имовину подведену под гудвил признатом према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, тај ентитет који први пут примењује IFRS умањује књиговодствену вредност гудвила у складу с тим (и, ако је могуће, коригује одложени порез и учешћа без права контроле);

(ii) без обзира на то да ли постоје било какви показатељи умањења вредности гудвила, ентитет који примењује IFRS први пут примењује IAS 36 приликом тестирања гудвила на умањење вредности на датум преласка на IFRS и приликом признавања сваког резултујућег умањења вредности нераспоређене добити (или, ако IAS 36 захтева ревалоризационе резерве). Тест постојања умањења вредности се заснива на условима који постоје на датум преласка на IFRS.

(х) На датум преласка на IFRS се не врше никаква друга кориговања књиговодствене вредности. На пример, ентитет који први пут примењује IFRS не преправља књиговодствену вредност гудвила:

(i) да би искључио истраживање и развој у оквиру процеса пословне комбинације (осим ако нематеријална имовина у вези са њом не испуњава услове за признавање у складу са IAS 38 у извештају о финансијској позицији стеченог ентитета);

(ii) за кориговање претходне амортизације гудвила;

(iii) ради поништавања кориговања гудвила које IFRS 3 не би дозволио, али су извршена у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, због кориговања према имовини и обавезама између датума пословне комбинације и датума преласка на IFRS.

(и) Ако је ентитет који примењује IFRS први пут признао гудвил у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима као одбитак од капитала:

(i) он не признаје тај гудвил у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS. Штавише, он не рекласификује тај гудвил у добитак или губитак уколико отуђи зависни ентитет или уколико дође до умањења вредности инвестиције у зависни ентитет;

(ii) усклађивања која произилазе из накнадног разрешавања неизвесности које утичу на накнаду за стицање се признају у нераспоређеној добити.

(j) На основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа, ентитет који први пут

као стицање.

примењује IFRS можда није консолидовао зависни ентитет стечен у прошлој пословној комбинацији (на пример, због тога што матични ентитет није третирао тај зависни ентитет као зависни ентитет у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима или није састављао консолидоване финансијске извештаје). Ентитет који први пут примењује IFRS коригује књиговодствене износе имовине и обавеза зависног ентитета према износима које би IFRS захтевали у извештају о финансијској позицији зависног ентитета . Процењена вредност гудвила на датум преласка на IFRS је једнака разлици између:

(i) учешћа матичног ентитета у тим коригованим књиговодственим вредностима;

(ii) вредности његове инвестиције у зависни ентитет у засебним финансијским извештајима матичног ентитета.

(к) Одмеравање учешћа без права контроле и одложеног пореза произилази из одмеравања остале имовине и обавеза. Стога, претходно наведена кориговања према признатој имовини и обавезама утичу на учешћа без права контроле и одложени порез.

Ц5 Изузеће за прошле пословне комбинације такође се примењује на ранија стицања инвестиција у придружене ентитете, као и учешћа у заједничким подухватима. Штавише, датум одабран у параграфу Ц1 примењује се подједнако на сва таква стицања.

Прилог Д

Изузећа од осталих IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS

- Д1 Ентитет може да изабере да ли ће користити једно или више од следећих изузећа:
- (а) трансакције плаћања акцијама (параграфи Д2 и Д3);
 - (б) уговори о осигурању (параграф Д4);
 - (ц) *фер вредност* или ревалоризација као *процењене вредности* (параграфи Д5–Д8)
 - (д) лизинг (параграф Д9);
 - (е) примања запослених (параграфи Д10 и Д11);
 - (ф) кумулативне разлике превођења (параграфи Д12 и Д13);
 - (г) инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете (параграфи Д14 и Д15);
 - (х) имовина и обавезе зависних ентитета, придружених ентитета и заједничких подухвата (параграфи Д16 и Д17);
 - (и) сложени финансијски инструменти (параграф Д18);
 - (ј) означавање претходно признатих финансијских инструмената (параграф Д19);
 - (к) одмеравање фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе приликом почетног признавања (параграф Д20);
 - (л) обавезе повлачења имовине из употребе укључене у набавну вредност некретнина, постројења и опреме (параграф Д21);
 - (м) финансијско средство или нематеријална имовина који се обрачунавају у складу са IFRIC 12 *Концесиони уговори за пружање услуга* (параграф Д22); и
 - (н) трошкове позајмљивања (параграф Д23).
- Ентитет не примењује ова изузимања на друге ставке по аналогiji.

Трансакције плаћања акцијама

Д2 Ентитет који први пут примењује IFRS се подстиче, али се од њега не захтева примена IFRS 2 *Плаћања акцијама* за инструменте капитала који су додељени 07. новембра 2002. године или раније. Ентитет који примењује IFRS први пут се такође подстиче, али се од њега не захтева, да примени IFRS 2 за инструменте капитала који су додељени после 07. новембра 2002. године, а стечени су пре каснијег од ова два датума (а) датума преласка на IFRS и (б) 01. јануара 2005. године. Међутим, ако се ентитет који примењује IFRS први пут одлучи да примени IFRS 2 за такве инструменте капитала, то може урадити једино ако је јавно обелоданио фер вредност ових инструмената, утврђену на датум одмеравања, као што је дефинисано у IFRS 2. За сва додељивања инструмената капитала на које није примењен IFRS 2 (на пример, за инструменте капитала додељене 07. новембра 2002. године или раније), ентитет који примењује IFRS први пут свакако обелодањује информације које се захтевају параграфима 44 и 45 IFRS 2. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут измени рокове или услове доделе инструмената капитала на које није примењен IFRS 2, од њега се не захтева да примени параграфе 26–29 IFRS 2, уколико је до модификација дошло пре датума преласка на IFRS.

Д3 Ентитет који први пут примењује IFRS се подстиче, али се од њега не захтева, да примени IFRS 2 за обавезе настале при трансакцијама плаћања акцијама које су измирене пре датума преласка на IFRS. Ентитет који први пут примењује IFRS се такође подстиче, али се од њега не захтева, да примени IFRS 2 за обавезе које су измирене пре 01. јануара 2005. године. За обавезе код којих је примењен IFRS 2, од ентитета који први пут примењује IFRS се не захтева преправљање упоредних информација до обима у коме се информације односе на период или датум пре 07. новембра 2002. године.

Уговори о осигурању

Д4 Ентитет који по први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из IFRS 4 *Уговори о осигурању*. IFRS 4 ограничава промене рачуноводствених политика за уговоре о осигурању, укључујући и промене које врши ентитет који први пут примењује IFRS.

Фер вредност или ревалоризација као процењена вредност

Д5 Ентитет може одабрати да одмерава ставку некретнина, постројења и опреме на дан преласка на IFRS по њеној фер вредности и да користи ту фер вредност као вредност процењену на тај датум.

Д6 Ентитет који први пут примењује IFRS може да одабере да користи ревалоризацију ставке некретнина, постројења и опреме у складу са претходно важећим општеприхваћеним рачуноводственим принципима, на датум или пре датума преласка на IFRS, као вредност процењену на датум ревалоризације, ако је та ревалоризација на датум ревалоризације била у општијем смислу упоредива са:

- (а) фер вредношћу; или

(б) набавном вредношћу или амортизованом вредношћу на основу IFRS, коригованом да би одразиле, на пример, промене општег или посебног индекса цена.

Д7 Избори из параграфа Д5 и Д6 су такође доступни за:

(а) инвестиционе некретнине, ако ентитет одабере да користи модел набавне вредности из IAS 40 – *Инвестиционе некретнине*; и

(б) нематеријалну имовину која задовољава:

(i) критеријум признавања из IAS 38 – *Нематеријална имовина* (укључујући поузданост одмеравања првобитне набавне вредности; и

(ii) критеријуме ревалоризације из IAS 38 (укључујући постојање активног тржишта).

Ентитет не врши ове одабере за осталу имовину или за обавезе.

Д8 Ентитет који први пут примењује IFRS може да установи процењену вредност дела или целокупне имовине и обавеза по претходно важећим општеприхваћеним рачуноводственим принципима, њиховим одмеравањем по фер вредности на одређени датум, услед догађаја као што су приватизација или почетна јавна понуда. Он може одмеравања фер вредности узрокована таквим догађајем да, користи као процењену вредност у складу са IFRS на датум тог одмеравања.

Лизинг

Д9 Ентитет који примењује IFRS први пут може да примени прелазне одредбе IFRIC 4 *Одређивање да ли споразум садржи елемент лизинга*. У складу са тим, ентитет који примењује IFRS први пут може да одреди да ли споразум који постоји на датум преласка на IFRS садржи лизинг на основу чињеница и околности које постоје на тај датум.

Примања запослених

Д10 У складу са IAS 19 – *Примања запослених*, ентитет може да одлучи да користи “коридорски” приступ, при коме неки актуарски добици и губици остају непризнати. Код ретроспективне примене овог приступа се од ентитета захтева да подели кумулативне актуарске добитке и губитке од почетка остварења плана до дана преласка на IFRS, на признати и непризнати део. Међутим, ентитет који примењује IFRS први пут може изабрати да призна све кумулативне актуарске добитке и губитке на дан преласка на IFRS, чак и ако ће за касније актуарске добитке и губитке користити “коридорски” приступ. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут изврши овакав избор, примењује га на све планове.

Д11 Ентитет може обелоданити износе у складу са захтевима параграфа 120А(п) IAS 19 будући да су ти износи одређени за сваки рачуноводствени период проспективно од датума преласка на IFRS.

Кумулативне разлике превођења

Д12 IAS 21 *Учинци промена девизних курсева* од ентитета захтева да:

(а) признаје неке разлике превођења у осталом укупном резултату и акумулира их као засебан део капитала; и

(б) по отуђењу иностраног пословања, рекласификује кумулативне разлике превођења за ту инострану активност (укључујући, уколико је применљиво, добитке и губитке од хеџинга у вези са њом) из капитала у добитак или губитак, као део добитка и губитка од отуђења.

Д13 Међутим, ентитет који примењује IFRS први пут не мора да испуни ове захтеве за кумулативним разликама превођења, које су постојале на дан преласка на IFRS. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут користи ова изузећа, онда се:

(а) сматра да кумулативне разлике превођења за сва инострана пословања имају вредност нула, на дан преласка на IFRS; и

(б) из добитка или губитка накнадног отуђења сваког иностраног пословања искључују разлике превођења, које су настале пре дана преласка на IFRS и у њих се урачунавају касније разлике превођења.

Инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете

Д14 Када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје, IAS 27 (ревидиран 2008. године) захтева да ентитет обрачуна инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете на следећи начин:

(а) по набавној вредности или

(б) у складу са IAS 39.

Д15 Уколико ентитет који примењује IFRS први пут одмерава такве инвестиције по набавној вредности у складу са IAS 27, у својим почетним извештајима о финансијској позицији припремљеним у складу са IFRS ће те инвестиције одмеравати по:

(а) набавној вредности у складу са IAS 27; или

(б) процењеној вредности. Процењена вредност таквих инвестиција је:

(i) фер вредност (одређена у складу са IAS 39) на датум преласка на IFRS у појединачним финансијским извештајима ентитета; или

(ii) књиговодствена вредност на тај датум према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Уколико одлучи да користи процењену вредност ентитет који по први пут примењује IFRS може да изабере између напред наведених опција (i) или (ii) за сврхе одмеравања инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете.

Имовина и обавезе зависних ентитета, придружених ентитета и заједничких подухвата

Д16 Ако зависни ентитет први пут примењује IFRS касније у односу на матични ентитет, он у својим финансијским извештајима одмерава своју имовину и обавезе по:

(а) књиговодственим вредностима које би биле укључене у консолидоване финансијске извештаје матичног ентитета на датум преласка матичног ентитета на IFRS, ако никаква кориговања нису извршена за поступке консолидације, и за ефекте пословне комбинације путем које је матични ентитет стекао зависни ентитет; или

(б) књиговодственим вредностима које захтева остатак овог IFRS, које се заснивају на датуму преласка зависног ентитета на IFRS. Ове књиговодствене вредности би могле да се разликују од оних описаних под а):

(i) када изузећа у овом IFRS узрокују одмеравања која зависе од датума преласка на IFRS;

(ii) када се рачуноводствене политике коришћене у финансијским извештајима зависног ентитета разликују од оних у консолидованим финансијским извештајима. На пример, зависни ентитет може да користи метод набавне вредности из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*, док група може користити модел ревалоризације.

Сличан избор је доступан придруженом ентитету или заједничком подухвату код ког се IFRS почињу примењивати по први пут, а касније у односу на ентитет који има значајан утицај на њега или има заједничку контролу над њим.

Д17 Међутим, ако ентитет почне да први пут примењује IFRS, касније у односу на његов зависни ентитет (или придружени ентитет или заједнички подухват), тај ентитет, у својим консолидованим финансијским извештајима, одмерава имовину и обавезе зависног ентитета (или придруженог ентитета или заједничког ентитета) по истим књиговодственим вредностима као и у финансијским извештајима зависног ентитета (или придруженог ентитета, или заједничког подухвата), након кориговања ради консолидације и рачуноводственог кориговања капитала и за ефекте пословне комбинације при којој је дати ентитет стекао зависни ентитет. Слично томе, ако матични ентитет почне да први пут примењује IFRS пре или касније у односу на његове консолидоване финансијске извештаје, он одмерава своју имовину и обавезе у истим износима у обе врсте финансијских извештаја, осим за кориговања ради консолидације.

Сложени финансијски инструменти

Д18 IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* захтева од ентитета да подели сложени финансијски инструмент на почетку, на засебне делове обавеза и капитала. Ако део обавеза више није неизмирен, ретроспективна примена IAS 32 укључује раздвајање двају делова капитала. Први део се налази у оквиру нераспоређене добити и представља кумулативну камату зарађену на делу обавеза. Други део представља почетни капитал. Међутим, на основу овог IFRS, ентитет који примењује IFRS први пут не треба да раздваја ова два дела, ако део обавеза није више неизмирен на датум преласка на IFRS.

Означавање већ признатих финансијских инструмената

Д19 IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* дозвољава да се приликом почетног признавања финансијско средство означи као расположиво за продају или да се финансијски инструмент (под условом да задовољава одређене критеријуме) означи као финансијско средство или финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха. Упркос овом захтеву, изузеци се примењују у следећим околностима:

(а) ентитету је дозвољено да изврши означавање расположивости за продају на датум преласка на IFRS;

(б) ентитету је дозвољено да означи, на датум преласка на IFRS, свако финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха под условом да то средство или обавеза задовољавају критеријуме из параграфа 9(б)(i), 9(б)(ii) или 11А IAS 39 на тај датум.

Одмеравање фер вредности финансијских средстава или обавеза

Д20 Без обзира на захтеве параграфа 7 и 9, ентитет може применити захтеве наведене у последњој реченици параграфа АГ76 и параграфа АГ76А IAS 39 на један од следећих начина:

(а) проспективно на трансакције започете после 25. октобра 2002. године; или

(б) проспективно на трансакције започете после 1. јануара 2004. године.

Промене постојећих обавеза повлачења имовине из употребе, обнављања и сличних обавеза укључених у набавну вредност некретнина, постројења и опреме

Д21 IFRIC 1 *Одређивање да ли споразум садржи елемент лизинга* захтева да се одређене промене обавеза по основу повлачења имовине из употребе, обнављања или сличних обавеза додају или одузму од набавне вредности имовине на коју се односе; кориговани износ се затим проспективно амортизује током преосталог корисног века трајања. Ентитет који примењује IFRS први пут не мора да врши усклађивање са овим захтевима за промене оваквих обавеза које су настале пре датума преласка на IFRS. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут користи ову могућност изузећа, треба да:

(а) одмери обавезу на датум преласка на IFRS у складу са IAS 37;

(б) у мери у којој је обавеза под делокругом IFRIC 1, процени износ који би био укључен у набавну вредност имовине на коју се односи при настанку обавезе, дисконтовањем обавезе до тог датума и користећи најбољу процену историјске дисконтне стопе кориговане за ризик, која би се примењивала на обавезу током периода који протекне у међувремену; и

(ц) израчуна амортизацију акумулирану на тај износ, на датум преласка на IFRS, на основу текуће процене корисног века трајања имовине, применом политике амортизације које је ентитет усвојио у складу са IFRS.

Концесиони уговори за пружање услуга

Д22 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе IFRIC 12.

Трошкови позајмљивања

Д23 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примењује прелазне одредбе изнете у параграфима 27 и 28 из IAS 23 *Трошкови позајмљивања*, ревидираном 2007. године. У тим параграфима, упућивања на датум ступања на снагу треба да се тумаче као 1. јануар 2009. године или датум преласка на IFRS, који год да је каснији.

Прилог Е

Привремена изузећа од IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS

[Прилог резервисан за потенцијална будућа привремена изузећа].