

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:
- (a) 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:
- (a) 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:
- (a) презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје:
 - (i) у складу са националним захтевима који нису у складу са IFRS по свим аспектима;
 - и 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 билансних позиција 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:
- (a) 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; или
- (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.
- 4А Без обзира на захтеве из параграфа 2 и 3, ентитет који је применио IFRS у претходном извештајном периоду, али чији најскорији претходни годишњи финансијски извештаји нису садржали експлицитну и безрезервну изјаву о усаглашености са IFRS, обавезан је или да примени овај IFRS или да ретроспективно примени остале IFRS у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, као да ентитет никад није престао да примењује IFRS.
- 4Б Када ентитет изабере да не примењује овај IFRS у складу са параграфом 4А, ентитет ће без обзира на то применити захтеве за обелодањивањем из параграфа 23А–23Б у IFRS 1, поред захтева за обелодањивањем из IAS 8.
- 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 *претходним општеприхваћеним 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

Пример: Доследна примена последње верзије IFRS

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 претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима као врсту имовине, обавеза или као део капитала, али спадају у другу врсту имовине, обавеза или дела капитала у складу са IFRS; и
 - (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 последне 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 [Брисан]

Презентација и обелодањивање

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

Упоредне информације

- 21 Први финансијски извештаји ентитета у складу са IFRS укључују најмање три извештаја о финансијској позицији, два извештаја која садрже биланс успеха и остали укупан резултат, два засебна биланса успеха (ако се презентују), два извештаја о токовима готовине и два извештаја о променама на капиталу, и припадајуће напомене, укључујући и упоредне информације за све презентоване извештаје.

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 треба да објасни како прелазак са претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа на IFRS утиче на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине о којима се извештава.
- 23А Ентитет који је применио IFRS у претходном периоду, као што је то описано у параграфу 4А, обелодањује:
- (а) разлоге због којих је престао да примењује IFRS; и
 - (б) разлоге због којих поново почиње са применом IFRS.
- 23Б Када ентитет, у складу са параграфом 4А, изабере да не примењује IFRS 1, ентитет образлаже разлоге за избор да примени IFRS на начин као да никад није престајао са применом IFRS.

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 најскоријим 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 24(а) и (б) ће правити разлику између корекције тих грешака од промена рачуноводствених политика.
- 27 IAS 8 се не примењује на промене рачуноводствених политика које ентитет прави приликом усвајања IFRS нити на промене тих политика до презентовања својих првих финансијских извештаја састављених у складу са IFRS. Према томе, захтеви IAS 8 у вези са променама рачуноводствених политика не примењују се на прве финансијске извештаје ентитета састављене у складу са IFRS.
- 27А Ако у току периода који је обухваћен првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS, ентитет промени своје рачуноводствене политике или користи изузећа садржана у овом IFRS, он образлаже промене између свог првог периодичног финансијског извештаја састављеног у складу са IFRS и својих првих финансијских извештаја састављених у складу са IFRS, у складу са параграфом 23, и уједно ажурира усклађивања захтевана у параграфу 24(а) и (б).
- 28 Уколико ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде, он обелодањује ту чињеницу у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

Означавање финансијских средстава или финансијских обавеза

- 29 Ентитету је дозвољено да означи претходно признато финансијско средство као финансијско средство одмерено по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом Д19А. Ентитет обелодањује фер вредност финансијских средстава означених на датум означавања, као и њихову класификацију и књиговодствену вредност у претходним финансијским извештајима.
- 29А Ентитету је дозвољено да означи претходно признату финансијску обавезу као финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом Д19. Ентитет обелодањује фер вредност финансијских обавеза означених 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 ставке некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина, нематеријалне имовине или имовине са правом коришћења (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) збирни износ корекција књиговодствених вредности евидентираних у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности за инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате 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, заједничке подухвате 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 претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима била;
 - (б) укупну процењену вредност инвестиција које су процењене по фер вредности; и
 - (ц) укупан износ усклађивања књиговодствене вредности приказане по претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности за нафтну и гасну имовину

- 31А Ако ентитет користи изузеће из параграфа Д8А(б) за нафтну и гасну имовину, он ту чињеницу обелодањује као и основу на којој су књиговодствене вредности утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима алоциране.

Коришћење процењене вредности за пословања која су предмет регулаторних ограничења у домену продајних цена

- 31Б Ако ентитет користи изузеће из параграфа Д8Б за пословања која су предмет регулаторних ограничења у домену продајних цена, он ту чињеницу обелодањује као и основу на којој су књиговодствене вредности утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности после значајне хиперинфлације

- 31Ц Ако ентитет изабере да одмерава средства и обавезе по фер вредности и да користи фер вредност као процењену вредност у свом почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS услед значајне хиперинфлације (видети параграфе Д26–Д30), у почетним финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS обелодањују се образложење како и зашто је ентитет имао и онда престао да користи функционалну валуту која има оба следећа својства:
- (а) поуздан општи индекс цена није доступан свим ентитетима који су имали трансакције и стања у тој валути.
 - (б) разменљивост између те валуте и релативно стабилне стране валуте не постоји.

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 евидентираних у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима са капиталом евидентираним у складу са IFRS на тај датум; и
 - (ii) усклађивање укупног резултата евидентираних 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 документ који укључује ова усклађивања.
- (ц) Ако ентитет промени своје рачуноводствене политике или користи изузећа садржана у овом IFRS, он образлаже промене у сваком таквом периодичном финансијском извештају у складу са параграфом 23 и уједно ажурира усклађивања захтевана под (а) и (б).
- 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). Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.
- 37 IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе Б1 и Б7. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене 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 измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.
- 39А Објављивањем *Додатних изузећа за ентитете који примењују IFRS први пут* (Измене IFRS 1) у јулу 2009. године, додати су параграфи 31А, Д8А, Д9А и Д21А и измењени параграфи Д1(ц), (д) и (л). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.
- 39Б [Брисан]
- 39Ц Објављивањем IFRIC 19 *Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала* додат је параграф Д25. Ентитет примењује ту измену у примени IFRIC 19.
- 39Д [Брисан]
- 39Е Објављивањем *Побољшања IFRS објављених у мају 2010. године*, додати су параграфи 27А, 31Б и Д8Б и измењени параграфи 27, 32, Д1(ц) и Д8. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Ентитетима који усвоје IFRS у периодима пре ступања на снагу IFRS 1 или примене IFRS 1 за претходни период дозвољено је да примене измену из параграфа Д8

ретроспективно за први годишњи период након што измена ступи на снагу. Ентитет који ретроспективно примењује параграф Д8 ту чињеницу обелодањује.

39Ф [Брисан]

39Г [Брисан]

39Х Објављивањем *Значајне хиперинфлације и укидања фиксних датума за ентитете који усвајају IFRS први пут* (Измене IFRS 1) у децембру 2010. године, измењени су параграфи Б2, Д1 и Д20 и додати параграфи 31Ц и Д26–Д30. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

39И Објављивањем IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и IFRS 11 *Заједнички аранжмани* у мају 2011. године, измењени су параграфи 31, Б7, Ц1, Д1, Д14 и Д15 и додат је параграф Д31. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

39Ј Објављивањем IFRS 13 *Одмеравање фер вредности* у мају 2011. године, обрисан је параграф 19, измењена је дефиниција фер вредности у Прилогу А и измењени су параграфи Д15 и Д20. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

39К Објављивањем *Презентације ставки у укупном осталом резултату* (Измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 21. Ентитет примењује те измене у примени IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

39Л Објављивањем IAS 19 *Примања запослених* (измењен јуна 2011.) измењен је параграф Д1 и обрисани параграфи Д10 и Д11. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 19 (са изменама из јуна 2011.).

39М Објављивањем IFRIC 20 *Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа* додат је параграф Д32 и измењен параграф Д1. Ентитет примењује ту измену у примени IFRIC 20.

39Н Објављивањем *Државних зајмова* (Измене IFRS 1) у марту 2012. године, додати су параграфи Б1(ф) и Б10–Б12. Ентитет примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

39О Параграфи Б10 и Б11 се позивају на IFRS 9. Ако ентитет примени овај IFRS али не примени IFRS 9, позивање на IFRS 9 у параграфима Б10 и Б11 је потребно сматрати позивањем на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

39П Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009.-2011.*, у мају 2012. године, измењени су параграфи 4А–4Б и 23А–23Б. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

39Љ Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009.-2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф Д23. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

39Р Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009.-2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф 21. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

39С Објављивањем *Консолидованих финансијских извештаја, заједничких аранжмана и обелодањивања учеића у другим ентитетима: Прелазна упутства* (Измене IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12) у јуну 2012. године, измењен је параграф Д31. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 11 (измењен у јуну 2012. године).

39Т Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењени су параграфи Д16, Д17 и Прилог Ц. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

39У [Брисан]

39В Објављивањем IFRS 14 *Регулисана временска разграничења*, у јануару 2014, измењен је параграф Д8Б. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује IFRS 14 за ранији период, ова измена треба да се примени за тај ранији период.

- 39Њ Објављивањем *Рачуноводства стицања учешћа у заједничким пословањима* (Измене стандарда IFRS 11) у мају 2014, измењен је параграф Ц5. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ако ентитет примењује повезане измене са *Рачуноводством набавки учешћа у заједничким пословањима* (Измене стандарда IFRS 11) у ранијем периоду, ова измена параграфа Ц5 треба да се примени за тај ранији период.
- 39Ц Објављивањем IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф Д1, обрисан параграф Д24 и наслов који се односи на њега, а додати су параграфи Д34-Д35 и наслов који се односи на њих. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.
- 39S Објављивањем IFRS 9 *Финансијски инструменти*, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 29, Б1–Б6, Д1, Д14, Д15, Д19 и Д20, обрисани су параграфи 39Б, 39Г и 39У, а додати параграфи 29А, Б8–Б8Г, Б9, Д19А–Д19Ц, Д33, Е1 и Е2. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.
- 39З Објављивањем *Метода удела у појединачним финансијским извештајима* (измене IAS 27) у августу 2014, измењен је параграф Д14 и додат параграф Д15А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.
- 39АА [Брисан]
- 39АБ Објављивањем стандарда IFRS 16 *Лизинг*, у јануару 2016. године, измењени су параграфи 30, Ц4, Д1, Д7, Д8Б и Д9, обрисан је параграф Д9А и додати су параграфи Д9Б-Д9Е. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 16.
- 39АЦ Објављивањем IFRIC 22 *Трансакције у страним валутама и авансна плаћања*, додат је параграф Д36 и измењен је параграф Д1. Ентитет треба да примени ове измене када примењује IFRIC 22.
- 39АД Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2014-2016*, у децембру 2016. године, измењени су параграфи 39Л и 39Т, а обрисани су параграфи 39Д, 39Ф, 39АА и Е3-Е7. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. или касније.
- 39АЕ [Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]
- 39АФ Објављивањем тумачења IFRIC 23, *Неизвесност у вези са третманом пореза на добитак*, додат је параграф Е8. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRIC 23.

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 прилог 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	<i>Фер вредност</i> је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13)
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 усаглашености 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: <ul style="list-style-type: none"> (а) Међународне стандарде финансијског извештавања; (б) Међународне рачуноводствене стандарде; (ц) IFRIC Тумачења; и (д) SIC Тумачења.^а
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.

^а Дефиниције IFRS измењене након измена назива уведених ревидираном *Повељом IFRS Фондације* у 2010. години.

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);
 - (ц) учешћа без права контроле (параграф Б7);
 - (д) класификација и одмеравање финансијских средстава (параграфи Б8–Б8Ц)
 - (е) умањење вредности финансијских средстава (параграфи Б8Д–Б8Г)
 - (ф) уграђени деривати (параграф Б9); и
 - (г) државни зајмови (параграфи Б10–Б12).

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 IFRS 9 проспективно за трансакције настале на датум преласка на IFRS или касније. На пример, 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 датума преласка на IFRS, 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 Упркос параграфу Б2, ентитет може да примени захтеве у вези са престанком признавања из IFRS 9 ретроспективно од датума који ентитет изабере, уколико су информације потребне за примену IFRS 9 на финансијска средства и обавезе чије је признавање престало као резултат ранијих трансакција, прибављене у време почетног рачуноводственог обухвата ових трансакција.

Рачуноводство хеџинга

- Б4 IFRS 9 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 IFRS 9 (на пример, многе хеџинг односе када је инструмент хеџинга самостална уписана опција или нето уписана опција; или када је ставка хеџинга нето позиција у хеџингу тока готовине за други ризик осим валутног ризика). Међутим, ако је ентитет одредио нето позицију као ставку хеџинга на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа (GAAP), он може као ставку хеџинга у складу са IFRS да означи појединачну ставку у оквиру те нето позиције, или као нето позицију ако испуњава услове из параграфа 6.6.1 стандарда IFRS 9, 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 IFRS 9, ентитет примењује параграфе 6.5.6 и 6.5.7 IFRS 9 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 IFRS 10 проспективно од датума преласка на IFRS:

- (а) захтев из параграфа Б94 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 23 и Б96 за рачуноводствено обухватање промена у власничком учешћу матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле; и
- (ц) захтеве из параграфа Б97–Б99 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 ретроспективно на претходне пословне комбинације, он такође треба да примењује и IFRS 10 у складу са параграфом Ц1 овог IFRS.

Класификација и одмеравање финансијских инструмената

Б8 Ентитет треба да процени да ли финансијско средство испуњава услове из параграфа 4.1.2 IFRS 9 или услове из параграфа 4.1.2А IFRS 9 на основу чињеница и околности које постоје на датум преласка на IFRS.

Б8А Ако није изводљиво да ентитет процени модификовану временску вредност новчаног елемента у складу са параграфима Б4.19Б–Б4.1.9Д IFRS 9 на бази чињеница и околности које су постојале при почетном признавању финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорних токова готовине тог финансијског средства на бази чињеница и околности које су постојале пре почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир захтева повезаних са модификовањем временске вредности новчаног елемента из параграфа Б4.1.9Б–Б4.1.9Д IFRS 9. (У овом случају, ентитет такође треба да примени параграф 42Р IFRS 7, али упућивања на „параграф 7.2.4 IFRS 9“ треба да се читају као да се односе на овај параграф, а упућивања на „почетно признавање финансијског средства“ треба да се читају као да се односе на „на датум преласка на IFRS“.)

Б8Б Ако није изводљиво да ентитет процени да ли је фер вредност обележја плаћања унапред била безначајна у складу са параграфом Б4.1.12(ц) IFRS 9 на бази чињеница и околности које су постојале при почетном признавању финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорних токова готовине тог финансијског средства на бази чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS без узимања у обзир изузимања за обележја плаћања унапред из параграфа Б4.1.12 IFRS 9. (У овом случају, ентитет такође треба да примени параграф 42С IFRS 7, али упућивање на „параграф 7.2.5 IFRS 9“ треба да се чита као да се односи на овај параграф, а упућивање на „почетно признавање финансијског средства“ треба да се чита као да се односи на „на датум преласка на IFRS“.)

Б8Ц Ако није изводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) да ентитет ретроспективно примени метод ефективне каматне стопе из IFRS 9, фер вредност финансијског средства или финансијске обавезе на датум преласка на IFRS треба да буде нова бруто књиговодствена вредност тог финансијског средства или нова амортизована вредност те финансијске обавезе на датум преласка на IFRS.

Умањење вредности финансијских средстава

Б8Д Ентитет треба да примењује захтеве у погледу умањења вредности из одељка 5.5 IFRS 9 ретроспективно у зависности од параграфа Б8Е–Б8Г и Е1–Е2.

Б8Е На датум почетка примене, ентитет треба да користи разумне и поткрепљиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора ради утврђивања кредитног ризика на датум на који је финансијски инструмент почетно признат (или за обавезе зајма и уговоре о финансијским гаранцијама на датум на који је ентитет постао страна у неопозивој обавези у складу са параграфом 5.5.6 ИФРС 9) и упореди их са информацијама о кредитном ризику на датум почетка примене IFRS (такође, видети параграфе Б7.2.2–Б7.2.3 IFRS 9).

Б8Ф При утврђивању да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања, ентитет може да примени:

- (а) захтеве у параграфима 5.5.10 и Б5.5.22–Б5.5.24 IFRS 9; и

(б) оспориву претпоставку из параграфа 5.5.11 IFRS 9 за уговорна плаћања чије кашњење је веће од 30 дана ако ће ентитет примењивати захтеве умањења вредности путем идентификовања значајних повећања кредитног ризика од почетне примене за ове финансијске инструменте на бази информација из прошлости.

- Б8Г Уколико би, на датум почетка примене, утврђивање да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања захтевало непотребне трошкове или напоре, ентитет треба да призна резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним губицима по основу кредита за време њиховог трајања на сваки датум извештавања све док се не престане са признавањем тог финансијског инструмента (осим у случају да тај финансијски инструмент има низак кредитни ризик на датум извештавања, када се примењује параграф Б8Ф(а)).

Уграђени деривати

- Б9 Ентитет који први пут примењује овај стандард процењује да ли је потребно одвојити уграђени дериват од основног уговора и обрачунавати га као дериват на основу услова који су постојали на каснији од датума када ентитет први пут постане уговорна страна и датума поновне процене која се захтева параграфом Б4.3.11 IFRS 9.

Државни зајмови

- Б10 Ентитет који први пут примењује IFRS класификује све примљене државне зајмове као финансијску обавезу или као инструмент капитала, у складу са IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*. Осим као што је дозвољено параграфом Б11, ентитет који први пут примењује IFRS, примењује захтеве из IFRS 9 *Финансијски инструменти* и IAS 20 *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи* проспективно на државне зајмове који постоје на датум преласка на IFRS и не признаје као државно давање повезану одговарајућу корист од државног зајма одобреног по каматној стопи испод тржишне. Сходно томе, ако ентитет који први пут примењује IFRS није, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, признао нити одмеравао државни зајам одобрен по каматној стопи испод тржишне на основи која је доследна са захтевима IFRS, он ће користити књиговодствену вредност зајма у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима на датум преласка на IFRS као књиговодствену вредности у почетном извештају о финансијској позицији сачињеном у складу са IFRS. Ентитет примењује IFRS 9 за одмеравање таквог зајма након датума преласка на IFRS.
- Б11 Без обзира на параграф Б10, ентитет може да ретроспективно примени захтеве из IFRS 9 и IAS 20 на сваки државни зајам одобрен пре датума преласка на IFRS, под условом да су информације које су за то потребне биле доступне на датум првобитног рачуноводственог обухватања тог зајма.
- Б12 Захтеви и упутства из параграфа Б10 и Б11 не спречавају ентитет да користи изузећа описана у параграфима Д19–Д19Д везано за класификовање претходно признатих финансијских инструмената по фер вредности кроз биланс успеха.
- Б13 *[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прилог Ц

Изузећа за 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. Овај прилог треба да се примењује само на пословне комбинације које су у делокругу стандарда IFRS 3 Пословне комбинације.

- Ц1 Ентитет који први пут примењује IFRS може одабрати да не примењује IFRS 3 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 прерачунава било коју пословну комбинацију како би она била у складу са IFRS 3, он врши прерачунавање свих наредних пословних комбинација и такође примењује IFRS 10 од тог истог датума. На пример, ако ентитет који први пут примењује IFRS одлучи да прерачуна пословну комбинацију која је настала 30. јуна 20X6. године, он врши прерачунавање свих пословних комбинација које су се догодиле између 30. јуна 20X6. године и датума преласка на IFRS и такође примењује IFRS 10 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 прерачуна 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) доле).
- (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
- (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 лизинг стечен у прошлој пословној комбинацији у којој је стечени ентитет био у својству корисника лизинга, он капитализује овај лизинг у својим консолидованим финансијским извештајима на начин који би IFRS 16 *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 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

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 као стицање.

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.
 - (x) На датум преласка на IFRS се не врше никаква друга кориговања књиговодствене вредности. На пример, ентитет који први пут примењује IFRS не прерачунава 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.
 - (i) 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 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; и
 - (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, учешћа у заједничким подухватима и учешћа у заједничким пословним активностима у којима активност у заједничкој пословној активности представља пословање, као што је дефинисано у стандарду IFRS 3. 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 на основу акција (параграфи Д2 и Д3);
 - (б) уговори о осигурању (параграф Д4);
 - (ц) процењена вредност (параграфи Д5–Д8Б);
 - (д) лизинг (параграфи Д9 и Д9Б-Д9Е);
 - (е) [брисан]
 - (ф) кумулативне разлике превођења (параграфи Д12 и Д13);
 - (г) инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете (параграфи Д14 и Д15А);
 - (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 (параграфи Д19-Д19Ц);
 - (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 (параграфи Д21 и Д21А);
 - (м) финансијско средство или нематеријална имовина који се обрачунавају у складу са IFRIC 12 *Концесиони уговори за пружање услуга* (параграф Д22);
 - (н) трошкови позајмљивања (параграф Д23);
 - (о) преноси средстава од купаца (параграф Д24);
 - (п) поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала (параграф Д25);
 - (љ) значајна хиперинфлација (параграфи Д26–Д30);
 - (р) заједнички аранжмани (параграф Д31); и
 - (с) трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа (параграф Д32)
 - (т) означавање уговора о куповини или продаји неке нефинансијске ставке (параграф Д33)
 - (у) приход (параграфи Д34 и Д35); и
 - (в) трансакције у страним валутама и авансна плаћања (параграф Д36).

Ентитет не сме да примењује ова изузећа по аналогији на остале ставке.

Трансакције плаћања на основу акција

- Д2 Ентитет који први пут примењује IFRS се подстиче, али се од њега не захтева примена IFRS 2 *Плаћања на основу акција* за инструменте капитала који су додељени 7. 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 7. новембра 2002. године, а стечени су пре каснијег од ова два датума (а) датума преласка на IFRS и (б) 1. 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 7. 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

њег 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 на основу акција 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 1. јануара 2005. године. За обавезе код којих је примењен IFRS 2, од ентитета који први пут примењује IFRS се не захтева прерачунавање упоредних информација до обима у коме се информације односе на период или датум пре 7. 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.

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*;
- (aa) имовину са правом коришћења (IFRS 16 *Лизинг*); и
- (б) нематеријалну имовину која задовољава:
 - (i) критеријум признавања из IAS 38 (укључујући поузданост одмеравања првобитне набавне вредности); и
 - (ii) критеријуме ревалоризације из IAS 38 (укључујући постојање активног тржишта).

Ентитет не врши ове одабире 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.

- (а) Ако је датум одмеравања *на или пре* датума преласка на IFRS, ентитет може да користи таква одмеравања фер вредности која су условљена догађајима као процењену вредност за IFRS на датум таквог одмеравања.
- (б) Ако је датум одмеравања *после* датума преласка на IFRS, али је током периода који је обухваћен првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS, одмеравања фер вредности која су условљена догађајима могу се користити као процењене вредности по наступању догађаја. Ентитет признаје износе резултирајућих корекција директно у оквиру нераспоређене добити (или, ако је погодно, у другој категорији капитала) на датум одмеравања. На датум преласка на IFRS, ентитет или утврђује процењену вредност применом критеријума из параграфа Д5–Д7 или одмеравањем средстава и обавеза у складу са осталим захтевима из овог IFRS.

- Д8А У складу са појединим националним рачуноводственим захтевима трошкови истраживања и развоја за нафтну и гасну имовину у фазама развоја или производње се евидентирају у трошковним

центрима који обухватају све некретнине у великој географској области. Ентитет који први пут примењује IFRS и који користи такво рачуноводствено обухватање у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, може да изабере да одмерава нафтну и гасну имовину на датум преласка на IFRS по следећим основама:

- (а) имовине за истраживање и процењивање по износу утврђеном у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима ентитета; и
- (б) имовине у фазама развоја или производње по износу утврђеном за трошковне центре у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима ентитета. Ентитет сразмерно расподељује такав износ на основну имовину трошковог центра користећи количине резерви или вредности резерви на тај датум.

Ентитет тестира на умањење вредности имовину за истраживање и процењивање и имовину у фазама развоја или производње на датум преласка на IFRS, у складу са IFRS 6 *Истраживање и процењивање минералних ресурса*, или IAS 36, тим редоследом, и по потреби коригује надоле износ утврђен у складу са (а) или (б) горе. За сврхе овог параграфа, нафтна и гасна имовина обухвата само ону имовину која се користе у истраживању, процењивању, развоју или производњи нафте и гаса.

Д8Б Неки ентитети поседују ставке некретнина, постројења и опреме, имовине са правом коришћења или нематеријалне имовине које се користе или су претходно коришћене у пословањима која су предмет регулаторних ограничења. Књиговодствена вредност таквих ставки може укључити износе који су утврђени у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, али које се не квалификује за капитализацију у складу са IFRS. Ако то јесте случај, ентитет који примењује IFRS први пут може да изабере да користи као процењену вредност на датум преласка на IFRS књиговодствену вредност такве ставке утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Ако ентитет примени ово изузеће на ставку, он није у обавези да га примени на све ставке. На датум преласка на IFRS, ентитет тестира умањење вредности у складу са IAS 36 за сваку ставку за коју је коришћено ово изузеће. За сврхе овог параграфа, пословања су предмет регулаторних ограничења ако се њима управља у складу са оквиром за одређивање цена које могу да се наплате купцима робе или услуга, и тај оквир је под надзором и/или мора да буде одобрен од стране регулаторног тела (као што је дефинисано у IFRS 14 *Регулисана временска разграничења*).

Лизинг

Д9 Ентитет који први пут примењује IFRS може да процени да ли неки уговор који је важећи на датум преласка на IFRS садржи лизинг примењујући параграфе 9-11 из IFRS 16 на те уговоре на основу чињеница и околности које постоје на тај датум.

Д9А [Брисан]

Д9Б Када ентитет који први пут примењује IFRS и који је у својству корисника лизинга признаје обавезе по основу лизинга и имовину са правом коришћења, он може да примени следећи приступ за све своје уговоре о лизингу (уз уважавање видова практичних средстава из параграфа Д9Д):

- (а) одмеравање обавезе по основу лизинга на дан преласка на IFRS. Корисник лизинга који одабере овај приступ обавезу по основу лизинга треба да одмерава по садашњој вредности преосталих плаћања за тај лизинг (видети параграф Д9Е), дисконтованих по инкременталној стопи задуживања корисника лизинга (видети параграф Д9Е) на датум преласка на IFRS.
- (б) одмеравање имовине са правом коришћења на дан преласка на IFRS. Корисник лизинга за сваки уговор о лизингу појединачно треба да одлучи да ли ће имовину са правом коришћења одмеравати по:
 - (i) њеној књиговодственој вредности као да је IFRS 16 примењиван од првог дана лизинга (видети параграф Д9Е), али дисконтованој по инкременталној стопи задуживања корисника лизинга на датум преласка на IFRS; или по
 - (ii) износу који је једнак обавези по основу лизинга, коригованом за износ свих евентуалних унапред извршених или обрачунатих плаћања која се односе на тај лизинг, а која су призната у извештају о финансијској позицији непосредно пре датума преласка на IFRS.
- (ц) примена IAS 36 на имовину са правом коришћења на датум преласка на IFRS.

Д9Ц Уз уважавање захтева из параграфа Д9Б, ентитет који први пут примењује IFRS и који је у својству корисника лизинга одмерава имовину са правом коришћења по фер вредности на датум преласка на

IFRS за уговоре о лизингу који задовољавају дефиницију улагања у некретнине из IAS 40 и који се од дана преласка на IFRS одмеравају по методи фер вредности из IAS 40.

Д9Д Ентитет који први пут примењује IFRS и који је у својству корисника лизинга може са датумом преласка на IFRS да користи једну или више следећих могућности у односу на сваки лизинг појединачно:

- (а) примена јединствене дисконтне стопе на портфељ лизинга са разумно сличним карактеристикама (нпр. уговори о лизингу сличног преосталог трајања који се тичу сличне врсте имовине у сличном економском окружењу).
- (б) избор да не примењује захтеве из параграфа Д9Б на лизинге којима рок (видети параграф Д9Е) истиче за мање од дванаест месеци од датума преласка на IFRS. Уместо тога, ентитет такве лизинге може рачуноводствено да обухвата (и податке о њима да обелодањује) као за краткорочне лизинге који се рачуноводствено обухватају у складу с параграфом 6 IFRS 16.
- (ц) избор да не примењује захтеве из параграфа Д9Б на лизинге који се тичу имовине мале вредности (како је одређено параграфима Б3-Б8 IFRS 16). Уместо тога, ентитет ове лизинге може рачуноводствено да обухвата (и податке о њима да обелодањује) у складу са параграфом 6 IFRS 16.
- (д) изостављање иницијалних директних трошкова (видети параграф Д9Е) из одмеравања имовине са правом коришћења на датум преласка на IFRS.
- (е) примена накнадног посматрања, као на пример, приликом утврђивања трајања лизинга онда када уговор садржи опције продужења или раскидања лизинга.

Д9Е Дефиниције појмова “плаћања по основу лизинга”, “корисник лизинга”, “инкрементална стопа задуживања корисника лизинга”, “први дан трајања лизинга”, “иницијални директни трошкови” и “трајање лизинга” дате су у IFRS 16 и у овом стандарду се користе у истом значењу.

Д10–Д11 [Брисан]

Кумулативне разлике превођења

Д12 IAS 21 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 хединга 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, заједничке подухвате и придружене ентитете

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

- (а) по набавној вредности;
- (б) у складу са IFRS 9; или
- (ц) применом метода удела као што је описано у IAS 28.

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:

- (a) набавној вредности у складу са IAS 27; или
- (b) процењеној вредности. Процењена вредност таквих инвестиција је:
 - (i) фер вредност 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, заједничке подухвате и придружене ентитете.

Д15А Ако ентитет који први пут примењује овај стандард рачуноводствено обухвата такву инвестицију применом метода удела као што је описано у IAS 28:

- (a) ентитет који први пут примењује овај стандард користи изузеће од захтева који се односи на прошле пословне комбинације (Прилог Ц) за набавку инвестиције.
- (b) ако ентитет постане ентитет који први пут примењује овај стандард за своје појединачне финансијске извештаје раније него за консолидоване финансијске извештаје, и
 - (i) касније него његов матични ентитет, ентитет треба да примењује параграф Д16 у својим појединачним финансијским извештајима.
 - (ii) касније него његов зависни ентитет, ентитет треба да примењује параграф Д17 у својим појединачним финансијским извештајима.

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:

- (a) 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 (овај избор није на располагању зависном ентитету инвестиционог ентитета, као што је дефинисано у стандарду IFRS 10, који треба да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха); или
- (b) 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 (a):
 - (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. Без обзира на овај захтев, матични ентитет који није инвестициони ентитет не може да примењује ослобађање од консолидације које примењује неки зависни ентитет инвестиционог ентитета. 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 IFRS 9 дозвољава да се финансијска обавеза (под условом да задовољава одређене критеријуме) означи као финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха. Упркос овом захтеву, ентитету је дозвољено да означи, на датум преласка на IFRS, сваку финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха под условом да та обавеза задовољава критеријуме из параграфа 4.2.2 IFRS 9 на тај датум.
- Д19А Ентитету је дозвољено да означи финансијско средство као финансијско средство одмерено по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.1.5 IFRS 9 на основу чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS.
- Д19Б Ентитету је дозвољено да означи инвестицију у инструмент капитала по фер вредности у укупном осталом резултату у складу са параграфом 5.7.5 IFRS 9 на основу чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS.
- Д19Ц За финансијску обавезу која је означена као финансијска обавеза одмерена по фер вредност кроз биланс успеха, ентитет треба да одреди да ли би третман описан у параграфу 5.7.7 стандарда IFRS 9 довео до рачуноводственог неслагања у билансу успеха на основу чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS.

Одмеравање фер вредности финансијских средстава или обавеза

- Д20 Упркос захтева из параграфа 7 и 9, ентитет може да примени захтеве из параграфа Б5.1.2А(б) IFRS 9 ретроспективно на трансакције које се спроводе на датум преласка на IFRS или касније.

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.

- Д21А Ентитет који користи изузеће из параграфа Д8А(б) (за нафтну и гасну имовину у фази развоја или производње која се евидентира у трошковним центрима који обухватају све некретнине у великој географској области, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима) ће, уместо примене параграфа Д21 или IFRIC 1:
- (а) одмерити обавезе везане за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличне обавеза на датум преласка на IFRS у складу са IAS 37; и
 - (б) признати директно у нераспоређеној добити сваку разлику између тог износа и књиговодствене вредности тих обавеза на датум преласка на IFRS утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима ентитета.

Финансијска средства или нематеријална имовина који се обрачунавају у складу са IFRIC 12

- 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 примени захтеве из IAS 23 од датума преласка или од ранијег датума, као што дозвољава параграф 28 у IAS 23. Од датума на који ентитет који примени ово изузеће и почиње да примењује IAS 23, ентитет:
- (а) не сме да прерачунава компоненту трошкова позајмљивања која је капитализована у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, и који су укључени у књиговодствену вредност средстава на тај датум; и
 - (б) обрачунава трошкове позајмљивања на тај датум и надаље у складу са IAS 23, укључујући и трошкове позајмљивања настале на тај датум или касније везано за средства у изградњи која се квалификују.

- Д24 [Брисан]

Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала

- Д25 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из IFRIC 19 *Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала*.

Значајна хиперинфлација

- Д26 Ако ентитет има функционалну валуту која је била или јесте валута хиперинфлаторне привреде, он утврђује да ли је био учесник тешке хиперинфлације пре датума преласка на IFRS. Ово се примењује на ентитете који први пут примењују IFRS, као и на ентитете који су претходно примењивали IFRS.
- Д27 Валута хиперинфлаторне привреде трпи ефекте тешке хиперинфлације ако има оба следећа својства:
- (а) поуздан општи индекс цена није доступан свим ентитетима са трансакцијама и салдима у тој валути.
 - (б) разменљивост између валуте и релативно стабилне стране валуте не постоји.
- Д28 Функционална валута ентитета престаје да трпи ефекте значајне хиперинфлације на датум нормализације функционалне валуте. Тај датум се догађа када функционална валута више нема једно или оба својства из параграфа Д27, или када се догоди промена из функционалне валуте ентитета у валуту која не трпи ефекте тешке хиперинфлације.
- Д29 Када датум преласка ентитета на IFRS пада на датум нормализације функционалне валуте, или касније, ентитет може да изабере да одмери сва своја средства и обавезе које је имао пре датума нормализације функционалне валуте по фер вредности на датум преласка на IFRS. Ентитет може да користи такву фер вредност као процењену вредност средстава и обавеза у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS.
- Д30 Када датум нормализације функционалне валуте пада у упоредном дванаестомесечном периоду, упоредни период може да буде краћи од 12 месеци, под условом да је потпуни сет финансијских извештаја (у складу са захтевима из параграфа 10 у IAS 1) обезбеђен за такав краћи период.

Заједнички аранжмани

- Д31 Ентитет који по први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из IFRS 11 са следећим изузећима:
- (а) Приликом примене прелазних одредби из IFRS 11, ентитет који по први пут примењује IFRS ће применити те одредбе на датум преласка на IFRS.
 - (б) Приликом преласка са пропорционалне консолидације на метод удела, ентитет који први пут примењује IFRS тестира инвестицију на умањење вредности у складу са IAS 36 на датум преласка на IFRS, без обзира на то да ли постоје било какви показатељи о умањењу вредности. Свако резултирајуће умањење вредности се признаје као корекција нераспоређене добити на датум преласка на IFRS.

Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа

- Д32 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из параграфа А1 до А4 у IFRIC 20 *Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа*. У том параграфу, упућивања на датум ступања на снагу треба да се тумаче као 1. јануар 2013. године или датум преласка на IFRS, који год да је каснији.

Означавање уговора о куповини или продаји нефинансијске ставке

- Д33 IFRS 9 дозвољава да се неки уговори о куповини или продаји нефинансијских ставки означе приликом настајања као одмерени по фер вредности кроз биланс успеха (погледати параграф 2.5 IFRS 9). Упркос овом захтеву, ентитету се дозвољава да на дан преласка на IFRS означи уговоре који већ постоје на тај датум, као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, али само ако испуњавају захтеве из параграфа 2.5 IFRS 9 на тај датум и ако ентитет тако означава све сличне уговоре.

Приход

- Д34 Ентитет који први пут примењује овај стандард може да примењује прелазне одредбе из параграфа Ц5 стандарда IFRS 15. У тим параграфима навођење „датума почетка примене“ треба да се тумачи као почетак првог извештајног периода у складу са IFRS. Ако ентитет одлучи да примени те прелазне одредбе, такође треба да примењује параграф С6 стандарда IFRS 15.
- Д35 Од ентитета који први пут примењује овај стандард не захтева се да поновно означава уговоре који су завршени пре најранијег презентованог периода. Завршени уговор је уговор за који је ентитет пренео сву робу и услуге идентификоване у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Трансакције у страним валутама и авансна плаћања

- Д36 Ентитет који први пут примењује овај стандард не мора да примењује IFRIC 22 *Трансакције у страним валутама и авансна плаћања* на имовину, трошкове и добит у оквиру тог тумачења, који су почетно признати пре датума преласка на IFRS стандарде.

Прилог Е

Привремена изузећа од IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Изузеће којим се ентитет ослобађа захтева да прерачунава упоредне информације за IFRS 9

- E1 Ако први извештајни период ентитета који је у складу са IFRS стандардима почиње пре 1. јануара 2019. године а ентитет примењује употпуњену верзију IFRS 9 (објављену 2014.), упоредне информације у првим финансијским извештајима ентитета у складу са IFRS 9 нису усклађене са IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивање* или са завршеном верзијом IFRS 9 (објављена 2014.), у мери у којој се обелодањивања која се захтевају у складу са IFRS 7 односе на ставке у делокругу IFRS 7. За ове ентитете, израз „датум преласка на IFRS“ треба да се чита као почетак првог извештајног периода у складу са IFRS, и то само када се ради о IFRS 7 и IFRS 9 (2014).
- E2 Ентитет који одабере да презентује упоредне информације које нису у складу са IFRS 7 и употпуњеном верзијом IFRS 9 (објављеном 2014.) у првој години примене треба да:
- (а) примењује захтеве претходно примењиваних Општеприхваћених рачуноводствених принципа уместо захтева IFRS 9 на упоредне информације о ставкама које су у делокругу IFRS 9.
- (б) обелодани ову чињеницу заједно са основом која је коришћена за припрему ових информација.
- (ц) третира све корекције између извештаја о финансијској позицији на дан извештавања о упоредном периоду (то јест извештаја о финансијској позицији који укључује упоредне информације према претходним Општеприхваћеним рачуноводственим принципима) и извештаја о финансијској позицији на почетку *првог извештајног периода у складу са IFRS* (то јест првог периода који обухвата информације које су у складу са IFRS 7 и употпуњеном верзијом IFRS 9 (објављеном 2014.)) како проистиче из промене рачуноводствене политике и да врши обелодањивања која се захтевају параграфом 28 (а)-(е) и (ф)(i) IAS 8. Параграф 28(ф)(i) примењује се само на износе приказане у извештају о финансијском положају на датум извештавања упоредног периода.
- (д) примењује параграф 17(ц) IAS 1 да изврши додатна обелодањивања када усклађеност са посебним захтевима у IFRS није довољна да корисницима омогући разумевање утицаја одређених трансакција, других догађаја и услова на финансијску позицију и финансијске перформансе ентитета.
- E3-E7 [Брисан]

Неизвесност у вези са третманом пореза на добитак

- E8 Ентитет који први пут примењује овај стандард и за кога је датум преласка на IFRS пре 1. јула 2017. може да изабере да не одрази примену тумачења IFRIC 23 *Неизвесност у вези са третманом пореза на добитак* у упоредним информацијама у својим првим финансијским извештајима у складу са IFRS. Ентитет који направи тај избор треба да призна кумулативни ефекат примене тумачења IFRIC 23 као корекцију почетног салда нераспоређене добити (или друге компоненте капитала, по потреби) на почетку свог првог периода извештавања у складу са IFRS.