

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 1

## *Prezentacija finansijskih izvještaja*

### Cilj

---

1. Ovaj Standard propisuje osnovu za prezentaciju finansijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala uporedivost sa finansijskim izvještajima subjekta za prethodne periode i sa finansijskim izvještajima drugih subjekata. Standard postavlja opće zahtjeve za prezentiranje finansijskih izvještaja, uputstva za njihovu strukturu i obavezan minimalan sadržaj.

### Djelokrug

---

2. **Subjekti su dužni primijeniti ovaj Standard prilikom sastavljanja i prezentiranja finansijskih izvještaja opće namjene u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (skraćeno: MSFI).**
3. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje određenih transakcija i drugih događaja obrađuju drugi MSFI.
4. Standard se ne odnosi na strukturu i sadržaj skraćenih finansijskih izvještaja za periode tokom godine koji su sastavljeni u skladu sa MRS-om 34 - *Finansijsko izvještavanje za periode tokom godine*. Međutim, na njih se primjenjuju tačke 15 do 35. Ovaj Standard se jednako primjenjuje na finansijske izvještaje svih subjekata, uključujući i subjekte koji prezentiraju konsolidovane finansijske izvještaje, i subjekte koji prezentiraju odvojene finansijske izvještaje kako je to određeno MRS-om 27 - *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*.
5. Ovaj Standard koristi pojmove koji su prikladni za subjekte usmjerene na ostvarivanje dobiti, uključujući subjekte iz javnog sektora. Moguće je da će subjekti s neprofitnim djelatnostima iz privatnog ili javnog sektora koji primjenjuju ovaj Standard, trebati mijenjati opise određenih stavki finansijskih izvještaja, kao i nazive samih finansijskih izvještaja.
6. Slično tome, subjekti koji nemaju kapital kako je definisano u MRS-u 32 - *Finansijski instrumenti: prezentacija* (na primjer, neki investicioni fondovi) i subjekti čiji kapital nije dionički kapital (na primjer, neki kooperativni subjekti), trebaće prilagoditi prezentaciju udjela članova, odnosno vlasnika.

### Definicije

---

7. **Sljedeći pojmovi koriste se u ovom Standardu u sljedećem značenju:**  
*Finansijski izvještaji opće namjene* (koji se nazivaju i finansijski izvještaji) su oni koji su namijenjeni zadovoljavanju potreba korisnika koji nisu u mogućnosti od subjekta zahtijevati da svoje izvještaje sastavlja na način koji bi udovoljio njihovim posebnim potrebama za informacijama.

**Neizvodljivo** - Primjena zahtjeva je neizvodljiva kada ga subjekt ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini.

**Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI)** su standardi i tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvataju:

- a) Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja;
- b) Međunarodne računovodstvene standarde; i
- c) Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog finansijskog izvještavanja (IFRIC) i bivšeg Stalnog odbora za tumačenje.

**Značajno** - Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako može, pojedinačno ili zbirno, uticati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine i vrste izostavljene ili pogrešno prikazane stavke i cijeni se u odnosu na date okolnosti. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući faktor.

Ocjenjivanje može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje uticati na ekonomske odluke korisnika, i na taj način biti značajno, zahtijeva razmatranje karakteristika tih korisnika. Okvir za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja navodi u tački 25. da se „pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s razumnom pažnjom”. Stoga u procjeni treba računati s tim da je realno očekivati uticaj na korisnike s takvim obilježjima u donošenju ekonomskih odluka.

**Bilješke** sadrže informacije koje su dopuna onima koje su prezentirane u bilansu, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira), izvještaju o promjeni kapitala i izvještaju o novčanim tokovima. U bilješkama se navode tekstualan opis ili analiza stavki objavljenih u tim izvještajima i informacije o stavkama koje ne ispunjavaju uslove za priznavanje u tim izvještajima.

**Ostala sveobuhvatna dobit** obuhvata stavke prihoda i rashoda, uključujući usklađenja prilikom reklasifikacije, koje se ne priznaju kao dobit ili gubitak kako to nalažu ili dopuštaju drugi MSFI-jevi.

Stavke ostale sveobuhvatne dobiti uključuju:

- a) promjene revalorizacionih rezervi (v. MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 - *Nematerijalna imovina*);
- b) aktuarske dobitke, odnosno aktuarske gubitke po planovima definisanih primanja koji se priznaju u skladu s tačkom 93.A MRS-a 19 - *Primanja zaposlenih*;
- c) dobitke ili gubitke proizašle iz preračunavanja finansijskih izvještaja inostranog poslovanja (v. MRS 21 - *Efekt promjena kursa stranih valuta*);
- d) dobitke ili gubitke proizašle iz ponovnog mjerenja finansijske imovine raspoložive za prodaju (v. MRS 39 - *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*);
- e) dobitke ili gubitke koji se odnose na efektivni dio zaštite novčanog toka (v. MRS 39).

**Vlasnici** su imaoci instrumenata razvrstanih kao kapital.

***Dobit ili gubitak je ukupan prihod umanjen za rashode, isključujući sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti.***

***Reklasifikacijska usklađenja su iznosi reklasificirani u dobit ili gubitak tekućeg perioda koji su u tekućem ili prethodnom periodu bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.***

***Ukupna sveobuhvatna dobit se odnosi na promjene kapitala u toku perioda koje su proizašle iz transakcija i drugih događaja, osim promjena koje su proizašle iz transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika.***

8. Mada se u ovom Standardu koriste izrazi „ostala sveobuhvatna dobit“, „dobit ili gubitak“ i „ukupni prihodi“, subjekt može koristiti i druge izraze kojima će opisati ukupne iznose ako je njihovo značenje jasno. Na primjer, subjekt može koristiti izraz „neto dobit“ za stavku „dobit ili gubitak“.

Ukupna sveobuhvatna dobit obuhvata sve elemente dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti.

- 8.A Sljedeći pojmovi su opisani u MRS-u 32 - *Finansijski instrumenti: prezentacija* i koriste se u ovom Standardu u značenju određenom u MRS-u 32:
- finansijski instrumenti s opcijom prodaje razvrstani kao vlasnički instrumenti (opisani u tačkama 16.A i 16.B MRS-a 32);
  - instrument koji subjektu nalaže obavezu da isporuči drugoj strani srazmjern udio u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i razvrstan je kao vlasnički instrument (opisan u tačkama 16.C i 16.D MRS-a 32)

## **Finansijski izvještaji**

---

### **Svrha finansijskih izvještaja**

9. Finansijski izvještaji su strukturirani prikaz finansijskog položaja i finansijske uspješnosti subjekta. Cilj finansijskih izvještaja opće namjene je da pruži informacije o finansijskom položaju, finansijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poslovnog subjekta koje su korisne širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka. Finansijski izvještaji, takođe, prikazuju rezultate uprave u upravljanju resursima koji su joj povjereni. Radi ispunjavanja tih ciljeva, finansijski izvještaji pružaju informacije o:
- imovini;
  - obavezama;
  - kapitalu;
  - prihodima i rashodima, uključujući dobitke i gubitke;
  - uplatama vlasnika i isplatama vlasnicima po osnovu kapitala u njihovom svojstvu vlasnika; i
  - novčanim tokovima subjekta.

Ove informacije, zajedno s drugim informacijama u bilješkama, pomažu korisnicima u predviđanju budućih novčanih tokova subjekta, a naročito u određivanju vremena njihovog nastanka i njihove izvjesnosti.

## Sastavni dijelovi finansijskih izvještaja

### 10. Potpuni set finansijskih izvještaja čine:

- a) izvještaj o finansijskom položaju na kraju perioda;
- b) izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti perioda;
- c) izvještaj o promjenama kapitala tokom perioda;
- d) izvještaj o novčanim tokovima tokom perioda;
- e) bilješke, koje obuhvataju kratak pregled važnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja; i
- f) izvještaj o finansijskom položaju na početku najranijeg uporednog perioda ako subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje retroaktivno ili ako retroaktivno prepravlja stavke u svojim finansijskim izvještajima ili ako reklasificira stavke u finansijskim izvještajima.

Subjekti mogu pomenute izvještaje nazvati i drukčijim nazivima od onih koji su korišteni u ovom Standardu.

### 11. Subjekt je dužan u sklopu potpunih finansijskih izvještaja jednako istaknuti sve finansijske izvještaje.

12. Ako je to dopušteno tačkom 81., subjekt može elemente dobiti ili gubitka prezentirati bilo u sklopu jednog izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti ili kao račun dobiti i gubitka. Ako je račun dobiti i gubitka prezentiran u sklopu potpunih finansijskih izvještaja, on je njihov sastavni dio i obavezno se prezentira neposredno prije izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti.

13. Mnogi subjekti, izvan finansijskih izvještaja, prezentiraju i finansijski pregled uprave u kojem opisuju i objašnjavaju glavna obilježja finansijske uspješnosti i finansijskog položaja subjekta, kao i glavne neizvjesnosti s kojima se subjekt suočava. Takav izvještaj može uključiti pregled:

- a) glavnih faktora i uticaja koji određuju finansijsku uspješnost, uključujući promjene okruženja u kojem subjekt posluje, odgovor subjekta na te promjene i njihov efekat, kao i politike subjekta za ulaganja kako bi se očuvala i unaprijedila finansijska uspješnost, uključujući i njegovu politiku dividendi;
- b) izvora finansiranja subjekta i ciljnog omjera obaveza i kapitala; i
- c) resursa subjekta koji nisu priznati u bilansu u skladu s MSFI-jevima.

14. Mnogi subjekti, izvan finansijskih izvještaja, takođe prezentiraju i druge izvještaje i izjave, kao što su izvještaji o zaštiti čovjekove okoline i izjave o dodanoj vrijednosti, naročito u granama u kojima su ekološki faktori važni i kada se zaposleni smatraju važnom grupom korisnika. Izvještaji i izjave prezentirane izvan finansijskih izvještaja su izvan djelokruga MSFI-jeva.

## Opća obilježja

### *Fer prezentacija i usklađenost sa MSFI-jevima*

15. Finansijski izvještaji trebaju realno prikazivati finansijski položaj, finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta. Fer, tj. realno prezentiranje zahtijeva

- vjerno prikazivanje efekata transakcija, drugih događaja i uslova u skladu sa definicijama i kriterijima priznavanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda navedenih u „Okviru“. Pretpostavka je da se primjenom MSFI-jeva, uz objavljuvanje dodatnih podataka, kada je to neophodno, postiže fer, tj. realno prezentiranje u finansijskim izvještajima.
16. Subjekti čiji su finansijski izvještaji u skladu sa MSFI-jevima dužni su u bilješkama objaviti izričitu i bezrezervnu izjavu o toj usklađenosti. Subjekt ne smije finansijske izvještaje opisati kao usklađene sa MSFI-jevima ako oni nisu u skladu sa svim zahtjevima MSFI-jeva.
  17. U skoro svim slučajevima, fer prezentacija se postiže postupanjem u skladu sa primjenjivim MSFI-jevima. Fer prezentiranje, takođe, zahtijeva da subjekt:
    - a) izabere i primijeni računovodstvene politike u skladu sa MRS-om 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. MRS 8 navodi hijerarhiju relevantnih smjernica koje menadžment razmatra u slučajevima nepostojanja MSFI-ja koji se specifično primjenjuje na neku stavku;
    - b) prezentira informacije, uključujući računovodstvene politike, na način koji pruža relevantne, pouzdane, uporedive i razumljive informacije;
    - c) objavi dodatne podatke kada usklađenost sa određenim zahtjevima MSFI-jeva nije dovoljna da bi omogućila korisniku da razumije uticaj određenih transakcija, drugih događaja i uslova na finansijski položaj i finansijsku uspješnost subjekta.
  18. **Nepprimjerena računovodstvena politika se ne može ispraviti objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, bilješkama ili priložima koji nude objašnjenja.**
  19. U izuzetno rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključi da bi usklađenost sa zahtjevom nekog MSFI-ja tako obmanjivala da bi to bilo u konfliktu s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u „Okviru“, subjekt je dužan odstupiti od tog zahtjeva na način naveden u tački 20., ako relevantni regulativni okvir nalaže ili na drugi način ne zabranjuje takvo odstupanje.
  20. Kada subjekt odstupa od zahtjeva nekog MSFI-ja na osnovu tačke 19., dužan je objaviti:
    - a) da je menadžment zaključio da finansijski izvještaji realno prikazuju finansijski položaj, finansijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;
    - b) da se postupilo u skladu s primjenjivim MSFI-jevima, osim što se, radi realnog prezentiranja, odstupilo od konkretnog zahtjeva;
    - c) naziv MSFI-ja od kojeg je subjekt odstupio, prirodu odstupanja, uključujući postupak kojeg bi predmetni MSFI nalagao, razlog iz kojeg bi taj postupak u datim okolnostima bio obmanjujući u toj mjeri da bi bio u konfliktu s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u „Okviru“, te usvojeni postupak; i
    - d) za svaki prezentirani period, finansijski efekat odstupanja na svaku stavku finansijskih izvještaja koja bi bila iskazana da se izvještavalo u skladu sa datim zahtjevom.

21. **Kada je subjekt odstupio od zahtjeva nekog MSFI-ja u prethodnom periodu i to odstupanje utiče na iznose priznate u finansijskim izvještajima tekućeg perioda, dužan je objaviti podatke iz tačke 20.(c) i (d).**
22. Tačka 21. se primjenjuje, na primjer, kada je subjekt u prethodnom periodu odstupio od zahtjeva nekog MSFI-ja koji se odnosi na mjerenje imovine ili obaveze a to odstupanje utiče na mjerenje promjena imovine i obaveza priznatih u finansijskim izvještajima tekućeg perioda.
23. **U izuzetno rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključi da bi usklađenost sa zahtjevom nekog MSFI-ja tako obmanjivala da bi to bilo u konfliktu s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u „Okviru“, ali relevantni regulativni okvir zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt je dužan u najvećoj mogućoj mjeri umanjiti uočeni obmanjujući aspekt zahtjeva tako što će objaviti:**
- naziv predmetnog MSFI-ja, prirodu zahtjeva i razloge zbog kojih je menadžment zaključio da bi postupanje u skladu sa zahtjevom u datim okolnostima bilo obmanjujuće u toj mjeri da bi bilo u koliziji s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u „Okviru“; i**
  - za svaki prezentirani period, usklađenje svake stavke finansijskih izvještaja koju menadžment smatra neophodnom za fer, tj. realan prikaz.**
24. U smislu tački 19. do 23., neka informacija bi bila u koliziji s ciljem finansijskih izvještaja ako ne bi vjerno odražavala transakcije, druge događaje ili okolnosti za koje se smatra da ih odražava ili bi se moglo razumno očekivati da ih odražava i uslijed toga bi, vjerovatno, mogla uticati na ekonomske odluke korisnika finansijskih izvještaja. Prilikom procjenjivanja da li bi postupanje u skladu sa zahtjevom nekog MSFI-ja bilo u toj mjeri obmanjujuće da bi to bilo u koliziji s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u „Okviru“, menadžment razmatra:
- zašto cilj finansijskih izvještaja nije ostvaren u konkretnim okolnostima; i
  - kako se okolnosti subjekta razlikuju od onih kod drugih subjekata koji postupaju u skladu sa zahtjevom. Ako drugi subjekti u sličnim okolnostima postupaju u skladu sa zahtjevom, tada je oboriva pretpostavka da će postupanje subjekta u skladu sa zahtjevom biti u toj mjeri obmanjujuće da bi to bilo u koliziji s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u „Okviru“.

### ***Neograničenost vremena poslovanja***

25. **Pri sastavljanju finansijskih izvještaja menadžment treba procijeniti sposobnost subjekta da nastavi poslovati u vremenski neograničenom periodu. Subjekt je dužan finansijske izvještaje sastaviti na osnovu pretpostavke neograničenog vremena poslovanja, osim ako menadžment ne namjerava likvidirati subjekt, prestati poslovati ili ako nema drugih realnih alternativa. Kada je menadžment prilikom procjenjivanja svjestan značajne neizvjesnosti vezane uz poslovne događaje ili uslove, koja može znatno dovesti u sumnju mogućnost subjekta da nastavi poslovati u vremenski neograničenom periodu, subjekt je dužan svaku takvu neizvjesnost objaviti. Kada subjekt finansijske izvještaje ne sastavlja na osnovu pretpostavke neograničenog vremena poslovanja, dužan je tu činjenicu i objaviti, zajedno s osnovom na kojoj su finansijski izvještaji sastavljeni, kao i**

**navesti razlog zbog kojeg se za subjekt ne smatra da ima neograničeno vrijeme poslovanja.**

26. Pri procjenjivanju da li je pretpostavka neograničenog vremena poslovanja primjerena, menadžment uzima u obzir sve raspoložive informacije o budućnosti, koja obuhvata najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilansa, ali nije ograničena na taj period. Obim razmatranja zavisi od činjenica za svaki slučaj posebno. Ako je subjekt u prošlosti poslovao profitabilno i ako je imao trenutni pristup finansijskim resursima, može bez detaljne analize zaključiti da je pretpostavka neograničenosti vremena poslovanja primjerena. U drugim slučajevima menadžment će, možda, trebati razmotriti veliki broj faktora koji utiču na tekuću i očekivanu profitabilnost, planove otplate duga i moguće alternativne izvore finansiranja prije nego što zaključi da je primjena pretpostavke neograničenoga vremena poslovanja primjerena.

### ***Računovodstvena osnova nastanka događaja***

27. **Subjekt je dužan svoje finansijske izvještaje, izuzev informacija o novčanim tokovima, sastavljati po računovodstvenoj osnovi nastanka događaja.**
28. Kada se koristi računovodstvena osnova nastanka događaja, stavke se priznaju kao imovina, obaveze, kapital, prihodi i rashodi (elementi finansijskih izvještaja) kada one udovoljavaju definicijama i kriterijima priznavanja tih elemenata iz „Okvira“.

### ***Značajnost i sažimanje***

29. **Subjekt je dužan svaku značajniju grupu sličnih stavki odvojeno prezentirati u finansijskim izvještajima. Stavke različite vrste ili funkcije subjekt je dužan odvojeno prezentirati, osim ako nisu značajne.**
30. Finansijski izvještaji proizlaze iz obrade velikog broja transakcija ili drugih događaja koji se sažimaju u grupe u skladu sa njihovom prirodom ili funkcijom. Završni stepen procesa sažimanja i klasifikacije jest prezentiranje sažetih i razvrstanih podataka koji tvore stavke finansijskih izvještaja. Ako neka stavka finansijskih izvještaja nije značajna gledano pojedinačno, ona se sažima s drugim stavkama iz tih izvještaja ili u bilješkama. Neku stavku koja po svom značaju ne opravdava njeno prezentiranje kao odvojene stavke u finansijskim izvještajima, ipak može biti opravdano odvojeno prezentirati u bilješkama.
31. Subjekt nije obavezan udovoljavati određenim zahtjevima objavljivanja iz nekog MSFI-ja ako informacija nije značajna.

### ***Prebijanje***

32. **Subjekt imovinu i obaveze ili prihode i rashode ne smije prebijati, osim ako prebijanje ne nalaže ili dopušta neki MSFI.**
33. Subjekt je dužan i imovinu i obaveze, i prihode i rashode iskazati odvojeno. Prebijanje u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili finansijskom položaju ili odvojenom računom dobiti i gubitka (ako se prezentira), osim kada odražava bit transakcije ili drugog događaja, smanjuje mogućnost korisnika da razumije nastale transakcije, događaje i uslove, kao i da procijeni buduće novčane tokove subjekta. Mjerenje imovine po

neto vrijednosti umanjenoj, na primjer, za ispravak vrijednosti po osnovi zastarjelih zaliha ili sumnjivih i spornih potraživanja, nije prebijanje.

34. MRS 18 - *Prihodi* definiše pojam prihoda i zahtijeva da se oni mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir i iznose trgovačkih popusta i količinskih rabata koje odobrava subjekt. Tokom svog redovnog poslovanja subjekt preduzima i druge transakcije koje ne stvaraju prihode, ali prate glavne aktivnosti koje stvaraju prihode. Rezultati takvih transakcija prezentiraju se saldiranjem prihoda i rashoda po istoj transakciji ako takvo prezentiranje odražava bit transakcije ili poslovnog događaja. Na primjer:
- a) dobiti i gubici od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, iskazuju se tako da se od iznosa primljenog od otuđenja imovine oduzmu knjigovodstveni iznos imovine i povezani troškovi prodaje;
  - b) izdatak koji se odnosi na rezervisanje priznato u skladu s MRS-om 37 - *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva* i koji na osnovu ugovora nadoknađuje treća strana (na primjer, sporazum o garanciji dobavljača) može se prebiti s tim izdatkom.
35. Osim toga, subjekt je dužan dobitke i gubitke nastale iz grupe sličnih transakcija iskazati na neto osnovi, na primjer, dobitke i gubitke od kursnih razlika ili dobitke i gubitke od finansijskih instrumenata namijenjenih trgovanju. Međutim, takvi se dobiti i gubici, ako su značajni, iskazuju odvojeno.

#### ***Učestalost izvještavanja***

36. Subjekt je dužan potpune finansijske izvještaje, uključujući uporedne informacije, prezentirati najmanje jednom godišnje. Kad subjekt mijenja kraj izvještajnog perioda i finansijske izvještaje prezentira za period duži ili kraći od jedne godine, dužan je, pored perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima, objaviti:
- a) razlog za korištenje dužeg, odnosno kraćeg perioda; i
  - b) činjenicu da iznosi prezentirani u finansijskim izvještajima nisu u potpunosti uporedivi.
37. Subjekt obično finansijske izvještaje sastavlja dosljedno za jednu godinu. Međutim, iz praktičnih razloga, neki subjekti daju prednost izvještavanju o periodu od, na primjer, 52 sedmice. Ovaj Standard ne isključuje tu praksu.

#### ***Usporedne informacije***

38. Osim ako MSFI-jevi ne dopuštaju ili ne nalažu drukčije, subjekt je dužan objaviti uporedne informacije iz prethodnog perioda za sve iznose iskazane u finansijskim izvještajima tekućeg perioda. Subjekt je dužan uključiti uporedne informacije za tekstualne i opisne informacije ako su relevantne za razumijevanje finansijskih izvještaja tekućeg perioda.
39. Subjekt koji objavljuje uporedne informacije, dužan je prezentirati najmanje dva izvještaja o finansijskom položaju, po dva druga izvještaja te pripadajuće bilješke. Ako subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje retroaktivno ili retroaktiv-

no prepravlja stavke u svojim finansijskim izvještajima ili ih reklasificira u svojim finansijskim izvještajima, dužan je objaviti najmanje tri izvještaja o finansijskom položaju, po dva druga izvještaja te pripadajuće bilješke. Subjekt prezentira izvještaj o finansijskom položaju:

- a) s krajem tekućeg perioda;
  - b) s krajem prethodnog perioda (koji je jednak početku tekućeg perioda); i
  - c) s početkom najranijeg uporednog perioda.
40. U nekim slučajevima, tekstualne informacije iznesene u finansijskim izvještajima prethodnog, odnosno prethodnih perioda i dalje su relevantne u tekućem periodu. Na primjer, subjekt u tekućem periodu objavljuje pojedinosti o pravnom sporu čiji je ishod na kraju perioda koji je neposredno prethodio izvještajnom periodu bio neizvjestan i još nije riješen. Korisnici iz informacije saznaju da je neizvjesnost postojala na kraju perioda koji je neposredno prethodio izvještajnom periodu, kao i o postupcima koji su preduzeti u toku perioda radi rješavanja neizvjesnosti.
41. **Kada subjekt mijenja prezentiranje ili klasifikaciju stavki u finansijskim izvještajima, dužan je reklasificirati i uporedne iznose, osim ako je to neizvodljivo. Kad subjekt reklasificira uporedne iznose, dužan je objaviti:**
- a) prirodu reklasifikacije;
  - b) iznos svake reklasificirane stavke ili grupe; i
  - c) razlog reklasifikacije.
42. **Kada je neizvodljivo reklasificirati uporedne iznose, subjekt je dužan objaviti:**
- a) razlog za nereklasificiranje iznosa; i
  - b) prirodu usklađenja koja bi bila neophodna da su iznosi bili reklasificirani.
43. Poboljšanje uporedivosti informacija unutar nekog perioda pomaže korisnicima u donošenju ekonomskih odluka, naročito time što omogućava procjenjivanje trendova u finansijskim informacijama za potrebe predviđanja. U nekim slučajevima je neizvodljivo reklasificirati uporedne informacije za određeni prethodni period kako bi se postigla uporedivost s tekućim periodom. Na primjer, ako subjekt u prethodnom periodu ili prethodnim periodima nije prikupljao podatke na način koji omogućava reklasifikaciju, rekonstrukcija informacija može biti neizvodljiva.
44. MRS 8 obrađuje usklađivanje uporednih informacija koje je potrebno kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku ili ispravlja grešku.

### ***Dosljedno prezentiranje***

45. **Subjekt je stavke u finansijskim izvještajima dužan prezentirati i klasificirati dosljedno, iz perioda u period, osim:**
- a) ako bi, nakon znatne promjene vrste poslovanja subjekta ili iz pregleda njegovih finansijskih izvještaja bilo očigledno da bi drukčija prezentacija ili klasifikacija bila primjerenija u odnosu na kriterije za izbor i primjenu računovodstvenih politika iz MRS-a 8; ili
  - b) ako promjenu prezentiranja ne nalaže neki MSFI.

46. Na primjer, značajno pripajanje ili otuđenje, ili sagledavanje načina prezentiranja finansijskih izvještaja mogu ukazati na potrebu da se finansijski izvještaji drukčije prezentiraju. Subjekt mijenja prezentaciju svojih finansijskih izvještaja samo ako promijenjena prezentacija pruža korisnicima finansijskih izvještaja pouzdanije i relevantnije informacije i ako je vjerovatno da će se s promijenjenom strukturom prezentacije nastaviti, kako se ne bi narušila uporedivost. Kod promjene prezentacije, subjekt reklasificira uporedne podatke u skladu sa tačkama 41. i 42.

## Struktura i sadržaj

---

### Uvod

47. Ovaj Standard zahtijeva objavljivanje određenih podataka u izvještaju o finansijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u računu dobiti i gubitka (ako se prezentira) i izvještaju o promjenama kapitala, a da se druge stavke objavljuju ili u samim navedenim izvještajima ili u bilješkama. MRS 7 - *Izvještaj o novčanim tokovima* navodi zahtjeve za prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima.
48. U ovom Standardu se ponekad koristi i pojam „objavljivanje“ u širem smislu, što obuhvata stavke prezentirane u finansijskim izvještajima. Objavljivanje nalažu i drugi MSFI-jevi. Osim ako u ovom ili nekom drugom MSFI-ju nije drukčije određeno, objavljivanje se iskazuje u finansijskim izvještajima.

### Označavanje finansijskih izvještaja

49. **Subjekt je dužan jasno označiti finansijske izvještaje i istaknuti ih u odnosu na druge informacije u istom objavljenom dokumentu.**
50. MSFI-jevi se primjenjuju samo na finansijske izvještaje, a ne nužno i na druge informacije prezentirane u godišnjem izvještaju ili nekom drugom dokumentu. Prema tome, važno je da korisnici mogu razlikovati informacije koje su sastavljene primjenom MSFI-jeva od drugih informacija koje korisnicima mogu biti korisne, ali ne podliježu zahtjevima MSFI-jeva.
51. **Subjekt je dužan svaki sastavni dio finansijskih izvještaja i bilješke jasno označiti. Pored toga, subjekt je dužan vidljivo istaknuti sljedeće informacije i ponoviti ih ako je to neophodno za razumijevanje prezentiranih informacija:**
- naziv ili drugi način identifikacije izvještajnog subjekta i sve promjene tog podatka od kraja prethodnog izvještajnog perioda;**
  - da li je riječ o finansijskim izvještajima pojedinačnog subjekta ili grupe subjekata;**
  - datum kraja izvještajnog perioda ili period na koje se finansijski izvještaji ili bilješke odnose;**
  - prezentacijsku valutu, kako je to definisano u MRS-u 21; i**
  - nivo zaokruživanja primijenjen u prezentiranju iznosa u finansijskim izvještajima.**

52. Zahtjevi iz tačke 51. uobičajeno se ispunjavaju prikazivanjem odgovarajućih zaglavlja za označavanje stranica, izvještaja, bilješki, kolona i slično. Određivanje najboljeg načina prezentiranja takvih informacija nalaže logičko prosuđivanje. Na primjer, kada se finansijski izvještaji predočavaju u elektronskom obliku, ne koristi se uvijek odvajanje stranica; navedene pojedinačne informacije se u tom slučaju prezentiraju na način koji će omogućiti razumijevanje informacija sadržanih u finansijskim izvještajima.
53. Subjekt često nastoji finansijske izvještaje učiniti razumljivijima na način da informacije prezentira u hiljadama ili milionima jedinica prezentacijske valute. To je prihvatljivo sve dok subjekt objavljuje nivo preciznosti i dok se zaokruživanjem ne gube značajne informacije.

## **Izvještaj o finansijskom položaju**

### ***Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o finansijskom položaju***

54. U izvještaj o finansijskom položaju obavezno se uključuju barem stavke koje prikazuju sljedeće iznose:
- a) nekretnine, postrojenja i oprema;
  - b) ulaganja u nekretnine;
  - c) nematerijalna imovina;
  - d) finansijska imovina, bez iznosa iskazanih pod tačkama (e), (h) i (i);
  - e) ulaganja obračunata metodom udjela;
  - f) biološka imovina;
  - g) zalihe;
  - h) potraživanja od kupaca i ostala potraživanja;
  - i) novac i novčani ekvivalenti;
  - j) ukupna imovina razvrstana u portfelj namijenjen prodaji i imovina u sastavu grupe namijenjene otuđenju razvrstana u portfelj namijenjen prodaji u skladu sa MSFI-jem 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*;
  - k) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze;
  - l) rezervisanja;
  - m) finansijske obaveze, bez iznosa iskazanih pod tačkama (k) i (l);
  - n) tekuće porezne obaveze i sredstva, kako su definisani u MRS-u 12 - *Porez na dobit*;
  - o) odgođene porezne obaveze i odgođena porezna sredstva, kako su definisani u MRS-u 12;
  - p) obaveze uključene u grupe za otuđenje i razvrstane u portfelj namijenjen prodaji u skladu sa MSFI-jem 5;
  - q) **nekontrolirajući (manjinski) interesi** iskazani u kapitalu; i
  - r) emitirani kapital i rezerve koji pripadaju vlasnicima matice.

55. **Subjekt je dužan u izvještaju o finansijskom položaju prezentirati dodatne stavke, zaglavlja i međuzbirove ako je takva prezentacija važna za sagledavanje njegovog finansijskog položaja.**
56. **Kad subjekt u svom izvještaju o finansijskom položaju kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu te kratkoročne i dugoročne obaveze prezentira odvojeno, odgođena porezna sredstva, odnosno odgođene porezne obaveze ne smije razvrstati kao kratkotrajnu imovinu, odnosno kratkoročne obaveze.**
57. Standard ne propisuje redoslijed ni format u kojem subjekt prezentira stavke. U tački 54. su samo pobrojane stavke koje se po svojoj vrsti ili funkciji dovoljno razlikuju kako bi opravdale odvojeno prezentiranje u izvještaju o finansijskom položaju. Pored toga:
- stavke se uključuju i kada je odvojeno prezentiranje zbog veličine, prirode ili funkcije neke stavke ili sažimanja sličnih stavki važno za sagledavanje finansijskog položaja subjekta; i
  - korištene nazive i redoslijed stavki ili sažimanje sličnih stavki je moguće izmijeniti zavisno od vrste subjekta i njegovih transakcija, kako bi se pružile informacije koje su važne za sagledavanje finansijskog položaja subjekta. Na primjer, finansijska institucija može gore navedene nazive izmijeniti kako bi pružila informacije koje su relevantne za poslovanje finansijske institucije.
58. Da li će dodatne stavke prezentirati odvojeno, subjekt prosuđuje na osnovu procjene:
- vrste i likvidnosti imovine;
  - funkcije imovine u subjektu; i
  - iznosa, prirode i vremena obaveza.
59. Primjena različitih osnova za mjerenje različitih grupa sredstava ukazuje na to da se njihova priroda ili funkcija razlikuju, te ih subjekt stoga prezentira kao odvojene stavke. Na primjer, različite grupe nekretnina, postrojenja i opreme mogu se u skladu sa MRS-om 16 voditi po nabavnoj vrijednosti ili revaloriziranim iznosima.

***Razlikovanje kratkotrajno/dugotrajno (kratkoročno/dugoročno; tekuće/netekuće)***

60. **Subjekt je dužan u svom izvještaju o finansijskom položaju dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu te dugoročne i kratkoročne obaveze prezentirati kao odvojene grupe u skladu sa tačkama 66.-76., osim kada prezentacija zasnovana na likvidnosti pruža pouzdanije i relevantnije informacije. Kada se primijeni taj izuzetak, subjekt je dužan svu imovinu i sve obaveze prezentirati prema likvidnosti.**
61. **Bez obzira na usvojenu metodu prezentacije, subjekt je za svaku stavku imovine i obaveza u kojoj su objedinjeni iznosi koji se očekuju povratiti, odnosno podmiriti u roku od:**
- najviše dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda i
  - poslije dvanaest mjeseci od kraja perioda,
- dužan objaviti iznos koji očekuje povratiti, odnosno podmiriti nakon više od dvanaest mjeseci.**

62. Ako subjekt isporučuje robu i usluge s jasno prepoznatljivim poslovnim ciklusom, odvojeno klasificiranje kratkotrajne i dugotrajne imovine i obaveza u izvještaju o finansijskom položaju pruža korisne informacije za razlikovanje neto imovine koja neprekidno cirkulira kao obrtni kapital od one koju subjekt koristi za dugoročno poslovanje. To, takođe, skreće pažnju na imovinu za koju se očekuje da će se realizirati unutar tekućeg poslovnog ciklusa i obaveze koje dospijevaju za podmirenje u istom periodu.
63. Za neke subjekte, poput banaka i finansijskih institucija, prezentiranje imovine i obaveza po rastućoj ili opadajućoj likvidnosti pruža pouzdanije i relevantnije informacije nego prezentiranje uz razvrstavanje na dugotrajno/dugoročno i kratkotrajno/kratkoročno, jer ti subjekti ne isporučuju proizvode i usluge unutar jasno prepoznatljivog poslovnog ciklusa.
64. Subjektu je kod primjene tačke 60. dopušteno prezentirati neke stavke imovine i obaveza klasificirane na dugotrajno i kratkotrajno, a ostale po likvidnosti, ako se time obezbjeđuju pouzdanije i relevantnije informacije. Potreba za takvim mješovitim prezentiranjem može nastati kod subjekata koji imaju raznorodne djelatnosti.
65. Informacija o očekivanim datumima realizacije imovine i obaveza korisna je u procjenjivanju likvidnosti i solventnosti subjekta. MSFI 7 - *Finansijski instrumenti: objavljivanje* zahtijeva objavljivanje datuma dospijeca finansijske imovine i finansijskih obaveza. Finansijska imovina obuhvata potraživanja od kupaca i ostala potraživanja, a finansijske obaveze obuhvataju obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze. Informacije o očekivanom datumu povrata ili podmirenja nemonetarne imovine i obaveza, kao što su zalihe, odnosno rezervisanja, takođe su korisne, bez obzira na to da li da li su imovina i obaveze klasificirani u kratkotrajno i dugotrajno. Na primjer, poslovni subjekt objavljuje iznos zaliha kod kojih se povrat očekuje nakon više od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda.

### ***Kratkotrajna imovina***

66. **Subjekt je dužan imovinu razvrstati u kratkotrajnu kada:**
- a) **imovinu očekuje realizirati ili je namjerava prodati ili potrošiti u svom redovnom poslovnom ciklusu;**
  - b) **imovinu drži prvenstveno radi trgovanja;**
  - c) **imovinu očekuje realizirati unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda; ili**
  - d) **se radi o novcu ili novčanom ekvivalentu (kako je to određeno u MRS-u 7), osim ako je mogućnost razmjene ili upotrebe takvog sredstva za podmirenje obaveza ograničena za vrijeme od najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda.**

### **Svu ostalu imovinu subjekt je dužan klasificirati kao dugotrajnu.**

67. U ovom se standardu pojam „dugotrajna“ koristi za materijalnu, nematerijalnu i finansijsku imovinu dugotrajne prirode. Međutim, standard ne zabranjuje upotrebu alternativnih naziva sve dok im je značenje jasno.
68. Poslovni ciklus subjekta jeste vrijeme između nabavke imovine radi obrade (pregrade) i njene realizacije u novac ili novčane ekvivalente. Kada redovni poslovni ci-

klus subjekta nije jasno prepoznatljiv, njegovo pretpostavljeno trajanje je dvanaest mjeseci. Kratkotrajna imovina uključuje imovinu, kao što su zalihe i potraživanja od kupaca, koja se prodaje, troši ili realizira u sklopu redovnog poslovnog ciklusa, čak i ako se očekuje da se neće realizirati unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda. Kratkotrajna imovina, takođe, uključuje imovinu koja se prvenstveno drži radi trgovanja (finansijska imovina unutar te kategorije se klasificira u imovinu namijenjenu trgovanju u skladu sa MRS-om 39) i kratkotrajni dio dugotrajne finansijske imovine.

### **Kratkoročne obaveze**

#### **69. Subjekt je dužan obavezu klasificirati u kratkoročnu kada:**

- a) **očekuje da će obavezu podmiriti u toku svog redovnog poslovnog ciklusa;**
- b) **obavezu drži prvenstveno radi trgovanja;**
- c) **podmirenje obaveze dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon kraja perioda; ili**
- d) **nema bezuslovno pravo da odgodi podmirenje obaveze za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog datuma.**

**Sve ostale obaveze subjekt je dužan klasificirati kao dugoročne obaveze.**

70. Neke kratkoročne obaveze, kao što su obaveze prema dobavljačima, te obračunate obaveze za zaposlene i za ostale troškove poslovanja, čine dio obrtnog kapitala koji se koristi u redovnom poslovnom ciklusu subjekta. Subjekt je dužan takve poslovne stavke klasificirati kao kratkoročne obaveze, čak i ako njihovo podmirenje dospijeva u roku dužem od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda. I na klasifikaciju imovine i na klasifikaciju obaveza subjekta se primjenjuje isti redovni poslovni ciklus. Kada redovni ciklus poslovanja subjekta nije jasno prepoznatljiv, pretpostavlja se da on traje dvanaest mjeseci.
71. Ostale kratkoročne obaveze se ne podmiruju u sklopu redovnog poslovnog ciklusa, ali njihovo podmirenje dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon kraja perioda ili se prvenstveno drže radi trgovanja. Primjeri su finansijske obaveze klasificirane u skladu sa MRS-om 39 kao namijenjene trgovanju, prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročni dio dugoročnih obaveza, obaveze za dividende, obaveze za porez na dobit te neposlovne obaveze. Finansijske obaveze kojima je obezbjedeno finansiranje na dugoročnoj osnovi (tj. koje nisu dio obrtnog kapitala koji se koristi u redovnom ciklusu poslovanja subjekta) i koje ne dospijevaju za podmirenje unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda predstavljaju dugoročne obaveze, uz primjenu tač. 74. i 75.
72. Subjekt klasificira svoje finansijske obaveze kao kratkoročne ako njihovo podmirenje dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda, čak i ako:
  - a) je izvorni rok bio duži od dvanaest mjeseci; i
  - b) sporazum o refinansiranju ili reprogramiranju na dugoročnoj osnovi je zaključen nakon izvještajnog perioda, a prije nego što su finansijski izvještaji odobreni za izdavanje.
73. Ako subjekt očekuje i ima mogućnost slobodnog izbora da obavezu po osnovu postojećeg kredita refinansira ili prolongira za najmanje dvanaest mjeseci nakon iz-

vještajnog perioda, tu obavezu klasificira kao dugoročnu, čak i ako bi inače dospjela unutar kraćeg perioda. Međutim, kada subjekt nema mogućnost slobodnog izbora da refinansira ili prolongira takvu obavezu (na primjer, nema sporazuma o refinansiranju), ne razmatra mogućnost refinansiranja i obavezu klasificira kao kratkoročnu.

74. Ako je subjekt na kraju ili prije kraja izvještajnog perioda prekršio uslove iz ugovora o dugoročnom zajmu s posljedicom da obaveza postaje plativa na zahtjev, obavezu klasificira kao kratkoročnu, čak i ako je povjerilac nakon izvještajnog perioda a prije odobrenja izdavanja finansijskih izvještaja pristao na to da ne zatraži plaćanje zbog kršenja uslova. Subjekt obavezu klasificira kao kratkoročnu jer na kraju izvještajnog perioda nema bezuslovno pravo da odgodi plaćanje za najmanje dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog perioda.
75. Međutim, subjekt obavezu razvrstava kao dugoročnu ako je povjerilac do kraja izvještajnog perioda pristao da odobri *grace* period koji ističe najmanje dvanaest mjeseci nakon kraja izvještajnog perioda, unutar kojeg subjekt može ispraviti povredu ugovora i u toku kojeg povjerilac ne može zahtijevati trenutnu naplatu.
76. U vezi zajmova klasificiranih u kratkoročne obaveze, ako između kraja izvještajnog perioda i datuma na koji je odobreno izdavanje finansijskih izvještaja dođe do:
  - a) refinansiranja na dugoročnoj osnovi;
  - b) ispravljanja povrede ugovora o dugoročnom zajmu; i
  - c) povjeriočevog odobrenja *grace* perioda za ispravljanje povrede ugovora o dugoročnom zajmu, koji ističe najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda,

ti događaji se u skladu sa MRS-om 10 - *Događaji nakon izvještajnog perioda* objavljuju kao događaji koji ne nalažu usklađivanje.

***Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama***

77. **Subjekt je dužan u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama objaviti daljnje raščlanjivanje stavki koje su u izvještaju prezentirane zbirno, na način koji je primjeren poslovanju subjekta.**
78. Nivo raščlanjivanja zavisi od zahtjeva MSFI-jeva, te od veličine, prirode i funkcije iznosa o kojima je riječ. Faktori iz tačke 58. takođe se koriste pri odlučivanju o daljnjem raščlanjivanju. Objavljivanje se razlikuje zavisno od stavke, na primjer:
  - a) stavke nekretnina, postrojenja i opreme se raščlanjuju po grupama u skladu sa MRS-om 16;
  - b) potraživanja se raščlanjuju na potraživanja od kupaca, potraživanja od povezanih stranaka, avanse i ostala potraživanja;
  - c) zalihe se raščlanjuju u skladu sa MRS-om 2 - *Zalihe* na trgovačku robu, sirovine, materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode;
  - d) rezervisanja se raščlanjuju na rezervisanja za primanja zaposlenih i ostale stavke; a

- e) vlasnički kapital i rezerve se raščlanjuju u različite grupe kao što su uplaćeni kapital, dionička premija i rezerve.
79. **Subjekt je dužan, bilo u izvještaju o finansijskom položaju ili izvještaju o promjenama kapitala, ili u bilješkama, objaviti sljedeće:**
- a) **za svaku vrstu dioničkoga kapitala:**
- i. broj odobrenih dionica;
  - ii. broj u cijelosti plaćenih izdanih dionica i broj izdanih dionica koje nisu u cijelosti plaćene;
  - iii. nominalnu vrijednost po dionici ili da dionice nemaju nominalnu vrijednost;
  - iv. usklađivanje broja izdanih dionica na početku i na kraju perioda;
  - v. prava, prioritete i ograničenja vezana uz vrstu dionica, uključujući ograničenja u raspodjeli dividendi i povratu kapitala;
  - vi. dionice subjekta koje drži subjekt ili ih drže njegova ovisna ili pridružena društva; i
  - vii. dionice rezervirane za izdavanje po opcijama i ugovorima o prodaji dionica, uključujući uslove i iznose; i
- b) **opis vrste i namjene svake rezerve u okviru kapitala.**
80. **Subjekt čiji kapital nije dionički, kao što je partnerstvo (ortaštvo) ili trust, dužan je objaviti informacije istovjetne onima koje nalaže tačka 79(a), prikazujući promjene tokom perioda za svaku kategoriju udjela u kapitalu, kao i prava, prioritete i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju udjela u kapitalu.**
- 80.A Ako je subjekt razvrstao:
- a) instrument s opcijom prodaje razvrstan kao vlasnički instrument ili
  - b) instrument koji subjektu nalaže obavezu da drugoj strani isporuči srazmjerni udio u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i razvrstan je kao vlasnički instrument,
- unutar finansijskih obaveza i kapitala, dužan je objaviti iznos koji je reklasificiran sa svake i u svaku od ovih kategorija (finansijske obaveze ili kapital), kao i vrijeme i razloge razvrstavanja.

### **Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti**

81. Subjekt je dužan sve stavke prihoda i rashoda priznate u periodu prikazati:
- a) u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kao jedinom izvještaju ili
  - b) u dvama izvještajima: izvještaju koji predočava sastavne dijelove dobiti ili gubitka (zaseban račun dobiti i gubitka) i drugom izvještaju, koji započinje s dobiti ili gubitkom i predočava sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti (izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti).

**Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti**

82. U izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti obavezno se uključuju najmanje iznosi po sljedećim stavkama koje se prezentiraju za period:
- a) prihodi;
  - b) finansijski troškovi;
  - c) udio u dobiti ili gubicima pridruženih društava i zajedničkih poduhvata, obračunatih metodom udjela;
  - d) porezni rashod;
  - e) jedan iznos koji je zbir:
    - i. dobiti ili gubitka, nakon poreza, proizašlog iz prestanka poslovanja; i
    - ii. dobiti ili gubitka, nakon poreza, priznatih mjerenjem fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili prilikom otuđenja imovine ili grupe, odnosno grupa za otuđenje koje čine ukinuti dio poslovanja;
  - f) dobit ili gubitak;
  - g) svaki sastavni dio ostale sveobuhvatne dobiti razvrstan po vrsti, bez iznosa pod (h);
  - h) udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava i zajedničkih poduhvata, obračunatih metodom udjela; i
  - i) ukupnu sveobuhvatnu dobit.
83. Subjekt je dužan u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti objaviti sljedeće stavke koje se odnose na raspoređivanje dobiti ili gubitka perioda:
- a) dobit ili gubitak perioda pripisan:
    - i. vlasnicima nekontrolirajućih (manjinskih) interesa i
    - ii. vlasnicima matice.
  - b) ukupnu sveobuhvatnu dobit perioda pripisanu:
    - i. vlasnicima nekontrolirajućih (manjinskih) interesa i
    - ii. vlasnicima matice.
84. Subjekt može u odvojenom računu dobiti i gubitka (v. tačku 81.) prezentirati stavke iz tačke 82.(a) - (f) i podatke koji se objavljuju u skladu sa tačkom 83.(a).
85. Subjekt je dužan u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i odvojenom računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran) prikazati dodatne stavke, zaglavlja i međuzbirove ako je takav prikaz važan za sagledavanje njegove finansijske uspješnosti.
86. Budući da se efekti različitih aktivnosti, transakcija i drugih događaja subjekta razlikuju po učestalosti, mogućnosti nastanka dobiti ili gubitka te predvidljivosti, objavljivanje elemenata finansijske uspješnosti pomaže korisnicima u sagledavanju dostignute finansijske uspješnosti i izradi projekcija buduće finansijske uspješnosti. Dodatne stavke uključuju se u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i račun dobiti i gubitka, ako se prezentira, te se korišteni nazivi i redoslijed stavki mijenjaju ako je to neophodno radi pojašnjenja elemenata uspješnosti. Faktori koje subjekt pri tome razmatra su značajnost, kao i priroda i funkcija stavki prihoda i rashoda. Na primjer,

financijska institucija može nazive stavki mijenjati kako bi pružila informacije koje su relevantne za poslovanje financijske institucije. Stavke prihoda i rashoda se ne prebijaju, osim kada su ispunjeni kriteriji iz tačke 32.

87. **Subjekt ne smije ni jednu stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili računu dobiti i gubitka, ako je prezentiran, kao ni u bilješkama, prezentirati kao vanrednu stavku.**

#### ***Dobit ili gubitak perioda***

88. **Subjekt je dužan sve stavke prihoda i rashoda perioda uključiti u dobit ili gubitak, osim ako neki MSFI ne nalaže ili dopušta drukčije.**
89. U nekim MSFI-jevima su navedene okolnosti u kojima subjekt priznaje određene stavke izvan dobiti i gubitka tekućeg perioda. MRS 8 navodi dvije takve okolnosti: ispravka greške i uticaj promjena računovodstvenih politika. Drugi MSFI-jevi nalažu ili dopuštaju isključenje elemenata ostale sveobuhvatne dobiti iz dobiti i gubitka koji udovoljavaju definiciji prihoda ili rashoda iz „Okvira“ (v. tačku 7.).

#### ***Ostala sveobuhvatna dobit perioda***

90. **Subjekt je dužan objaviti iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaki sastavni dio ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući usklađenja usljed reklasifikacije, bilo u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama.**
91. Subjekt može sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti prezentirati ili
- a) umanjene za pripadajuće porezne efekte, ili
  - b) prije pripadajućih poreznih efekata u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te sastavne dijelove.
92. **Subjekt je dužan objaviti usklađenja usljed reklasifikacije koje se odnose na sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti.**
93. U drugim MSFI-jevima je navedeno da li i kada se iznosi ranije priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti reklasificiraju u dobit ili gubitak. Reklasifikacija po toj osnovi se u ovom standardu naziva reklasifikacijskim usklađenjem. Reklasifikacijsko usklađenje se uključuje u povezani sastavni dio ostale sveobuhvatne dobiti u periodu u kojem je usklađenje reklasificirano u dobit ili gubitak. Na primjer, dobit ostvarena otuđenjem financijske imovine raspoložive za prodaju se uključuje u dobit ili gubitak tekućeg perioda. Riječ je o iznosima koji su mogli biti priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti kao nerealizirana dobit u tekućem ili prethodnim periodima. Takva nerealizirana dobit se mora oduzeti od ostale sveobuhvatne dobiti u periodu u kojem je realizirana dobit reklasificirana u dobit ili gubitak, kako bi se izbjeglo da bude dva puta uključena u ukupnu sveobuhvatnu dobit.
94. Subjekt može reklasifikacijska usklađenja prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama. Subjekt koji reklasifikacijska usklađenja prezentira u bilješkama, prikazuje sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti nakon svih povezanih reklasifikacijskih usklađenja.

95. Reklasifikacijska usklađenja proizlaze iz, na primjer, otuđenja inostranih dijelova poslovanja (v. MRS 21), prestanka priznavanja finansijske imovine raspoložive za prodaju (v. MRS 39) i kada zaštićena prognozirana transakcija utiče na dobit ili gubitak (za zaštitu novčanih tokova v. tačku 100. MRS-a 39).
96. Reklasifikacijska usklađenja ne proizlaze iz promjena viška utvrđenog revalorizacijom u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, kao ni po osnovu aktuarske dobiti i aktuarskih gubitaka po osnovi planova definiranih primanja priznatih u skladu sa tačkom 93.A MRS-a 19. Te komponente se priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i u idućim periodima se ne reklasificiraju u dobit ili gubitak. Promjene viška utvrđenog revalorizacijom mogu se u idućim periodima prenijeti na zadržanu dobit u skladu sa korištenjem sredstva ili kad se sredstvo prestane priznavati (v. MRS 16 i MRS 38). Aktuarski dobiti i gubici se iskazuju u sklopu zadržane dobiti u periodu u kojem su priznati kao ostala sveobuhvatna dobit (v. MRS 19).

***Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama***

97. **Kada su stavke prihoda i rashoda značajne, subjekt je dužan njihovu vrstu i njihove iznose objaviti zasebno.**
98. U okolnosti u kojima bi stavke prihoda i rashoda trebalo zasebno objaviti se ubrajaju:
- otpis zaliha do neto ostvarive vrijednosti ili nekretnina, postrojenja i opreme do nadoknadivog iznosa, kao i poništenje takvog otpisa;
  - restrukturiranje aktivnosti subjekta i ukidanje rezervisanja za troškove restrukturiranja;
  - otuđenje stavki nekretnina, postrojenja i opreme;
  - otuđenje ulaganja;
  - prekinuto poslovanje;
  - razrješavanje sudskih sporova; i
  - ostali slučajevi ukidanja rezervisanja.
99. **Subjekt treba prezentirati strukturu rashoda priznatih u dobit ili gubitak koristeći klasifikaciju ili prema vrsti rashoda, ili prema funkcijama koje rashodi imaju u poslovnom subjektu, zavisno od toga koja od njih pruža pouzdanije i relevantnije informacije.**
100. Subjekti se potiču da strukturu rashoda iz tačke 99. prezentiraju u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran).
101. Stavke rashoda se dalje raščlanjuju kako bi se istakle komponente finansijske uspješnosti koje se mogu razlikovati prema učestalosti, te predvidljivosti moguće dobiti ili gubitka. Raščlanjivanje se prezentira na jedan od dva načina.
102. Prvi oblik raščlanjivanja je prema metodi vrste rashoda. Subjekt objedinjava rashode u izvještaju o dobiti ili gubitka po njihovim prirodnim vrstama (na primjer amortizacija, troškovi sirovina i materijala, troškovi prevoza, primanja zaposlenih i troškovi oglašavanja) i ne raspoređuje ih na razne funkcije subjekta. Ova metoda može

biti jednostavna za primjenu jer nije neophodno rashode rasporediti po funkcijama. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode vrste troškova:

Prihodi	X
Ostali prihodi	X
Promjene zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	X
Utrošene sirovine i materijal	X
Troškovi primanja zaposlenih	X
Troškovi amortizacije dugotr. materijalne i nematerijalne imovine	X
Ostali rashodi	X
Ukupni rashodi	(X)
Dobit prije poreza	X

103. Drugi oblik raščlanjivanja je prema funkciji rashoda ili metodi „troškova prodanih proizvoda”, te se rashodi klasificiraju prema njihovoj funkciji kao dio troškova prodanih proizvoda ili, na primjer, troškova distribucije i administrativnih troškova. Prema toj metodi subjekt troškove prodanih proizvoda objavljuje odvojeno od drugih troškova. Ta metoda pruža korisnicima relevantnije informacije od metode razvrstavanja rashoda prema vrsti, no raspoređivanje troškova na funkcije može zahtijevati proizvoljno raspoređivanje i sadržavati prosuđivanje u znatnoj mjeri. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode funkcije rashoda:

Prihodi	X
Troškovi prodanih proizvoda	(X)
Bruto dobit	X
Ostali prihodi	X
Troškovi distribucije	(X)
Administrativni troškovi	(X)
Ostali rashodi	(X)
Dobit prije poreza	X

104. **Subjekt koji klasificira rashode po funkcijama dužan je objaviti dodatne informacije o vrstama rashoda, uključujući rashode po osnovu amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine te troškove primanja zaposlenih.**
105. Izbor između metode troškova prodanih proizvoda i metode vrsta troškova zavisi od historijskih faktora, faktora ekonomskog sektora i vrste subjekta. Obe metode ukazuju na troškove koji se mogu mijenjati, direktno ili indirektno, s promjenama u nivou prodaje ili proizvodnje subjekta. Pošto prednost jedne ili druge metode prezentacije zavisi od vrste subjekta, ovaj standard zahtijeva od uprave da izbere način prezentacije koji je pouzdan i relevantniji. Međutim, pošto su informacije o vrsti rashoda korisne za predviđanje budućih novčanih tokova, ako se primjenjuje raščlanjivanje po metodi funkcija troškova, potrebno je dodatno objavljivanje. Pojam „troškovi primanja zaposlenih” iz tačke 104. ima isto značenje kao i u MRS-u 19.

## Izvještaj o promjenama kapitala

106. Subjekt je dužan u izvještaju o promjenama kapitala (glavnice) iskazati:
- a) ukupnu sveobuhvatnu dobit perioda, iskazujući odvojeno ukupne iznose raspodjeljive vlasnicima matice i vlasnicima nekontrolirajućih (manjinskih) interesa;
  - b) učinke retroaktivne primjene promjene računovodstvenih politika ili retroaktivnog prepravljanja iznosa priznatih u skladu sa MRS-om 8; i
  - c) [brisano]
  - d) usklađenje između knjigovodstvenog iznosa svake komponente kapitala na početku i na kraju perioda, uz odvojeno prikazivanje svake promjene proizašle iz:
    - i. dobiti ili gubitka;
    - ii. svake stavke ostale sveobuhvatne dobiti; i
    - iii. transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika, uz odvojen prikaz uplata vlasnika i isplata vlasnicima po osnovu kapitala, kao i promjena vlasničkih udjela u zavisnim društvima koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole.
107. Subjekt je dužan, bilo u izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama, prezentirati iznos dividende koja je priznata za raspodjelu vlasnicima u toku perioda, kao i pripadajući iznos po dionici.
108. Komponente kapitala iz tačke 106. mogu uključiti, na primjer, svaku klasu uplaćenog kapitala, ukupni iznos svake klase druge sveobuhvatne dobiti i zadržanu dobit.
109. Promjene kapitala subjekta između početka i kraja izvještajnog perioda odražavaju povećanje ili smanjenje neto imovine tokom tog perioda. Osim promjena koje proizlaze iz transakcija s vlasnicima provedenim u svojstvu vlasnika (kao što su uplate kapitala, otkup vlastitih vlasničkih instrumenata i dividende) i transakcijskih troškova direktno povezanih s takvim transakcijama, ukupna promjena kapitala tokom perioda predstavlja ukupni iznos prihoda i rashoda, uključujući dobit i gubitke, ostvarenih aktivnostima subjekta u tom periodu.
110. MRS 8 zahtijeva retroaktivno usklađivanje za efekte promjena računovodstvenih politika, u mjeri u kojoj je to izvodljivo, osim ako prelazne odredbe nekog MSFI-ja ne nalažu drukčije. MRS 8, takođe, zahtijeva retroaktivno prepravljanje radi ispravljanja grešaka, u mjeri u kojoj je to izvodljivo. Retroaktivno usklađivanje i retroaktivno prepravljanje se provodi na početnom stanju zadržane dobiti, osim ako neki MSFI ne nalaže retroaktivno usklađivanje neke druge komponente kapitala. Tačka 106(b) zahtijeva da se usklađenja objave u izvještaju o promjeni kapitala ukupno za svaku komponentu kapitala, tako da se ona koja su nastala usljed promjena računovodstvenih politika prikažu odvojeno od onih koja su proizašla iz ispravljanja grešaka. Ta usklađivanja se objavljuju za svaki prethodni period i početak perioda.

## Izvještaj o novčanim tokovima

111. Informacije o novčanim tokovima pružaju korisnicima finansijskih izvještaja podlogu za ocjenjivanje sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i

potrebe poslovnog subjekta za korištenjem novčanih tokova. MRS 7 navodi zahtjeve koji se odnose na prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima i objavljivanje informacija o novčanim tokovima.

## Bilješke

### Struktura

112. U bilješkama se:
- prezentiraju informacije o osnovi za sastavljanje finansijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama primijenjenim u skladu s tačkama 117. do 124.,
  - objavljuju informacije koje nalažu MSFI-jevi, a koje nisu prikazane drugdje u finansijskim izvještajima, i
  - pružaju dodatne informacije koje nisu prezentirane drugdje u finansijskim izvještajima, ali su važne za razumijevanje bilo kojeg sastavnog dijela finansijskih izvještaja.
113. Subjekt je dužan bilješke prezentirati sistematski, sve dok je to izvodljivo. Subjekt je dužan svaku stavku u izvještaju o finansijskom položaju i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran) te izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima, povezati oznakom sa svakom informacijom u bilješkama koja se na nju odnosi.
114. Bilješke se uobičajeno prezentiraju po sljedećem redoslijedu, koji pomaže korisnicima u razumijevanju finansijskih izvještaja i njihovom upoređivanju sa finansijskim izvještajima drugih subjekata:
- izjava o usklađenosti sa MSFI-ima (v. tačku 16.);
  - sažetak primijenjenih važnih računovodstvenih politika (v. tačku 117.);
  - informacije koje potkrepljuju stavke prikazane u izvještaju o finansijskom položaju te izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, u odvojenom računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran), izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima, po redoslijedu prema kojem su ti izvještaji i stavke prikazani; i
  - druga objavljivanja, uključujući:
    - potencijalne obaveze (v. MRS 37) i nepriznate ugovorno preuzete obaveze; i
    - nefinansijske informacije, na primjer, ciljeve i politike subjekta koji se odnose na upravljanje finansijskim rizikom (v. MSFI 7).
115. U nekim okolnostima može biti neophodno ili poželjno promijeniti redoslijed određenih stavki u bilješkama. Na primjer, informacije o promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku mogu se spojiti s informacijama o dospjeću finansijskih instrumenata, iako se prve odnose na izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti ili odvojeni račun dobiti i gubitka (ako je prezentiran), dok se druge odnose na izvještaj o finansijskom položaju. Ipak, sistematska struktura u bilješkama se zadržava sve dotle dok je to praktično.

116. Subjekt može bilješke koje pružaju informacije o osnovi sastavljanja finansijskih izvještaja i specifičnim računovodstvenim politikama prezentirati kao odvojeni dio finansijskih izvještaja.

### **Objavljivanje računovodstvenih politika**

117. Subjekt je dužan u sažetku važnih računovodstvenih politika objaviti:
- a) osnovu (ili osnove) mjerenja korištenu (odnosno korištene) u sastavljanju finansijskih izvještaja i
  - b) druge primijenjene računovodstvene politike koje su važne za razumijevanje finansijskih izvještaja.
118. Važno je da subjekt korisnike informira o korištenoj osnovi ili osnovama mjerenja u finansijskim izvještajima (na primjer, historijski trošak, tekući trošak, neto ostvariva vrijednost, fer vrijednost ili nadoknadiivi iznos) jer osnova na kojoj su sastavljeni finansijski izvještaji značajno utiče na njihove analize. Kada subjekt u finansijskim izvještajima koristi više osnova za mjerenje, na primjer, kada se određena kategorija imovine revalorizira, dovoljno je pružiti informaciju o kategorijama imovine i obaveza na koju je primijenjena pojedina osnova mjerenja.
119. U odlučivanju o tome da li određenu računovodstvenu politiku treba objaviti, uprava razmatra da li će objavljivanje pomoći korisnicima u razumijevanju načina na koji su transakcije, poslovni događaji i uslovi uticali na iskazanu finansijsku uspješnost i finansijski položaj. Korisnicima je objavljivanje određene računovodstvene politike naročito korisno kada su te politike izabrane iz alternativa koje dopuštaju MSFI-jevi. Primjer je objavljivanje da li je poduhvatnik svoj udio u zajednički kontroliranom poslovnom subjektu priznao metodom proporcionalne konsolidacije ili metodom udjela (v. MRS 31 - *Udjeli u zajedničkim poduhvatima*). Neki MSFI-jevi izričito zahtijevaju objavljivanje određenih računovodstvenih politika, uključujući i izbor uprave između različitih politika koje MSFI-jevi dopuštaju. Na primjer, MRS 16 nalaže objavljivanje osnove mjerenja korištene za kategorije nekretnina, postrojenja i opreme.
120. Svaki subjekt razmatra prirodu svojih djelatnosti i politike koje bi korisnik njegovih finansijskih izvještaja mogao očekivati da se objave za tu vrstu subjekta. Na primjer, od subjekta koji je obaveznik poreza na dobit bi se moglo očekivati da objavi svoje računovodstvene politike za porez na dobit, uključujući one primjenjive na odgođena porezna sredstva i odgođene porezne obaveze. Kada subjekt ima značajno inostrano poslovanje ili transakcije u stranoj valuti, očekuje se objavljivanje računovodstvenih politika za priznavanje dobitaka i gubitaka od kursnih razlika.
121. Računovodstvena politika može biti važna zbog vrste djelatnosti subjekta čak i ako prikazani iznosi za tekući i prethodni period nisu značajni. Takođe je prikladno objaviti svaku važnu računovodstvenu politiku koju MSFI-jevi ne nalažu izričito, ali koju je subjekt izabrao i primijenio u skladu s MRS-om 8.
122. U sažetku važnih računovodstvenih politika ili drugim belješkama, subjekt treba objaviti prosuđivanja, odvojeno od onih koja uključuju procjene (vidjeti tačku 125.), što ih je uprava izvršila u procesu primjene računovodstvenih

**politika subjekta, a koje imaju najznačajniji uticaj na iznose koji su priznati u finansijskim izvještajima.**

123. U postupku primjene računovodstvenih politika poslovnog subjekta, uprava, uz konkretne procjene, vrši i brojne okvirne procjene, koje mogu znatno uticati na iznose priznate u finansijskim izvještajima. Na primjer, uprava vrši okvirne procjene pri određivanju:
- a) da li je finansijska imovina ulaganje koje se drži do dospijeća;
  - b) kada skoro svi važni rizici i koristi od vlasništva finansijske imovine ili iznajmljene imovine prelaze na druge subjekte;
  - c) da li je neka prodaja proizvoda u suštini finansijski aranžman, te stoga ne stvara prihod; i
  - d) da li suština odnosa subjekta sa subjektom posebne namjene pokazuje da subjekt kontrolira subjekt posebne namjene.
124. Objavljivanje nekih informacija u skladu sa tačkom 122. nalažu drugi MSFI-jevi. Na primjer, MRS 27 zahtijeva od subjekta da objavi razloge iz kojih vlasnički udio subjekta u nekom subjektu koji nije zavisni subjekt nije ujedno i kontrola nad tim subjektom, iako u njemu ima, direktno ili putem zavisnih društava, više od pola glasačkih prava ili potencijalnih glasačkih prava. MRS 40 - *Ulaganja u nekretnine* zahtijeva objavljivanje kriterija koje je subjekt postavio radi razlikovanja investicijskih nekretnina od nekretnina koje koristi vlasnik i nekretnina namijenjenih prodaji u sklopu redovnog poslovanja, kada je klasificiranje nekretnina složeno.

***Izvori neizvjesnosti procjena***

125. **Subjekt je dužan objaviti informacije o pretpostavkama koje se odnose na budućnost te drugim osnovnim izvorima neizvjesnosti procjena na kraju izvještajnog perioda, kod kojih postoji znatan rizik značajnih korekcija knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza u narednoj finansijskoj godini. U bilješkama se o takvoj imovini i obavezama objavljuju:**
- a) **njihova vrsta; i**
  - b) **njihovi knjigovodstveni iznosi na kraju izvještajnog perioda.**
126. Određivanje knjigovodstvenih iznosa neke imovine i nekih obaveza zahtijeva procjenjivanje efekata neizvjesnih budućih događaja na njih na kraju izvještajnog perioda. Na primjer, u nedostatku nedavno zapaženih tržišnih cijena, za mjerenje nadoknadivog iznosa grupa nekretnina, postrojenja i opreme, efekta tehnološke zastarjelosti zaliha, rezervisanja koja zavise od konačnog ishoda sudskih sporova u toku, te dugoročnih obaveza po pitanju primanja zaposlenih, kao što su obaveze za penzije, neophodne su procjene koje se odnose na budućnost. Riječ je o procjenama koje uključuju pretpostavke o pitanjima kao što su usklađenje novčanih tokova zbog rizika ili diskontne stope, buduće promjene plaća i buduće promjena cijena koje utiču na druge troškove.
127. Pretpostavke i drugi izvori neizvjesnosti procjena objavljeni u skladu sa tačkom 125. se odnose na procjene koje od uprave zahtijevaju najteže, subjektivne i složene okvirne procjene. Kako se povećava broj varijabli i pretpostavki koje utiču na mo-

- gući budući ishod neizvjesnosti, tako i okvirne procjene postaju subjektivnije i složenije, a time je i sve veća mogućnost značajnih usklađenja knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza koji iz njih proizlaze.
128. Podatke iz tačke 125. nije potrebno objaviti za imovinu i obaveze kod koje je rizik značajne promjene njihovih knjigovodstvenih iznosa u narednoj finansijskoj godini velik ako su na kraju izvještajnog perioda mjereni po fer vrijednostima zasnovanim na nedavno zapaženim tržišnim cijenama. Njihove fer vrijednosti se mogu značajno promijeniti u narednoj finansijskoj godini, ali te promjene neće nastati zbog pretpostavki ili drugih izvora neizvjesnosti procjena na kraju izvještajnog perioda.
  129. Subjekt je dužan informacije iz tačke 125. objaviti na način koji korisnicima finansijskih izvještaja pomaže da razumiju okvirne procjene uprave koje se tiču budućnosti i drugih izvora neizvjesnosti procjena. Vrsta i obim informacija zavise od vrsta pretpostavki i drugih okolnosti. Primjeri za vrste informacija koje subjekt objavljuje su:
    - a) vrsta pretpostavke ili neka druga neizvjesnost procjene;
    - b) osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode, pretpostavke i procjene na kojima počiva njihovo izračunavanje, uključujući razloge osjetljivosti;
    - c) očekivano razrješenje neizvjesnosti i raspon razumno mogućih ishoda unutar naredne finansijske godine u vezi s knjigovodstvenim iznosima imovine i obaveza na koje utiče; i
    - d) objašnjenja promjena prethodnih pretpostavki koje se odnose na tu imovinu i obaveze ako neizvjesnost ostane nerazriješena.
  130. Pri objavljivanju informacija iz tačke 125. subjekt nije dužan objaviti informacije iz finansijskih planova ili prognoza.
  131. Ponekad je neizvodljivo objaviti obim mogućih efekata neke pretpostavke ili nekog drugog izvora neizvjesnosti procjene. U tom slučaju subjekt objavljuje da je, na osnovu postojećih saznanja, razumno moguće da ishodi u narednoj finansijskoj godini budu različiti od pretpostavljenih ishoda i da to može zahtijevati značajno usklađenje knjigovodstvenog iznosa imovine ili obaveza na koju utiču. U svakom slučaju, subjekt objavljuje vrstu i knjigovodstveni iznos određene stavke imovine ili obaveza (ili kategorije imovine i obaveza) koji su pod uticajem takve pretpostavke.
  132. Objavljivanje određenih okvirnih procjena uprave u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta iz tačke 122., ne odnosi se na objavljivanje izvora neizvjesnosti konkretnih procjena iz tačke 125.
  133. Objavljivanje nekih pretpostavki koje bi inače bile potrebne u skladu sa tačkom 125., nalažu drugi MSFI-jevi. Na primjer, MRS 37 zahtijeva u određenim okolnostima objavljivanje glavnih pretpostavki u vezi s budućim događajima koji utiču na kategorije rezervisanja. MRS 32 nalaže objavljivanje značajnih pretpostavki koje subjekt primjenjuje pri procjenjivanju fer vrijednosti finansijske imovine i finansijskih obaveza koje se knjigovodstveno vode po fer vrijednosti. MRS 16 zahtijeva objavljivanje značajnih pretpostavki primijenjenih pri procjenjivanju fer vrijednosti revaloriziranih stavki nekretnina, postrojenja i opreme.

### ***Kapital***

**134. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućuju da ocijene ciljeve, politike i procese upravljanja kapitalom subjekta.**

135. Kako bi postupio u skladu sa tačkom 134, subjekt objavljuje sljedeće:

- a) kvalitativne informacije o svojim ciljevima, politikama i procesima upravljanja kapitalom, uključujući:
  - i. opis onoga čime upravlja kao kapitalom;
  - ii. kada se na subjekt primjenjuju izvana nametnuti kapitalni zahtjevi, njihovu vrstu i način na koji su ugrađeni u upravljanje kapitalom; i
  - iii. način na koji ispunjava svoje ciljeve upravljanja kapitalom;
- b) sažete kvantitativne podatke o onome čime upravlja kao kapitalom; neki subjekti određene finansijske obaveze (npr. neke oblike podređenih zaduženja) promatraju kao dio kapitala; drugi subjekti iz kapitala isključuju određene komponente kapitala (npr. komponente koje proizlaze iz zaštite novčanog toka);
- c) sve promjene u (a) i (b) u odnosu na prethodni period;
- d) da li je u toku perioda bio u skladu sa izvana nametnutim kapitalnim zahtjevima kojima podliježe;
- e) ako nije bio u skladu sa izvana nametnutim kapitalnim zahtjevima, posljedice takvog odstupanja.

Subjekt objavljivanje ovih podataka temelji na internim informacijama koje dobivaju ključne osobe na rukovodećim položajima.

136. Subjekt može upravljati kapitalom na nekoliko načina i podlijehati raznim kapitalnim zahtjevima. Na primjer, konglomerat može obuhvatati subjekte koji se bave djelatnostima osiguranja i onima iz bankarskog sektora i koji mogu poslovati u nekoliko različitih područja relevantnih zakona. Ako sažeto objavljivanje kapitalnih zahtjeva te načina na kojim se kapitalom upravlja ne bi pružilo korisne informacije ili bi iskrivilo način na koji korisnici shvataju kapitalne resurse subjekta, subjekt je dužan odvojeno prikazati informacije o svakom kapitalnom zahtjevu koji se na njega primjenjuje.

### ***Finansijski instrumenti s opcijom prodaje razvrstani kao glavnički instrumenti***

**136.A Za finansijske instrumente s opcijom prodaje razvrstane kao glavnički instrumenti, subjekt je dužan objaviti (ako već nije drugdje objavljeno):**

- a) sažete kvantitativne podatke o iznosu razvrstanom u kapital;
- b) svoje ciljeve, politike i procese za upravljanje svojim obavezama za ponovni otkup ili otkup instrumenata na zahtjev imaoaca instrumenata, uključujući sve promjene u odnosu na prethodni period;
- c) očekivane odlive novca prilikom reotkupa ili otkupa te klase finansijskih instrumenata; i

- d) **informacije o načinu na koji je odredio novčane odlive prilikom reotkupa ili otkupa.**

### **Druga objavlivanja**

**137. Subjekt je u bilješkama dužan objaviti:**

- a) iznos predloženih ili objavljenih dividendi prije nego je odobreno izdavanje finansijskih izvještaja, ali koji nije priznat kao raspodjela vlasnicima tokom perioda, kao i pripadajući iznos po dionici; i
- b) iznos kumulativnih povlaštenih dividendi koji nije priznat.

**138. Ako nije objavljeno drugdje u informacijama koje su objavljene u finansijskim izvještajima, subjekt je dužan objaviti:**

- a) **sjedište i pravni oblik poslovnog subjekta, državu u kojoj je osnovan i službenu adresu (ili glavno mjesto poslovanja ako se razlikuje od službenog sjedišta);**
- b) **opis vrste poslovanja poslovnog subjekta i njegovih osnovnih djelatnosti;**
- c) **naziv matice i krajnje matice grupe; i**
- d) **ako je riječ o subjektu s ograničenim trajanjem, informacije o trajanju subjekta.**

## **Prelazni period i datum stupanja na snagu**

---

139. Subjekti su dužni ovaj Standard primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je njegova ranija primjena. Ako neki subjekt usvoji ovaj Standard u nekom ranijem periodu, dužan je tu činjenicu objaviti.

139.A MRS-om 27 (s izmjenama i dopunama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008. godine) je izmijenjena i dopunjena tačka 106. Subjekt je tu izmjenju i dopunu dužan primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. jula 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008. godine) na neki raniji period, dužan je i tu izmjenju i dopunu primijeniti i na taj raniji period. Izmjena i dopuna se primjenjuje retroaktivno.

139.B Finansijski instrumenti s opcijom prodaje i obaveze iz osnova likvidacije (izmjene i dopune MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u februaru 2008. godine, imaju za posljednicu izmjene i dopune tačke 138. i dodavanje tačaka 8.A, 80.A i 136.A. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti te istovremeno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS-a 32, MRS-a 39, MSFI-ja 7 i IFRIC-a 2.

## **Povlačenje MRS-a 1 (revidiranog 2003.)**

---

140. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja* koji je revidiran 2003. s dopunama iz 2005. godine.