

Међународни стандард финансијског извештавања 12

Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима

Циљ

- 1 Циљ овог IFRS јесте да захтева од ентитета обелодањивање информација које омогућавају корисницима финансијских извештаја да оцене:
- (а) природу и ризике повезане са његовим учешћима у другим ентитетима; и
 - (б) ефекте тих учешћа на његов финансијски положај, резултат пословања и токове готовине.

Постизање циља

- 2 Да би се постигао циљ из параграфа 1, ентитет обелодањује:
- (а) значајна просуђивања и претпоставке приликом одређивања:
 - (i) природе свог учешћа у другом ентитету или аранжману;
 - (ii) врсте заједничког аранжмана у којем он има учешће (параграфи 7-9);
 - (iii) да задовољава дефиницију инвестиционог ентитета, ако је применљива (параграф 9А); и
 - (б) информације о својим учешћима у:
 - (i) зависним ентитетима (параграфи 10-19);
 - (ii) заједничким аранжманима и придруженим ентитетима (параграфи 20-23); и
 - (iii) *структурираним ентитетима* над којима ентитет нема контролу (неконсолидовани структурирани ентитети) (параграфи 24-31);
- 3 Уколико обелодањивања које захтева овај IFRS, заједно са обелодањивањима које захтевају други IFRS, не постигну циљ из параграфа 1, ентитет би требало да обелодани било које додатне информације неопходне за постизање циља.
- 4 Ентитет би требало да узме у обзир ниво детаља потребан за постизање циља обелодањивања, као и колику пажњу би требало да посвети сваком од захтева из овог IFRS. Он би требало да сажме или рашчлани обелодањивања, тако да корисне информације не буду прикривене нити због укључивања великог броја неважних детаља, нити због обједињавања ставки са различитим карактеристикама (видети параграфе Б2-Б6).

Делокруг

- 5 Овај IFRS примењује ентитет са учешћем у било којем од следећег:
- (а) зависним ентитетима,
 - (б) заједничким аранжманима (тј. заједничка пословања или заједнички подухвати),
 - (ц) придруженим ентитетима,
 - (д) неконсолидованим структурираним ентитетима.
- 5А Осим у случају описаном у параграфу Б17, захтеви из овог IFRS односе се на учешћа ентитета наведена у параграфу 5 која су класификована (или укључена у групу за отуђење која је класификована) као она која се држе за продају или као престанак пословања у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.
- 6 Овај IFRS се не примењује на следеће:
- (а) планове примања по престанку запослења или друге дугорочне планове примања запослених на које се примењује IAS 19 *Примања запослених*.

- (б) појединачне финансијске извештаје ентитета на које се примењује IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји*. Међутим:
- (i) ако ентитет има учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима и припрема појединачне финансијске извештаје као једине своје финансијске извештаје, онда примењује захтеве из параграфа 24-31 приликом припреме тих појединачних финансијских извештаја.
 - (ii) инвестициони ентитет који припрема финансијске извештаје у којима се сви његови зависни ентитети одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 31 IFRS 10, треба да презентује обелодањивања која се односе на инвестиционе ентитете која захтева овај IFRS.
- (ц) учешће које има ентитет који учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким аранжманом, осим ако то учешће резултира у значајном утицају над аранжманом или је учешће у структурираном ентитету.
- (д) учешће у другом ентитету које се рачуноводствено обухвата у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти*. Међутим, ентитет примењује овај IFRS:
- (i) када је то учешће у придруженом ентитету или у заједничком подухвату који се, у складу са IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*, одмерава по фер вредности кроз биланс успеха; или
 - (ii) када је то учешће, учешће у неконсолидованом структурираном ентитету.

Значајна просуђивања и претпоставке

- 7 Ентитет обелодањује информације о значајним просуђивањима и претпоставкама које је извршио (и променама у тим просуђивањима и претпоставкама) приликом утврђивања:
- (а) да има контролу над другим ентитетом, тј. ентитетом у који је инвестирано и који је описан у параграфима 5 и 6 у IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*;
 - (б) да има заједничку контролу над аранжманом или значајан утицај над другим ентитетом; и
 - (ц) врсте заједничког аранжмана (тј. заједничког пословања или заједничког подухвата) када је аранжман структуриран у виду посебне финансијске структуре.
- 8 Значајна просуђивања и претпоставке обелодањене у складу са параграфом 7 укључују оне које ентитет изврши када су промене у чињеницама и околностима такве да се закључак о постојању контроле, заједничке контроле или значајног утицаја мења у току извештајног периода.
- 9 Да би испунио захтеве параграфа 7, ентитет обелодањује, на пример, значајна просуђивања и претпоставке које је извршио приликом утврђивања:
- (а) да нема контролу над другим ентитетом, чак и ако поседује више од половине гласачких права другог ентитета.
 - (б) да има контролу над другим ентитетом, чак и ако поседује мање од половине гласачких права другог ентитета.
 - (ц) да је заступник или принципал (видети параграфе Б58-Б72 у IFRS 10).
 - (д) да нема значајан утицај иако поседује 20 процената или више гласачких права у другом ентитету.
 - (е) да има значајан утицај иако поседује мање од 20 процената гласачких права у другом ентитету.

Статус инвестиционог ентитета

- 9А Када матични ентитет утврди да је инвестициони ентитет у складу са параграфом 27 IFRS 10, инвестициони ентитет тада обелодањује информације о значајним просуђивањима и претпоставкама извршеним приликом утврђивања да је то инвестициони ентитет. Ако инвестициони ентитет нема једну или више типичних карактеристика инвестиционог ентитета (погледати параграф 28 IFRS 10), мора да обелодани своје разлоге за закључак да је ипак инвестициони ентитет.

- 9Б Када ентитет постане или престане да буде инвестициони ентитет, треба да обелодани промену статуса инвестиционог ентитета и разлоге за ту промену. Осим тога, ентитет који постане инвестициони ентитет, треба да обелодани ефекат промене статуса на финансијске извештаје за презентовани период, укључујући:
- (а) укупну фер вредност, од датума промене статуса зависних ентитета који престају да се консолидују;
 - (б) укупан добитак или губитак, ако постоји, обрачунат у складу са параграфом Б101 IFRS 10; и
 - (ц) билансна(е) позиција(е) у билансу успеха у којој(има) је признат добитак или губитак (ако нису приказане одвојено).

Учешћа у зависним ентитетима

- 10 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових консолидованих финансијских извештаја
- (а) да разумеју:
 - (i) структуру групе; и
 - (ii) удео који учешћа без права контроле имају у активностима и токовима готовине групе (параграф 12); и
 - (б) да оцене:
 - (i) природу и размере значајних ограничења његове способности да приступи или користи имовину, и измирује обавезе групе (параграф 13);
 - (ii) природу и промене у ризицима повезаним са његовим учешћима у консолидованим структурираним ентитетима (параграфи 14-17);
 - (iii) последице промена у његовом власничком уделу у зависном ентитету које не резултирају у губитку контроле (параграф 18); и
 - (iv) последице губитка контроле над зависним ентитетом током извештајног периода (параграф 19).
- 11 Када су финансијски извештаји зависног ентитета који се користе у припреми консолидованих финансијских извештаја, припремљени на дан или за период који се разликује од оних који се односе на консолидоване финансијске извештаје (видети параграфе Б92 и Б93 у IFRS 10), ентитет обелодањује:
- (а) датум завршетка извештајног периода финансијских извештаја тог зависног ентитета; и
 - (б) разлоге за коришћење различитог датума или периода.

Удео који учешћа без права контроле имају у активностима и токовима готовине групе

- 12 Ентитет обелодањује за сваки од својих зависних ентитета, који имају учешћа без права контроле, материјално значајна за извештајни ентитет:
- (а) име зависног ентитета.
 - (б) главно место пословања (и земљи у којој је регистрован, ако се разликује од земље у којој се налази главно место пословања) зависног ентитета.
 - (ц) део (пропорцију) власничких удела које држе учешћа без права контроле.
 - (д) део гласачких права која држе учешћа без права контроле, ако се она разликују од пропорције власничких удела .
 - (е) добитак или губитак који припадају учешћима без права контроле у зависном ентитету током извештајног периода.
 - (ф) укупна учешћа без права контроле у зависном ентитету на крају извештајног периода.
 - (г) сажете финансијске информације о зависном ентитету (видети параграф Б10).

Природа и обим значајних ограничења

- 13 Ентитет обелодањује:
- (а) значајна ограничења (на пример, законска, уговорна и регулаторна ограничења) своје способности да приступи или користи имовину и да измирује обавезе групе, као што су:
 - (i) она која ограничавају способност матичног ентитета или његових зависних ентитета да пренесе готовину или другу имовину на друге ентитете (или од њих) у оквиру групе.
 - (ii) гаранције или друге захтеве који могу ограничити плаћања дивиденди и остале расподеле из капитала, или кредите и авансе који се узимају или отплаћују другим ентитетима (или од стране) других ентитета унутар групе.
 - (б) природу и обим у којим заштићена права учешћа без права контроле могу значајно да ограниче способност ентитета да приступи или користи имовину или измири обавезе групе (као што је случај када је матични ентитет одговоран за измирење обавеза зависног ентитета пре измирења сопствених обавеза, или када је сагласност учешћа без права контроле неопходна за приступ имовини или за измирење обавеза зависног ентитета).
 - (ц) књиговодствене вредности имовине и обавеза у консолидованим финансијским извештајима на које се таква ограничења односе.

Природа ризика повезаних са учешћима ентитета у консолидованим структурираним ентитетима

- 14 Ентитет обелодањује услове свих уговорних аранжмана, који могу захтевати од матичног ентитета или његових зависних ентитета, да пруже финансијску подршку консолидованом структурираном ентитету, укључујући и догађаје или околности које би могле да изложе извештајни ентитет губитку (на пример, аранжмани везани за ликвидност или догађаји који узрокују промену кредитног рејтинга повезани са обавезом куповине имовине од структурираног ентитета или пружање финансијске подршке).
- 15 Ако у току извештајног периода матични ентитет или неки од његових зависних ентитета, без да за то имају уговорну обавезу, пруже финансијску или другу подршку консолидованом структурираном ентитету (на пример, куповина имовине или инструмената које емитује структурирани ентитет), ентитет обелодањује:
- (а) врсту и износ пружене подршке, укључујући и ситуације у којима су матични ентитет или његови зависни ентитети помогли структурираном ентитету у добијању финансијске подршке; и
 - (б) разлоге за пружање подршке.
- 16 Ако у току извештајног периода матични ентитет или неки од његових зависних ентитета, без постојања уговорне обавезе, пруже финансијску или другу подршку претходно неконсолидованом структурираном ентитету, где пружање такве подршке има за последицу да ентитет стекне контролу над структурираним ентитетом, ентитет обелодањује објашњење релевантних чињеница приликом доношења такве одлуке.
- 17 Ентитет обелодањује све тренутне намере о пружању финансијске или друге подршке консолидованом структурираном ентитету, укључујући и намере о пружању помоћи структурираном ентитету у прибављању финансијске подршке.

Последице промена власничког удела матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле

- 18 Ентитет презентује табелу која приказује ефекте на капитал, који припада власницима матичног ентитета, свих промена власничког удела у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле.

Последице губитка контроле над зависним ентитетом током извештајног периода

- 19 Ентитет обелодањује добитак или губитак, ако постоји, обрачунат у складу са параграфом 25 из IFRS 10, и:
- (а) део тог добитка или губитка који проистиче из одмеравања инвестиције задржане у претходно зависном ентитету по њеној фер вредности на дан губитка контроле; и
 - (б) ставку(е) у билансу успеха у којима се признаје добитак или губитак (ако већ није засебно презентован).

Учешћа у неконсолидованим ентитетима (инвестиционим ентитетима)

- 19А Инвестициони ентитет од ког се, у складу са IFRS 10, захтева да примењује изузеће од консолидације и уместо тога рачуноводствено обухвата своје учешће у зависном ентитету по фер вредности кроз биланс успеха, обелодањује ту чињеницу.
- 19Б За сваки неконсолидовани зависни ентитет, инвестициони ентитет обелодањује:
- (а) назив зависног ентитета;
 - (б) место обављања основне делатности (земљу у којој је регистрован ако се разликује од места обављања основне делатности) зависног ентитета; и
 - (ц) проценат учешћа у власништву који држи инвестициони ентитет и, ако је различит, проценат гласачке моћи која се поседује.
- 19Ц Ако је инвестициони ентитет матични ентитет другог инвестиционог ентитета, матични ентитет тада такође треба да изврши обелодањивања из 19Б(а)-(ц) за инвестиције које контролише зависни инвестициони ентитет. Обелодањивања могу да се врше тако што ће у финансијске извештаје матичног ентитета бити укључени финансијски извештаји зависног ентитета (или зависних ентитета) који садрже наведене информације.
- 19Д Инвестициони ентитети треба да обелодане:
- (а) природу и степен свих значајних рестрикција (на пример, које произилазе из кредитних аранжмана, регулаторних захтева или уговорних аранжмана) способности неконсолидованих зависних ентитета да преносе новчана средства инвестиционом ентитету у облику готовинских дивиденди, или да отплате кредите или авансе дате неконсолидованом зависном ентитету од стране инвестиционог ентитета; и
 - (б) све текуће обавезе или намере које се односе на пружање финансијске или друге помоћи неконсолидованим зависним ентитетима, укључујући обавезе или намере да се помогне ентитету у прибављању финансијске подршке.
- 19Е Ако је, током извештајног периода, инвестициони ентитет или било који од његових зависних ентитета, а да притом није имао уговорну обавезу да то учини, пружио финансијску или неку другу подршку неконсолидованом зависном ентитету (на пример, куповина средстава зависног ентитета или инструмената емитованих од стране зависног ентитета, или помагање ентитету у прибављању финансијске подршке), ентитет обелодањује:
- (а) врсту и износ подршке обезбеђене сваком неконсолидованом зависном ентитету; и
 - (б) разлоге за обезбеђивање те подршке.
- 19Ф Инвестициони ентитет обелодањује услове свих уговорних аранжмана који би могли од ентитета или његових неконсолидованих зависних ентитета да обезбеде финансијску подршку неконсолидованом, контролисаном, структурираном ентитету, укључујући догађаје или околности које би могле да изложе извештајни ентитет губитку (на пример, аранжмани ликвидности или окидачи за кредитни рејтинг који су повезани са обавезама за куповину имовине структурираног ентитета или за пружање финансијске подршке).
- 19Г Ако је, током извештајног периода, инвестициони ентитет или било који од његових неконсолидованих зависних ентитета, а да притом није имао уговорну обавезу да то учини, пружио финансијску или неку другу подршку неконсолидованом структурираном ентитету који није био под контролом инвестиционог ентитета, и ако је тако пружена подршка за резултат имала да инвестициони ентитет контролише структурирани ентитет, инвестициони ентитет треба да обелодани објашњење фактора релевантних за доношење одлуке о пружању те подршке.

Учешћа у заједничким аранжманима и придруженим ентитетима

- 20 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да оцене:
- (а) природу, обим и финансијске ефекте својих учешћа у заједничким аранжманима и придруженим ентитетима, укључујући и природу и ефекте својих уговорних односа са осталим инвеститорима који имају заједничку контролу, или значајан утицај на, заједничке аранжмане и придружене ентитете (параграфи 21 и 22); и
 - (б) природу и промене у ризицима повезаним са својим учешћима у заједничким подухватима и придруженим ентитетима (параграфи 23).

Природа, обим и финансијски ефекти учешћа ентитета у заједничким аранжманима и придруженим ентитетима

- 21 Ентитет обелодањује:
- (а) за сваки заједнички аранжман и придружени ентитет који су материјално значајни за извештајни ентитет:
 - (i) назив заједничког аранжмана или придруженог ентитета.
 - (ii) природу односа ентитета са заједничким аранжманом или придруженим ентитетом (тако што, на пример, описује природу активности заједничког аранжмана или придруженог ентитета и да ли су оне од стратешке важности за активности ентитета).
 - (iii) главно место пословања (и земљу у којој је регистрован, ако је применљиво и разликује се од главног места пословања) заједничког аранжмана или придруженог ентитета.
 - (iv) пропорцију власничког удела или партиципациони део који поседује ентитет и ако постоји разлика, пропорционални део гласачких права (ако је то применљиво).
 - (б) за сваки заједнички подухват и придружени ентитет који су материјално значајни за извештајни ентитет:
 - (i) да ли се инвестиција у заједнички подухват или придружени ентитет одмерава по методи удела или по фер вредности.
 - (ii) сажете финансијске информације о заједничком подухвату или придруженом ентитету, као што је дефинисано у параграфима Б12 и Б13.
 - (iii) ако се заједнички подухват или придружени ентитет рачуноводствено обухватају по методи удела, ако постоји котирана тржишна цена истог учешћа фер вредност своје инвестиције у заједничком подухвату или придруженом ентитету.
 - (ц) финансијске информације као што је дефинисано у параграфу Б16 о инвестицијама ентитета у заједничким подухватима и придруженим ентитетима која појединачно нису материјално значајна:
 - (i) збирно посматрано за све појединачно нематеријалне заједничке подухвате, и одвојено,
 - (ii) збирно посматрано за све појединачно нематеријалне придружене ентитете.
- 21А Инвестициони ентитет не мора да врши обелодањивања захтевана параграфима 21(б)–21(ц).
- 22 Ентитет такође обелодањује:
- (а) природу и обим свих значајних ограничења (на пример, која проистичу из аранжмана о зајму, законских обавеза или уговорних аранжмана између инвеститора са заједничком контролом или значајним утицајем над заједничким подухватом или придруженим ентитетом) на способност заједничких подухвата или придружених ентитета да врше пренос средстава на ентитет у виду дивиденди исплаћених у готовини, или да отплаћују кредите или авансе ентитета.
 - (б) када су финансијски извештаји заједничког подухвата или придруженог ентитета који се користе приликом примене методе удела, припремљени на дан или за период који се разликују од оних за ентитет:
 - (i) датум завршетка извештајног периода финансијских извештаја тог заједничког подухвата или придруженог ентитета; и

- (ii) разлоге за коришћење различитог датума или периода.
- (ц) непризнат део губитака заједничког подухвата или придруженог ентитета, како за извештајни период тако и кумулативно, ако је ентитет престао да признаје свој део губитака заједничког подухвата или придруженог ентитета приликом примене методе удела.

Ризици повезани са учешћима ентитета у заједничким подухватима и придруженим ентитетима

- 23 Ентитет обелодањује:
- (а) обавезе које има везано за своје заједничке подухвате, одвојено од износа других обавеза, као што је утврђено у параграфима Б18-Б20.
 - (б) у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, осим када је вероватноћа губитка мала, потенцијалне обавезе настале по основу свог учешћа у заједничким подухватима или придруженим ентитетима (укључујући и свој део потенцијалних обавеза заједнички креираних са другим инвеститорима који имају заједничку контролу, или значајан утицај над заједничким подухватом или придруженим ентитетом), одвојено од износа других потенцијалних обавеза.

Учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима

- 24 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја:
- (а) да разумеју природу и обим његовог учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима (видети параграфе 26-28); и
 - (б) да оцене природу и промене у ризицима повезаним са његовим учешћима у неконсолидованим структурираним ентитетима (параграфи 29-31).
- 25 Информације које захтева параграф 24(б) укључују информације о изложености ентитета према ризицима повезаним са његовим учешћима у неконсолидованим структурираним ентитетима које је имао у претходним периодима (на пример, спонзорисање структурираног ентитета), чак и када ентитет више нема никакав уговором дефинисан однос са структурираним ентитетом на датум извештавања.
- 25А Инвестициони ентитет не мора да врши обелодањивања захтевана параграфом 24 за неконсолидоване структуриране ентитете које контролише и за које презентује обелодањивања захтевана параграфима 19А-19Г.

Природа приказаних учешћа

- 26 Ентитет обелодањује квалитативне и квантитативне информације о својим учешћима у неконсолидованим структурираним ентитетима, укључујући, али не ограничавајући се на природу, сврху, величину и активности структурираног ентитета и начина финансирања структурираног ентитета.
- 27 Када је ентитет финансијски подржао неконсолидовани структурирани ентитет за који не пружа информације захтеване параграфом 29 (на пример, зато што није имао учешће у том ентитету на датум извештавања), ентитет онда обелодањује:
- (а) како је утврдио које структуриране ентитете је финансијски подржао;
 - (б) *приходе од тих структурираних ентитета* током извештајног периода, укључујући и опис врсте презентованих прихода; и
 - (ц) књиговодствену вредност (у моменту преноса) целокупне имовине пренете на те структуриране ентитете током извештајног периода.
- 28 Ентитет презентује информације из параграфа 27(б) и (ц) у табеларном облику, осим ако је други облик прикладнији, и класификује своје активности финансирања по релевантним категоријама (видети параграфе Б2-Б6).

Природа ризика

- 29 Ентитет обелодањује у табеларном облику, осим ако други облик није прикладнији, сумарни преглед:
- (а) књиговодствених вредности имовине и обавеза признатих у својим финансијским извештајима везано за своја учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима.
 - (б) билансних позиција у извештају о финансијској позицији у којима су та имовина и обавезе признате.
 - (ц) износа који најбоље представљају максималну изложеност ентитета губицима од својих учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима, укључујући и начин на који је утврђена максимална изложеност. Ако ентитет не може да квантификује своју максималну изложеност губицима од својих учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима, он ту чињеницу и разлоге обелодањује.
 - (д) упоређење између књиговодствених вредности имовине и обавеза ентитета који се односе на његова учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима и ентитетове максималне изложености губицима од тих ентитета.
- 30 Ако је у току извештајног периода ентитет, без постојања уговорне обавезе, пружао финансијску или другу подршку неконсолидованом структурираном ентитету у којем је претходно имао или тренутно има учешће (на пример, куповина имовине или инструмената које емитује структуриран ентитет), ентитет обелодањује:
- (а) врсту и износ пружене подршке, укључујући и ситуације у којима је ентитет помогао структурираном ентитету у добијању финансијске подршке; и
 - (б) разлоге за пружање подршке.
- 31 Ентитет обелодањује све текуће намере о пружању финансијске или друге подршке неконсолидованом структурираном ентитету, укључујући и намере да помогне структурираном ентитету у обезбеђивању финансијске подршке.

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

приход од структурираног ентитета За сврхе овог IFRS, приход од структурираног ентитета укључује, али није ограничен на редовне и ванредне накнаде, камате, дивиденде, добитке или губитке од поновног одмеравања или престанка признавања учешћа у структурираним ентитетима и добитке или губитке од преноса имовине и обавеза на структуриран ентитет.

учешће у другом ентитету За сврхе овог IFRS, учешће у другом ентитету се односи на уговорни и вануговорни однос који ентитет излаже променљивости приноса од резултата другог ентитета. Учешће у другом ентитету се огледа, али није ограничено на поседовање власничких или дужничких инструмената, као и других видова учешћа попут обезбеђивања финансирања, подршке за ликвидност, побољшање кредитног бонитета и давање гаранција. Оно укључује начине на које ентитет остварује контролу или заједничку контролу, или значајан утицај над другим ентитетом. Ентитет нема учешће у другом ентитету само због тога што има уобичајени однос купца и добављача.

Параграфи Б7-Б9 пружају додатне информације о учешћима у другим ентитетима.

Параграфи Б55-Б57 у IFRS 10 објашњавају променљивост приноса.

структуриран ентитет Ентитет који је структуриран на начин да гласачка или слична права нису доминантан фактор приликом одлучивања ко контролише ентитет, као што је то случај када се гласачка права односе само на административне послове, док се релевантним активностима управља на основу уговорних аранжмана.

Параграфи Б22-Б24 пружају додатне информације о структурираним ентитетима.

Следећи термини су дефинисани у IAS 27 (измењен 2011.), IAS 28 (измењен 2011.), IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани* и користе се у овом IFRS са значењима утврђеним у тим IFRS:

- придружени ентитет
- консолидовани финансијски извештаји
- контрола над ентитетом
- метод удела
- група
- инвестициони ентитет
- заједнички аранжман
- заједничка контрола
- заједничко пословање
- заједнички подухват
- учешће без права контроле
- матични ентитет
- права заштите
- релевантне активности
- појединачни финансијски извештаји
- посебна финансијска структура
- значајан утицај
- зависни ентитет.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS. У њему се описује примена параграфа 1-31 и он има исту важност као остали делови овог IFRS.

Б1 Примери у овом прилогу приказују хипотетичке ситуације. Иако неки аспекти примера могу бити присутни у стварним ситуацијама, потребно је проценити све чињенице и околности посебно за сваку стварну ситуацију приликом примене IFRS 12.

Сажимање (параграф 4)

Б2 Ентитет одлучује, узимајући у обзир сопствене околности, који ће ниво детаља да обезбеди да би задовољио потребе корисника за информацијама, колику пажњу посвећује различитим аспектима захтева и на који начин сажима информације. Потребно је наћи равнотежу између оптерећивања финансијских извештаја са превеликом количином детаља који можда нису од помоћи корисницима финансијских извештаја и замагљивања информација због њиховог прекомерног сажимања.

Б3 Ентитет може да сажима обелодањивања која овај IFRS захтева за учешћа у сличним ентитетима, ако је такво сажимање у складу са циљем обелодањивања и захтевом из параграфа Б4, и ако тиме не замагљује пружене информације. Ентитет обелодањује како је сажео своја учешћа у сличним ентитетима.

Б4 Ентитет одвојено приказује информације за учешћа у:

- (а) зависним ентитетима;
- (б) заједничким подухватима;
- (ц) заједничким пословањима;
- (д) придруженим ентитетима; и
- (е) неконсолидованим структурираним ентитетима.

Б5 У одређивању да ли да сажме информације, ентитет узима у обзир квантитативне и квалитативне информације о различитим ризицима и карактеристикама приноса за сваки ентитет који разматра да сажме, као и значај сваког таквог ентитета за извештајни ентитет. Ентитет приказује обелодањивања на начин који јасно објашњава корисницима финансијских извештаја природу и размере својих учешћа у таквим другим ентитетима.

Б6 Примери нивоа сажимања у оквиру класа ентитета приказаних у параграфу Б4 који се могу сматрати као одговарајући су:

- (а) природа активности (на пример, ентитет који се бави истраживањем и развојем, ентитет који се бави секјуритизацијом револвинг кредитних картица).
- (б) класификација по делатности.
- (ц) географија (на пример, земља или регион).

Учешћа у другим ентитетима

Б7 Учешће у другом ентитету се односи на уговорна и вануговорна учешћа по основу којих ентитет бива изложен променљивости приноса од пословног резултата тог другог ентитета. Разматрање сврхе и структуре тог другог ентитета може бити од помоћи извештајном ентитету приликом оцењивања да ли има учешће у том ентитету и према томе, да ли је обавезан да изврши обелодањивања из овог IFRS. Та оцена укључује разматрање ризика за које је тај други ентитет предвиђен да креира и ризика за које је тај други ентитет предвиђен да пренесе на извештајни ентитет и друге ентитете.

Б8 Извештајни ентитет је типично изложен променљивости приноса од резултата другог ентитета тако што поседује инструменте (као што су власнички или дужнички инструменти које издаје други ентитет) или кроз други вид инволвираности који укључује ту променљивост. На пример, претпоставимо да неки структурирани ентитет има кредитни портфолио. Тај структурирани ентитет прибавља свој кредит за случај неизвршења обавеза од другог ентитета (извештајног ентитета) да би се заштитио од кашњења у плаћањима камате и главнице кредита. Извештајни ентитет је тако изложен променљивости приноса од

результата пословања структурираног ентитета, зато што свој кредит за случај неизвршења обавеза умањује променљивост приноса структурираног ентитета.

- Б9 Неки инструменти су дизајнирани да пренесу ризик са извештајног ентитета на други ентитет. Такви инструменти стварају променљивост приноса за тај други ентитет, али типично не излажу извештајни ентитет променљивости приноса по основу резултата пословања тог другог ентитета. На пример, претпоставимо да се структурирани ентитет оснива ради проналажења инвестиционих прилика инвеститорима који желе да имају изложеност кредитном ризику ентитета "З" (ентитет "З" није повезан са било којом страном која учествује у аранжману). Структурирани ентитет обезбеђује средства тако што инвеститорима емитује финансијске инструменте који су повезани са кредитним ризиком ентитета "З" (кредитно-везани записи) и користи та средства за инвестирање у портфолио неризичних финансијских средстава. Структуриран ентитет преузима изложеност кредитном ризику ентитета "З" ступањем у свој за случај неизвршења кредитних обавеза (CDS) са другом страном у своју. CDS преноси кредитни ризик ентитета "З" на структурирани ентитет у замену за накнаду коју плаћа друга страна у своју. Инвеститори који имају учешће у структурираном ентитету примају већи принос који одражава и приносе структурираног ентитета од његовог портфолија средстава и накнаду за CDS. Друга страна у своју нема учешће у структурираном ентитету које га излаже променљивости приноса од резултата пословања структурираног ентитета зато што CDS преноси променљивост на структуриран ентитет, уместо укључивања променљивости приноса структурираног ентитета.

Сажете финансијске информације за зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете (параграфи 12 и 21)

- Б10 За сваки зависни ентитет који има учешћа без права контроле која су материјално значајна за извештајни ентитет, ентитет обелодањује:
- (а) дивиденде које се плаћају учешћима без права контроле.
 - (б) сумарне финансијске информације о имовини, обавезама, добитку или губитку и токовима готовине за зависни ентитет које омогућавају корисницима да разумеју уделе које учешћа без права контроле имају у активностима и токовима готовине групе. Такве информације, на пример, могу да укључе, али нису ограничене на краткорочну имовину, дугорочну имовину, краткорочне обавезе, дугорочне обавезе, приходе, добитак или губитак и укупан свеобухватни резултат.
- Б11 Сажете финансијске информације које утврђује параграф Б10(б) састоје се од износа пре елиминисања интеркомпанијских односа.
- Б12 За сваки заједнички подухват и придружени ентитет који су материјално значајни за извештајни ентитет, ентитет обелодањује:
- (а) дивиденде примљене од заједничког подухвата или придруженог ентитета.
 - (б) сажете финансијске информације за заједнички подухват или придружени ентитет (видети параграфе Б14 и Б15) укључујући, али не ограничавајући се на:
 - (i) краткорочну имовину.
 - (ii) сталну имовину.
 - (iii) краткорочне обавезе.
 - (iv) дугорочне обавезе.
 - (v) приходе.
 - (vi) добитак или губитак редовног пословања.
 - (vii) добитак или губитак после пореза од обустављених пословања.
 - (viii) укупан остали резултат.
 - (ix) укупан збирни резултат.
- Б13 Поред сажетих финансијских информација које захтева параграф Б12, ентитет такође обелодањује за сваки заједнички подухват који је материјално значајан за извештајни ентитет, износ:
- (а) готовине и готовинских еквивалената укључених у параграф Б12(б)(i).
 - (б) краткорочних финансијских обавеза (без обавеза према добављачима и осталих обавеза и резервисања) укључених у параграф Б12(б)(iii).

- (ц) дугорочних финансијских обавеза (без обавеза према добављачима и осталих обавеза и резервисања) укључених у параграф Б12(б)(iv).
 - (д) амортизације.
 - (е) прихода од камате.
 - (ф) расходи камате.
 - (г) трошкова или прихода по основу пореза на добитак.
- Б14 Сажете финансијске информације презентоване у складу са параграфима Б12 и Б13 састоје се од износа укључених у финансијске извештаје састављене по IFRS заједничког подухвата или придруженог ентитета (а не од учешћа ентитета у тим износима). Ако ентитет рачуноводствено обухвати своје учешће у заједничком подухвату или придруженом ентитету користећи метод удела:
- (а) износи који се укључују у IFRS финансијске извештаје заједничког подухвата или придруженог ентитета се коригују у складу са корекцијама које врши ентитет приликом коришћења метода удела, као што су корекције фер вредности извршене у моменту стицања и корекције за разлике у рачуноводственим политикама.
 - (б) ентитет усаглашава презентоване сажете финансијске информације са књиговодственом вредношћу свог учешћа у заједничком подухвату или придруженом ентитету.
- Б15 Ентитет може да презентује сажете финансијске информације захтеване у параграфима Б12 и Б13 на основу финансијских извештаја заједничког подухвата или придруженог ентитета, ако:
- (а) ентитет одмерава своје учешће у заједничком подухвату или придруженом ентитету по фер вредности, у складу са IAS 28 (измењен 2011.); и
 - (б) заједнички подухват или придружени ентитет не припрема финансијске извештаје у складу са IFRS и припрема у складу са том основом би била непрактична или прескупа.
- У том случају, ентитет обелодањује основу на којој су сажете финансијске информације припремљене.
- Б16 Ентитет обелодањује збирну књиговодствену вредност својих учешћа у свим појединачно материјално безначајним заједничким подухватима или придруженим ентитетима који су рачуноводствено обухваћени коришћењем методе удела. Ентитет такође засебно обелодањује збирни износ својих учешћа у следећим ставкама тих заједничких подухвата односно придружених ентитета:
- (а) добитак или губитак из редовног пословања.
 - (б) добитак или губитак после пореза од обустављених пословања.
 - (ц) укупан остали резултат.
 - (д) укупан збирни резултат.
- Ентитет посебно врши обелодањивања за заједничке подухвате и придружене ентитете.
- Б17 Када се учешће ентитета у зависном ентитету, заједничком подухвату или придруженом ентитету (или део његовог учешћа у заједничком подухвату или придруженом ентитету) класификује (или укључује у групу за отуђење која је класификована) као средство које се држи за продају у складу са IFRS 5, ентитет није обавезан да обелодани сажете финансијске информације за тај зависни ентитет, заједнички подухват или придружени ентитет у складу са параграфима Б10-Б16.

Уговорне обавезе за заједничке подухвате (параграф 23(а))

- Б18 Ентитет обелодањује уговорне обавезе настале али још увек непризнате на датум извештавања (укључујући и своје учешће у уговорним обавезама креираним заједнички са другим инвеститорима са заједничком контролом над заједничким подухватом) везано за своја учешћа у заједничким подухватима. Уговорне обавезе су оне из којих могу настати будући одливи готовине или других ресурса.
- Б19 Непризнате уговорне обавезе из којих могу настати будући одливи готовине или других ресурса укључују:
- (а) непризнате уговорне обавезе за обезбеђивање финансирања или ресурса као резултат, на пример:
 - (i) уговора о оснивању или стицању заједничког подухвата (који, на пример, захтева од ентитета да обезбеди финансирање током одређеног периода).
 - (ii) капитално интензивних пројеката које спроводи заједнички подухват.

- (iii) безусловних обавеза за набавке, који се односе на набавку опреме, залиха или услуга, а за које се ентитет обавезао да их набави од, или у име заједничког подухвата.
 - (iv) непризнатих уговорних обавеза за обезбеђивање кредита или друге финансијске подршке заједничком подухвату.
 - (v) непризнатих уговорних обавеза за обезбеђивање ресурса заједничком подухвату, као што су имовина или услуге.
 - (vi) других неопозивих непризнатих уговорних обавеза повезаних са заједничким подухватом.
- (б) непризнате уговорне обавезе за стицање власничког удела друге стране (или дела тог власничког удела) у заједничком подухвату у случају настанка или ненастанка одређеног догађаја у будућности.

Б20 Захтеви и примери из параграфа Б18 и Б19 илуструју неке од врста обелодањивања која су захтевана у параграфу 18 у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*.

Учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима (параграфи 24-31)

Структурирани ентитети

- Б21 Структуриран ентитет је ентитет структуриран на начин да гласачка или слична права нису доминантан фактор у одлучивању ко контролише ентитет, као што је случај када се гласачка права односе само на административне послове, док се релевантним активностима управља на основу уговорних аранжмана.
- Б22 Структурирани ентитет често има неке или све од следећих обележја или особина:
- (а) ограничене активности.
 - (б) узак и добро дефинисан циљ, као што су порески ефикасан закуп, спровођење активности истраживања и развоја, обезбеђивање извора капитала или финансирања ентитету или обезбеђивање прилика за инвестирање инвеститорима кроз пренос ризика и користи повезаних са имовином структурираног ентитета на инвеститоре.
 - (ц) недовољан капитал који би дозволио структурираном ентитету да финансира своје активности без субординиране финансијске подршке.
 - (д) финансирање у облику уговором повезаних вишеструких инструмената за инвеститора који стварају концентрације кредитног или другог ризика (транше).
- Б23 Примери ентитета који се сматрају структурираним ентитетима укључују, али нису ограничени на:
- (а) ентитете креиране за секјуритизацију.
 - (б) финансирања обезбеђена имовином.
 - (ц) поједине инвестиционе фондове.
- Б24 Ентитет који се контролише путем гласачких права није структуриран ентитет само из разлога што га, на пример, финансирају треће стране након реструктурирања.

Природа ризика од учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима (параграфи 29-31)

- Б25 Поред информација које захтевају параграфи 29-31, ентитет такође обелодањује додатне информације неопходне за испуњење циља обелодањивања из параграфа 24(б).
- Б26 Примери додатних информација које, у зависности од околности, могу бити релевантне за оцењивање ризика којим је ентитет изложен када има учешће у неконсолидованом структурираном ентитету су:
- (а) услови аранжмана који могу захтевати од ентитета да обезбеди финансијску подршку неконсолидованом структурираном ентитету (на пример, аранжмани везани за ликвидност или догађаји који узрокују промену кредитног рејтинга и повезано са тим, обавезу куповине имовине од структурираног ентитета или пружање финансијске подршке) укључујући:
 - (i) опис догађаја или околности који излажу извештајни ентитет губитку.
 - (ii) да ли постоје било који услови којима се ограничава обавеза.

- (iii) да ли постоје друге стране које обезбеђују финансијску подршку и ако то јесте случај, у ком су односу обавезе извештајног ентитета у поређењу са таквим другим странама.
- (б) губици настали за ентитет током извештајног периода везано за његова учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима.
- (ц) врсте прихода које ентитет оствари у току извештајног периода из својих учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима.
- (д) да ли је ентитет обавезан да покрије губитке неконсолидованог структурираног ентитета пре других страна, максимално одређена висина таквих губитака за ентитет, и (ако је релевантно) рангирање и износ потенцијалних губитака које сnose стране чија учешћа су ниже рангирана од учешћа ентитета у неконсолидованом структурираном ентитету.
- (е) информације о аранжманима везаним за ликвидност, гаранције или друге уговорне обавезе са трећим странама које могу утицати на фер вредност или ризик везан за учешће ентитета у неконсолидованим структурираним ентитетима.
- (ф) све тешкоће које је неконсолидовани структурирани ентитет имао у финансирању својих активности током извештајног периода.
- (г) облици финансирања (на пример, комерцијални записи или средњорочне обвезнице) и њихов просечан пондерисани век трајања у вези са финансирањем неконсолидованог структурираног ентитета. Такве информације могу укључити анализу доспећа имовине и финансирање неконсолидованог структурираног ентитета, ако структурирани ентитет има дугорочну имовину која се финансирају из краткорочних извора.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог IFRS и има исту важност као остали делови овог IFRS.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

- Ц1 Ентитет примењује овај IFRS на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена.
- Ц1А *Консолидовани финансијски извештаји, Заједнички аранжмани и Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима: Прелазна упутства* (измењени IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12), издата у јуну 2012. године, додати су параграфи Ц2А-Ц2Б. Ентитет примењује ове измене на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ако ентитет примењује IFRS 12 на ранији период, он је у обавези да примени ове измене на тај ранији период.
- Ц1Б Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењен је параграф 2 и Прилог А, а додати су параграфи 9А-9Б, 19А-19Г, 21А и 25А. Ентитет треба да примењује ове измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.
- Ц1Ц Објављивањем *Инвестиционих ентитета: Примена изузећа од консолидације* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) у децембру 2014. године, измењен је параграф 6. 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 ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу.
- Ц1Д Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2014-2016*, у децембру 2016. године, додат је параграф 5А и измењен је параграф Б17. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2017. или касније.
- Ц2 Ентитет се охрабрује да пружи информације захтеване овим IFRS пре годишњих периода који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Пружање неких од обелодањивања из овог IFRS не обавезује ентитет на испуњење свих захтева овог IFRS нити на ранију примену IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (измењен 2011.) и IAS 28 (измењен 2011.).
- Ц2А Захтеви у вези са обелодањивањем из овог IFRS не морају се примењивати на периоде који почињу пре годишњег периода који непосредно претходи првом годишњем периоду у којем се IFRS 12 примењује.
- Ц2Б Захтеви у вези са обелодањивањем из параграфа 24-31 и одговарајућа упутства у параграфима Б21-Б26 овог IFRS не морају да се примењују на презентоване периоде који почињу пре првог годишњег периода у којем се примењује IFRS 12.

Упућивање на IFRS 9

- Ц3 Ако ентитет примени овај IFRS али не примени IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 у овом IFRS ће се сматрати упућивањем на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.