

МРС-ЈС 6 – КОНСОЛИДОВАНИ И ЗАСЕБНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 27 (ревидираним 2003. године) *Консолидовани и засебни финансијски извештаји* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 27 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB), Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS). Одобрени текст Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси

IFRS Publications Department 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, Нацрте за излагање и друге публикације Фондације IFRS ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“ „IAS“, „IASB“, „IASC“, „IASCF“ и „Међународни рачуноводствени стандарди“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења IASCF. „IAS“, „IASB“, и „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 6 – КОНСОЛИДОВАНИ И ЗАСЕБНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ

Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 6, Консолидовани и засебни финансијски извештаји, објављен је у мају 2000.

У децембру 2006, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 6.

Од тада, МРС-ЈС 6 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- МРС-ЈС 29, Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање (објављен у јануару 2010).

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 6

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
22	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
52	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
58	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
61	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
IG61	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.

Децембар 2006.

МРС-ЈС 6 – КОНСОЛИДОВАНИ И ЗАСЕБНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ

САДРЖАЈ

Параграфи

Делокруг	1–6	
Дефиниције	7–14	
Консолидовани финансијски извештаји и засебни финансијски извештаји		8–11
Економски ентитет	12–14	
Презентација консолидованих финансијских извештаја		15–19
Делокруг консолидованих финансијских извештаја		20–42

Успостављање контроле над другим ентитетом за сврхе финансијског извештавања	28–29	
Контрола за сврхе финансијског извештавања		30–36
Регулаторна и куповна моћ	37	
Утврђивање постојања контроле за сврхе финансијског извештавања	38–42	
Поступци консолидовања	43–57	
Рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета у засебним финансијским извештајима	58–61	
Обелодањивање	62–64	
Прелазне одредбе	65–68	
Датум ступања на снагу	69–70	
Повлачење МРС–ЈС 6 (објављеног 2000. године)		71
Прилог: Измене других МРС–ЈС		
Основа за закључивање		
Упутство за примену		
Илустративни примери		
Поређење са IAS 27		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 6 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји* (МРС–ЈС 6) изложен је у параграфима 1–71. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС–ЈС 6 треба читати у контексту Основе за закључивање и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*“.

Делокруг

- 1. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства треба да примени овај стандард при састављању и презентацији консолидованих финансијских извештаја економског ентитета.**
- Овај стандард се не бави методама рачуноводственог обухватања комбинација ентитета и њихових ефеката на консолидацију, укључујући и гудвил који настаје од комбинације ентитета (упутство за рачуноводствено обухватање комбинација ентитета се може наћи у релевантним међународним и националним рачуноводственим стандардима који се баве пословним комбинацијама).
- 3. Овај стандард се такође примењује на рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета када ентитет одабере, или је обавезан према локалним прописима, да презентује засебне финансијске извештаје.**
- Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим јавних предузећа.
- У *Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*“ који је објавио IPSASB се објашњава да се од јавних предузећа захтева да примењују IFRS које је објавио IASB. Јавна предузећа су дефинисана у МРС–ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.
- Овај стандард успоставља захтеве за састављање и презентацију консолидованих финансијских извештаја, и за рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета у засебним финансијским извештајима ентитета који контролише, учесника у заједничком улагању и инвеститора. Иако се од јавних предузећа не захтева да се придржавају овог стандарда при састављању властитих финансијских извештаја, одредбе овог стандарда се примењују када ентитет јавног сектора, који није јавно предузеће, има један или више контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета који су јавна предузећа. У тим околностима, овај стандард треба да се примени при консолидовању јавних предузећа у финансијским извештајима економског ентитета, и у рачуноводственом обухватању улагања у јавна предузећа у засебним финансијским извештајима ентитета који контролише, учесника у заједничком улагању и инвеститора.

Дефиниције

- 7. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:**

Консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји економског ентитета приказани као извештаји појединачног ентитета.

Контролисани ентитет је ентитет, укључујући и неинкорпорирани ентитет као што је ортаклук, који је под контролом другог ентитета (ентитета који контролише).

Ентитет који контролише је ентитет који има контролу над једним или више других ентитета.

Метод набавне вредности је метод рачуноводственог обухватања улагања по коме се улагање признаје по набавној вредности. Инвеститор признаје приход од улагања само до износа примљеног по основу расподеле акумулираног суфицита ентитета у који је инвестирано, која се врши после датума стицања. Примања по основу расподеле која превазилазе такав суфицит третирају се као повраћај улагања и признају се као смањење набавне вредности улагања.

Мањинско учешће је онај део нето суфицита или дефицита и нето имовине/капитала контролисаног ентитета који се може приписати учешћу у нето имовини/капиталу које не поседује, директно или индиректно (кроз контролисане ентитете) ентитет који контролише.

Засебни финансијски извештаји су финансијски извештаји које презентује ентитет који контролише, инвеститор у придружени ентитет или учесник заједничког улагања у заједнички контролисани ентитет, у којима се улагања рачуноводствено обухватају на основу директног учешћа у нето имовини/капиталу, а не на основу резултата и нето имовине из извештаја ентитета у који је инвестирано.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим другим стандардима, а наведени су и у Појмовнику дефинисаних термина који је засебно објављен.

Консолидовани финансијски извештаји и засебни финансијски извештаји

8. Ентитет који контролише или његов контролисани ентитет може бити инвеститор у придружени ентитет или улагач у заједнички контролисани ентитет. У таквим случајевима, консолидовани финансијски извештаји састављени и презентовани у складу са овим стандардом су такође састављени и у складу са МРС-ЈС 7, “Улагања у придружене ентитете” и МРС-ЈС 8, “Учешћа у заједничким улагањима”.

9. За ентитет описан у параграфу 8, засебни финансијски извештаји су они који су састављени и презентовани поред финансијских извештаја поменутих у параграфу 8. засебни финансијски извештаји не треба да буду приложени уз, или да прате, ове извештаје.

10. Финансијски извештаји ентитета који нема контролисани ентитет, придружени ентитет или учешће улагача у заједнички контролисани ентитет нису засебни финансијски извештаји.

11. Ентитет који контролише и који је изузет, у складу са параграфом 16. од презентовања консолидованих финансијских извештаја може да презентује засебне финансијске извештаје као сопствене финансијске извештаје.

Економски ентитет

12. Израз “економски ентитет” се у овом стандарду користи да дефинише, у сврхе финансијског извештавања, групу ентитета коју сачињавају ентитет који контролише и све контролисане ентитете.

13. Други изрази који се понекад користе за означавање економског ентитета укључују “административни ентитет”, “финансијски ентитет”, “консолидовани ентитет” и “група”.

14. Економски ентитет може обухватати ентитете који имају и социјалну политику и комерцијалне циљеве. На пример, државна стамбена задруга може бити економски ентитет који укључује ентитете који обезбеђују стамбене услуге по цени утврђеној социјалном политиком, као и ентитете који обезбеђују смештај на тржишној основи.

Презентација консолидованих финансијских извештаја

15. Ентитет који контролише, осим оног наведеног у параграфу 16, треба да презентује консолидоване финансијске извештаје у којима консолидује своје контролисане ентитете у складу са овим стандардом.

16. Ентитет који контролише не треба да презентује консолидоване финансијске извештаје ако и само ако је:

(a) ентитет који контролише:

(i) контролисани ентитет у потпуном власништву и ако је мало вероватно да постоје корисници таквих финансијских извештаја или ако су њихове потребе за информацијама задовољене консолидованим финансијским извештајима ентитета који контролише; или

(ii) контролисани ентитет у делимичном власништву другог ентитета и његових других

власника, укључујући и оне који иначе немају право гласа, који нису обавештени о и који се не противе томе да ентитет који контролише не саставља консолидоване финансијске извештаје.

(б) дужничким инструментима или инструментима капитала ентитета који контролише се не тргује на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или несљужбеној берзи, укључујући и локална и регионална тржишта);

(ц) ентитет који контролише није евидентирао, нити је у процесу евидентирања, својих финансијских извештаја код комисије за хартије од вредности или друге регулаторне организације за сврхе емитовања било које врсте инструмената на јавном тржишту; и

(д) крајњи или било који посреднички ентитет који контролише други ентитет који контролише саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавно коришћење који су у складу са МРС-ЈС.

17. У јавном сектору, многи ентитети који контролишу који су или у потпуном, или у делимичном власништву, представљају кључне државне секторе или активности, и сврха овог стандарда није да ослободи такве ентитете од састављања консолидованих финансијских извештаја. У овој ситуацији, потребе за информацијама одређених корисника можда неће бити задовољене консолидованим финансијским извештајима само на нивоу целе државе. У многим правним системима, држава ово признаје и има законске прописе за финансијско извештавање таквих ентитета.

18. У неким случајевима, економски ентитет укључује изванредан број посредничких ентитета који контролишу. На пример, док Министарство здравља може бити крајњи ентитет који контролише, може постојати више посредничких ентитета који контролишу на локалном или регионалном нивоу здравственог сектора. Захтевима у вези са одговорношћу и извештавањем у сваком правном систему може се одредити од којих се ентитета захтева (или који су ентитети ослобођени тог захтева) састављање консолидованих финансијских извештаја. Када нема посебног захтева извештавања којим се од посредничког ентитета који контролише захтева састављање консолидованих финансијских извештаја, а уколико постоје корисници информација из таквих извештаја, посреднички ентитети који контролишу морају да саставе и објаве консолидоване финансијске извештаје.

19. Ентитет који контролише који, у складу са параграфом 16, одабере да не презентује консолидоване финансијске извештаје, већ презентује само засебне финансијске извештаје, треба да буде усклађен са параграфима 58–64.

Делокруг консолидованих финансијских извештаја

20. Консолидовани финансијски извештаји треба да обухвате све контролисане ентитете ентитета који контролише, осим оних на које се односи параграф 21.

21. Контролисани ентитет треба да буде ослобођен од консолидације када постоји доказ да (а) се планира да контрола буде само привремена јер је контролисани ентитет стечен и задржан искључиво ради његове продаје у року од дванаест месеци од стицања и (б) када управа активно тражи купца.

22. Такви контролисани ентитети се класификују и рачуноводствено обухватају као финансијски инструменти. МРС-ЈС 28, *Финансијски инструменти: презентација, признавање и одмеравање* и МРС-ЈС 30, *Финансијски инструменти: обелодањивање*, даје упутство за финансијске инструменте.

23. Пример привремене контроле је случај када је контролисани ентитет стечен са чврстом намером да се отуђи у року од дванаест месеци. Ово се може догодити када је економски ентитет стечен, а намерава се да се ентитет у оквиру њега отуђи јер се његове активности разликују од активности стицаоца. Привремена контрола се такође јавља када ентитет који контролише намерава да уступи контролу над контролисаним ентитетом неком другом ентитету – на пример, државна управа може пренети своје учешће у контролисаном ентитету на локалну самоуправу. Да би се применило овакво изузеће, ентитет који контролише мора се на доказив начин обавезати формалним планом да ће отуђити, или да више неће контролисати ентитет који је предмет привремене контроле. Ентитет се на доказив начин обавезује да ће отуђити, или да више неће контролисати, други ентитет када има формалан план да то учини и када не постоји реална могућност одступања од тог плана.

24. Када се контролисани ентитет ослобођен од консолидације у складу са параграфом 21 не отуђи у року од дванаест месеци, он се консолидује од датума стицања (упутство у погледу датума стицања се може наћи у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави пословним комбинацијама). Финансијски извештаји за периоде од стицања се преправљају.

25. У изузетном случају, може се догодити да ентитет нађе купца за контролисани ентитет

ослобођен консолидације у складу са параграфом 21, али не оконча продају у року од дванаест месеци од датума стицања због потребе за одобрењем од стране регулаторних или других тела. Од тог ентитета се не захтева да консолидује такав контролисани ентитет ако је продаја у току на датум извештавања или ако не постоји разлог за сматрање да се она неће окончати убрзо након датума извештавања.

26. Контролисани ентитет се не искључује из консолидације само зато што је инвеститор организација са ризичним капиталом, заједнички фонд, инвестициони фонд или сличан ентитет.

27. Контролисани ентитет се не искључује из консолидације зато што су његове активности различите од активности других ентитета у оквиру економског ентитета, на пример, консолидација јавних предузећа са ентитетима у сектору који се финансира из буџета. Релевантне информације се обезбеђују консолидовањем таквих контролисаних ентитета и обелодањивањем додатних информација у консолидованим финансијским извештајима о различитим активностима контролисаних ентитета. На пример, обелодањивања која захтева МРС-ЈС 18, *Извештавање по сегментима* помажу у објашњавању значаја различитих активности у оквиру економског ентитета.

Успостављање контроле над другим ентитетом за сврхе финансијског извештавања

28. Да ли неки ентитет има контролу над другим ентитетом, за сврхе финансијског извештавања, питање је процене засноване на дефиницији контроле (у *Појмовнику дефинисаних термина*) и посебним околностима сваког појединачног случаја. Неопходно је размотрити природу односа тих двају ентитета. Нарочито треба да се размотре два елемента дефиниције контроле дате у овом стандарду. То су: елемент права (право управљања финансијским и пословним политикама другог ентитета) и елемент користи (који представља способност ентитета који контролише да оствари користи од активности другог ентитета).

29. За сврхе успостављања контроле, ентитет који контролише мора да остварује користи од активности другог ентитета. На пример, ентитет може (а) остварити корист од активности у смислу расподеле његовог суфицита (случај дивиденди) и (б) изложен је ризику од могућег губитка. У другим случајевима, ентитет можда неће остварити финансијску корист од другог ентитета, али може имати користи од могућности усмеравања другог ентитета да ради са њим ради постизања сопствених циљева. Постоји могућност да ентитет оствари и новчану корист из активности другог ентитета. На пример, јавно предузеће може обезбедити ентитету који контролише дивиденду, а такође му може омогућити да оствари неке од циљева своје социјалне политике.

Контрола за сврхе финансијског извештавања

30. За сврхе финансијског извештавања, контрола проистиче из права ентитета да управља финансијским и пословним политикама другог ентитета и не захтева нужно да тај ентитет поседује већину деоница или друго већинско учешће у капиталу другог ентитета. Право контроле мора бити тренутно остварљиво. Односно, ентитет мора поседовати овлашћење које му је дато законом или неким званичним споразумом. Право контроле није тренутно остварљиво уколико пуноважност захтева мењање законских прописа или промену споразума. Треба правити разлику између овога и чињенице да постојање права контроле другог ентитета не зависи од могућности или вероватноће да се то право употреби.

31. Слично томе, постојање контроле не захтева од ентитета одговорност за руковођење свакодневним пословањем (или учешћа у њему) другог ентитета. У многим случајевима, ентитет може да употреби своје право контроле када дође до прекршаја или поништења уговора између контролисаног ентитета и ентитета који га контролише.

32. На пример, неко министарство може имати власничко учешће у управљачком органу железничког саобраћаја, који послује као јавно предузеће. Управљачки орган железнице самостално послује и не ослања се на државно финансирање већ је увећало капитал путем значајних позајмица за које гарантује држава. Управљачки орган железнице није исплаћивао дивиденду држави неколико година. Држава има овлашћење да смени већину чланова управног тела сектора железнице и именује нове чланове. Држава никада није употребила право смењивања чланова управног тела и невољно би то учинила због деликатности бирачког тела, имајући у виду претходну ангажованост државе у пословању железничке мреже. У овом случају, право контроле је тренутно оствариво, али у складу са постојећим односом контролисаног ентитета и ентитета који контролише, није настао догађај који би оправдао употребу тог права ентитета који контролише над контролисаним ентитетом. Сходно овоме, контрола постоји јер је постојање права на контролу довољно чак иако ентитет који контролише може

одлучити да не употреби то право.

33. Ентитет може да поседује (а) акцијске варанте, (б) акцијске куповне опције, (ц) дужничке инструменте или (д) инструменте капитала који имају могућност, уколико се остваре или конвертују, да дају ентитету гласачко право или да смање гласачко право друге стране у вези са финансијским и пословним политикама другог ентитета (потенцијална гласачка права). Постојање и ефекат потенцијалних гласачких права која се могу тренутно остварити или конвертовати, укључујући и потенцијална гласачка права другог ентитета, се разматрају приликом процене тога да ли ентитет има право управљања финансијским и пословним политикама другог ентитета. Потенцијална гласачка права се не могу тренутно остварити или конвертовати када се, на пример, не могу остварити или конвертовати до неког датума у будућности или до настанка неког будућег догађаја.

34. При процени да ли потенцијална гласачка права доприносе контроли, ентитет испитује све чињенице и околности (укључујући и услове за остваривање потенцијалних гласачких права и друге уговорне аранжмане, било појединачно, било заједнички) које утичу на потенцијална гласачка права, осим намере руководства и финансијске могућности за остварење или конверзију.

35. Постојање посебних законских права не спречава ентитет да буде под контролом другог ентитета. На пример, Завод за статистику обично по закону има право да послује независно од државе. Односно, Завод за статистику може имати овлашћење да прикупља информације и да извештава о својим налазима без обавеза према држави или неком другом органу. Постојање контроле не захтева од ентитета да сноси одговорност за свакодневно пословање другог ентитета или за начин на који тај ентитет обавља професионалне дужности.

36. Право неког ентитета да управља доношењем одлука у вези са финансијским и пословним политикама другог ентитета није само по себи довољно да обезбеди постојање контроле. Ентитет који контролише мора да буде у стању да управља доношењем одлука тако да остварује користи од тих активности, тако што ће, на пример, омогућити другом ентитету да послује као део економског ентитета у постизању својих циљева. Ово ће имати ефекат искључивања из дефиниција односа "ентитета који контролише" и "контролисаног ентитета", који се пак не проширује, на пример, на однос стечајног управника и ентитета под стечајем, и обично искључује однос зајмодавца и зајмопримца. Слично томе, не сматра се да повереник, чији однос са повериоцима не превазилази уобичајене одговорности повереника, има контролу над повереништвом за сврхе овог стандарда.

Регулаторна и куповна моћ

37. Владе и њихове организације имају право управљања над многим ентитетима по основу својих суверених или законских овлашћења. Регулаторна и куповна моћ не представља контролу за сврхе финансијског извештавања. Да би се обезбедило да финансијски извештаји ентитета јавног сектора укључују само оне ресурсе које контролишу и од којих могу имати користи, значење контроле за сврхе овог стандарда не проширује се на:

- (а) право законодавне власти да установи регулаторни оквир пословања ентитета и да наметне услове или казне за њихово пословање. Такво право не представља контролу ентитета јавног сектора над имовином других ентитета. На пример, тело надлежно за заштиту животне околине може имати овлашћење да забрани пословање ентитету који се не придржава прописа о заштити и очувању животне средине. Међутим, ово овлашћење не представља контролу јер то надлежно тело има само право регулације; или на
- (б) ентитете који економски зависе од неког ентитета јавног сектора. То подразумева да, када ентитет задржава право на одлуку да ли ће прихватити финансирање од ентитета јавног сектора или пословати са њим, тај ентитет има крајње овлашћење да управља сопственим финансијским или пословним политикама, па према томе њега не контролише ентитет јавног сектора. На пример, неко министарство може бити у стању да утиче на финансијске и пословне политике неког ентитета који зависи од финансирања тог министарства (као што је добротворна установа) или профитно оријентисаног ентитета који економски зависи од пословања са тим министарством. На основу овога, министарство има неко право у својству купца, али не и овлашћење да управља финансијским и пословним политикама ентитета.

Одређивање постојања контроле за сврхе финансијског извештавања

38. Ентитети јавног сектора могу основати друге ентитете ради постизања својих циљева. У неким случајевима може бити потпуно јасно да је такав ентитет под контролом, и да стога треба да буде укључен у консолидацију. У другим случајевима ситуација не мора бити тако јасна. Параграфи 39

и 40 садрже упутства за потребе одређивања да ли контрола постоји за сврхе финансијског извештавања.

39. При анализирању односа двају ентитета, претпоставља се да постоји контрола када је испуњен најмање један од следећих услова власти и најмање један од следећих услова користи, уколико не постоји јасан доказ да контролу има неки други ентитет.

Услови власти

- (а) Ентитет има, непосредно или посредно, преко контролисаних ентитета, власништво већине гласачких права у другом ентитету.
- (б) Ентитет има право, које је додељено или остварљиво у оквиру постојећих законских прописа, да наменује или смени већину чланова управног одбора или еквивалентног управног тела и контролу над другим ентитетом врши или управни одбор или друго управно тело.
- (ц) Ентитет има већинско право гласа, или да регулише гласање већинског дела гласачког тела које ће вероватно одлучивати на скупштини другог ентитета.
- (д) Ентитет има већинско право гласа на састанцима управног одбора или одговарајућег управног органа и контролу над другим ентитетом врши или управни одбор или друго управно тело.

Услови користи

- (а) Ентитет има право распуштања другог ентитета и на тај начин могућност остваривања значајног нивоа преостале економске користи или значајних обавеза. На пример, овај услов користи се може испунити уколико ентитет има одговорност за преостале обавезе другог ентитета.
 - (б) Ентитет има право да издвоји доприносе од средстава другог ентитета, и може бити одговоран за извесне обавезе другог ентитета.
40. Када једна или више околности наведених у параграфу 39 не постоје, вероватно је да ће следећи фактори, било појединачно или укупно присутни, указати на постојање контроле.

Показатељи власти

- (а) Ентитет има могућност да стави вето на пословне и капиталне буџете другог ентитета.
- (б) Ентитет има могућност да стави вето, не прихвати или измени одлуке управљачког органа другог ентитета.
- (ц) Ентитет има право да одобри запошљавање, прераспделу и отпуштање руководећег кадра другог ентитета.
- (д) Мандат другог ентитета је одређен и ограничен законским прописима.
- (е) Ентитет држи “златни удео у акцијама”¹ (или еквивалент) у другом ентитету, који му даје право да управља финансијским и пословним политикама тог ентитета.

Показатељи користи

- (а) Ентитет поседује директно или индиректно право на нето имовину/капитал другог ентитета са сталним правом приступа истом.
 - (б) Ентитет има право на значајан део нето имовине/капитала другог ентитета у случају стечаја или у другој расподели осим стечаја.
 - (ц) Ентитет је у стању да усмери други ентитет ка сарадњи, ради остварења својих циљева.
 - (д) Ентитет је изложен преосталим обавезама другог ентитета.
41. Следећи дијаграм представља основне кораке процеса успостављања контроле над другим ентитетом. Треба га тумачити заједно са параграфима од 28 до 40.

¹ “Златни удео у акцијама” се односи на врсту удела који даје имаоцу одређена овлашћења или права која прелазе уобичајена овлашћења или права у вези са учешћем у власништву или представништвом у управном телу.

42. Ентитет који контролише губи контролу онда када изгуби право управљања финансијским и пословним политикама контролисаног ентитета у смислу остварења користи од његових активности. Губитак контроле може настати са или без промене апсолутног или релативног степена власништва. Могао би настати, на пример, када контролисани ентитет постане предмет контроле друге владе, суда, административног или регулаторног тела. Он такође може да настане као резултат уговорног аранжмана или, на пример, страна влада може да конфискује пословну активу иностраног контролисаног ентитета тако да ентитет који контролише изгуби право управљања пословним политикама контролисаног ентитета. У овом случају, мало је вероватно да контрола постоји.

Поступци консолидовања

43. У састављању консолидованих финансијских извештаја, ентитет комбинује финансијске извештаје ентитета који контролише и контролисаних ентитета на основу спајања “ред по ред” истих ставки као што су имовина, обавезе, нето имовина/капитал, приходи и расходи. Да би консолидовани финансијски извештаји представљали финансијске информације о економском ентитету као о јединственом ентитету, предузимају се следећи кораци:

(а) књиговодствена вредност улагања ентитета који контролише у сваки контролисани ентитет и удео ентитета који контролише у нето имовини/капиталу сваког контролисаног ентитета елиминишу се (релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави пословним комбинацијама даје упутство за рачуноводствено обухватање сваког резултујућег гудвила);

(б) мањинска учешћа у суфициту или дефициту код консолидованих контролисаних ентитета у извештајном периоду се утврђују; и

(ц) мањинска учешћа у нето имовини/капиталу консолидованих контролисаних ентитета утврђују се одвојено од нето имовине/капитала ентитета који контролише. Мањинска учешћа у нето имовини/капиталу састоје се од:

(i) износа мањинских учешћа на датум првобитне комбинације (релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави пословним комбинацијама даје упутство за израчунавање овог износа); и

(ii) мањинског удела у променама на нето имовини/капиталу од датума комбинације.

44. Када постоје потенцијална гласачка права, делови суфицита или дефицита и промене на нето имовини/капиталу алоцирани на ентитет који контролише и мањинска учешћа се одређују на основу садашњих учешћа у власништву и не одражавају могућа остварења или конверзије потенцијалних гласачких права.

45. Салда, трансакције, приходи и расходи између ентитета унутар економског ентитета се у потпуности елиминишу.

46. Салда и трансакције између ентитета унутар економског ентитета, укључујући (а) приходе од продаје и преноса, (б) приходе признате после дотирања или других буџетских давања, (ц) расходе и (д) дивиденде или сличне расподеле, у потпуности се елиминишу. Суфицити или дефицити проистекли из трансакција унутар економског ентитета, а који су признати у оквиру имовине, као што су залихе и основна средства, у потпуности се елиминишу. Губици у оквиру економског ентитета могу да укажу на умањење вредности које захтева признавање у консолидованим финансијским извештајима. Упутство за рачуноводствено обухватање привремених разлика које настају елиминацијом суфицита или дефицита проистеклих из трансакција унутар економског ентитета, може се наћи у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави порезима на добитак.

47. Финансијски извештаји ентитета који контролише и ентитета под његовом контролом који се користе за састављање консолидованих финансијских извештаја се састављају на исти датум извештавања. Када се датуми извештавања ентитета који контролише и контролисаног ентитета разликују, контролисани ентитет саставља, за сврхе консолидације, додатне финансијске извештаје на исти датум када се састављају и финансијски извештаји ентитета који контролише, осим у случају када је то неизводљиво.

48. Када се у складу са параграфом 47 финансијски извештаји контролисаног ентитета који се користе за састављање консолидованих финансијских извештаја, састављају на датум извештавања који се разликује од датума извештавања ентитета који контролише, врше се кориговања због ефеката значајних трансакција или догађаја који настану између тог датума и

датума финансијских извештаја ентитета који контролише. У сваком случају, разлика између датума извештавања контролисаног ентитета и датума извештавања ентитета који контролише не сме да буде дужа од три месеца. Дужина извештајних периода и свака разлика у датумима извештавања треба да буде иста од периода до периода.

49. Консолидовани финансијски извештаји се састављају коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и друге догађаје у сличним околностима.

50. Уколико члан економског ентитета користи рачуноводствене политике другачије од оних усвојених у консолидованим финансијским извештајима за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима, врше се одговарајућа кориговања финансијских извештаја приликом састављања консолидованих финансијских извештаја.

51. Приходи и расходи контролисаног ентитета се укључују у консолидоване финансијске извештаје почев од датума стицања (релевантни међународни или национални стандард који се бави пословним комбинацијама даје упутство за значење датума стицања). Приходи и расходи контролисаног ентитета се укључују у консолидоване финансијске извештаје до датума када ентитет који контролише престане да врши контролу над контролисаним ентитетом. Разлика између прихода од отуђења контролисаног ентитета и књиговодствене вредности на датум отуђења, укључујући и кумулативни износ свих курсних разлика која се односе на контролисани ентитет признат у нето имовини/капиталу у складу са МРС-ЈС 4, "Учинци промена курсева страних валута", признаје се у консолидованом извештају о финансијској успешности као добитак или губитак од отуђења контролисаног ентитета.

52. Од датума када ентитет престане да буде контролисани ентитет, по условом да не постане (а) придружени ентитет дефинисан у МРС-ЈС 7, или (б) заједнички контролисани ентитет дефинисан у МРС-ЈС 8, он се рачуноводствено обухвата као финансијски инструмент. МРС-ЈС 29 даје упутство за признавање и одмеравање финансијских инструмената.

53. Књиговодствена вредност улагања на датум када ентитет престаје да буде контролисани ентитет сматра се набавном вредношћу приликом почетног одмеравања финансијског инструмента.

54. Мањинска учешћа се презентују у консолидованом извештају о финансијском стању у оквиру нето имовине/капитала, засебно од нето имовине/капитала ентитета који контролише. Мањинска учешћа у суфициту или дефициту економског ентитета се такође засебно презентују.

55. Суфицит или дефицит се приписује ентитету који контролише и мањинским учешћима. Због тога што су оба нето имовина/капитал, износ приписан мањинским учешћима није ни приход ни расход.

56. Губици применљиви на мањину у консолидованом контролисаном ентитету могу премашити мањинско учешће у нето имовини/капиталу контролисаног ентитета. Ово прекорачење, као и сви даљи губици применљиви на мањину, се алоцирају према већинском учешћу осим када мањина има уговорну обавезу, и у могућности је, да додатним улагањем надокнади те губитке. Уколико контролисани ентитет накнадно искаже суфиците, ти суфицити се алоцирају на већинска учешћа све док се губици мањинског дела које је већински удео претходно апсорбовао не надокнаде.

57. Уколико контролисани ентитет има неизмирене кумулативне приоритетне акције које су у поседу мањинских учешћа и класификовани као нето имовина/капитал, ентитет који контролише израчунава свој удео у суфицитима или дефицитима након кориговања за дивиденде од таквих акција, без обзира на то да ли су дивиденде објављене или не.

Рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета у засебним финансијским извештајима

58. Када се састављају засебни финансијски извештаји, улагања у контролисане ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете се рачуноводствено обухватају:

(а) коришћењем метода удела као што је описано у МРС-ЈС 7; или

(б) по набавној вредности, или

(ц) као финансијски инструмент у складу са МРС-ЈС 29.

Исто рачуноводствено обухватање се примењује за сваку категорију улагања.

59. Овај стандард не прописује који ентитети састављају засебне финансијске извештаје доступне за коришћење јавности. Параграфи 58 и 60-64 се примењују када ентитет саставља засебне финансијске извештаје који су у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни

сектор. Ентитет такође саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за коришћење јавности као што се захтева параграфом 15, осим ако се не примењује изузимање из параграфа 16.

60. Контролисани ентитети, заједнички контролисани ентитети и придружени ентитети који се рачуноводствено обухватају као финансијски инструменти у консолидованим финансијским извештајима се рачуноводствено обухватају на исти начин у засебним финансијским извештајима инвеститора.

61. Упутства за признавање и одмеравање финансијских инструмената могу се наћи у МРС-ЈС 29..

Обелодањивање

62. Следећа обелодањивања се врше у консолидованим финансијским извештајима:

(а) списак значајних контролисаних ентитета;

(б) чињеницу да контролисани ентитет није консолидован у складу са параграфом 21;

(ц) сумиране финансијске информације о контролисаним ентитетима, било појединачно, било групно, који нису консолидовани, укључујући и износе укупне имовине, укупних обавеза, прихода и суфицита или дефицита;

(д) назив сваког контролисаног ентитета у коме ентитет који контролише има 50% или мање власничког учешћа и/или 50% или мање гласачких права, уз објашњење постојања контроле;

(е) разлоге зашто власничко учешће од више од 50% или потенцијално гласачко право ентитета у који је инвестирано не чини контролу;

(ф) датум извештавања финансијских извештаја контролисаног ентитета када се ти финансијски извештаји користе за састављање консолидованих финансијских извештаја на датум извештавања или за период који је различит од периода ентитета који контролише, као и разлог за коришћење различитог датума извештавања или периода; и

(г) природу и степен значајних рестрикција (на пример, као резултат споразума о зајму или регулаторних захтева) на способност контролисаних ентитета да изврше пренос новчаних средстава ентитету који контролише у облику готовинских дивиденди, или сличних расподела, или ради отплате зајмова или аванса.

63. Када се засебни финансијски извештаји састављају за ентитет који контролише који, у складу са параграфом 16, одабере да не саставља консолидоване финансијске извештаје, у тим засебним финансијским извештајима се обелодањује:

(а) чињеница да су финансијски извештаји засебни финансијски извештаји; да је искоришћено право изузимања из консолидације; назив ентитета чији консолидовани финансијски извештаји у складу са МРС-ЈС су састављени за коришћење јавности и правни систем у ком ентитет послује (када се он разликује од правног система ентитета који контролише); и адресу на којој се могу добити ти консолидовани финансијски извештаји;

(б) списак значајних контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета, укључујући назив, правни систем у ком ентитет послује (када се он разликује од правног система ентитета који контролише), сразмерни део власничког учешћа и, тамо где је учешће у облику акција, сразмерни део гласачких права који се поседује (само уколико се ово разликује од сразмерног учешћа у власништву); и

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање ентитета набројаних под (б).

64. Када ентитет који контролише (различит од ентитета који контролише из параграфа 63), улагач са учешћем у заједнички контролисаном ентитету или инвеститор у придружени ентитет састављају засебне финансијске извештаје, у тим засебним финансијским извештајима се обелодањује:

(а) чињеница да су финансијски извештаји засебни финансијски извештаји и разлози зашто се ови извештаји састављају ако то не захтева закон, законска или друга власт;

(б) списак значајних контролисаних ентитета, заједнички контролисаних ентитета и придружених ентитета, укључујући назив, правни систем у ком ентитет послује (када се он разликује од правног система ентитета који контролише), сразмерни део власничког учешћа и, тамо где је учешће у облику акција, сразмерни део гласачких права који се поседује (само уколико се ово разликује од сразмерног учешћа у власништву); и

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање ентитета набројаних под (б).

и идентификују се финансијски извештаји састављени у складу са параграфом 15 овог стандарда, МРС-ЈС 7 и МРС-ЈС 8 на који се они односе.

Прелазне одредбе

65. Од ентитета се не захтева да се придржавају захтева из параграфа 45, који се тиче елиминације салда и трансакција између ентитета у оквиру економског ентитета за периоде извештавања који почињу у року од три године након првог усвајања рачуноводства временских разграничења у складу са МРС-ЈС.

66. Ентитети који контролишу који усвајају рачуноводство временских разграничења први пут у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор могу имати више контролисаних ентитета који имају значајан број међусобних трансакција. Сходно томе, може бити тешко утврдити неке трансакције и салда која треба елиминисати при састављању консолидованих финансијских извештаја економског ентитета. Из тог разлога, параграф 65 ослобађа захтева да се у потпуности елиминишу салда и трансакције између ентитета у оквиру економског ентитета.

67. Када ентитети примењују прелазну одредбу из параграфа 65, они обелодањују чињеницу да се не елиминишу сва салда и све трансакције настале између ентитета унутар економског ентитета.

68. Прелазне одредбе у МРС-ЈС 6 (објављеном 2000. године) омогућавају ентитетима период од три године за потпуно елиминисање салда и трансакција између ентитета унутар економског ентитета од датума његове прве примене. Ентитети који су претходно примењивали МРС-ЈС 6 (објављен 2000. године) могу да наставе да користе ову предност од трогодишњег прелазног периода од датума прве примене МРС-ЈС 6 (објављеног 2000. године).

Датум ступања на снагу

69. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2008. године, он обелодањује ту чињеницу.

70. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинишу МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Повлачење МРС-ЈС 6 (објављеног 2000. године)

71. Овај стандард замењује МРС-ЈС 6 *Консолидовани финансијски извештаји и рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета* објављен 2000. године.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати, али није део, MPC-ЈС 6

Историјат

BC1 Програм хармонизације IFRS Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизују MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2 MPC-ЈС на обрачунској основи који су усклађени са IFRS задржавају захтеве, структуру и текст IFRS, осим ако у јавном сектору не постоји неки конкретан разлог за одступање. Одступање од еквивалентног IFRS се јавља када захтеви или терминологија у IFRS нису адекватни за јавни сектор или када је неопходно укључивање додатних коментара или примера за илустрацију одређених захтева у контексту јавног сектора. Разлике између MPC-ЈС и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC-ЈС.

BC3 У мају 2002. године, IASB је објавио нацрт за излагање предложених измена 13 Међународних рачуноводствених стандарда (IAS) као део пројекта општих побољшања. Циљеви пројекта општих побољшања IASB су били “смањење или елиминисање алтернатива, сувишности и несагласности унутар стандарда, решавање одређених питања усклађености, као и друга побољшања”. Последњи IAS су објављени у децембру 2003. године.

BC4 MPC-ЈС 6, објављен у мају 2000. године се заснивао на IAS 27 (ревидиран 1994. године), *Консолидовани финансијски извештаји и рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета* који је поново објављен у децембру 2003. године. Крајем 2003. претходник IPSASB, Комитет за јавни сектор (PSC) је спровео пројекат побољшања MPC-ЈС да би се, у одговарајућим случајевима, извршило усклађивање MPC-ЈС са побољшаним IAS објављеним у децембру 2003. године.

BC5 IPSASB је прегледао побољшани IAS 27 и начелно се сложио са разлозима IASB за ревидирање IAS и са извршеним изменама. (Овде се не налази текст IASB-ове Основе за закључивање. Претплатници на IASB-ове *Свеобухватне услуге претплате* могу видети Основе за закључивање на IASB вебсајту www.iasb.org).

BC6 IPSASB је одступао од одредби у IAS 27 у толико што је одлучио да задржи метод удела приликом рачуноводственог обухватања контролисаних ентитета у засебним финансијским извештајима контролних ентитета. IPSASB је свестан да се мишљења о овом поступку мењају и да није неопходно у овом тренутку уклонити метод удела као једну од могућности.

BC7 IAS 27 је даље измењен као резултат IFRS објављених после децембра 2003. године. MPC-ЈС 6 не садржи те касније измене које су настале услед IFRS објављених после децембра 2003. године. Ово је због тога што IPSASB још увек није размотрио и формирао мишљење о применљивости захтева у тим IFRS на ентитете из јавног сектора.

Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) је објавио претходник IASB-а – Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (IASC). Стандарди које је објавио IASB имају назив Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS). IASB је дефинисао да се IFRS састоје од IFRS, IAS и Тумачења стандарда. У неким случајевима, IASB је изменио, а не у потпуности заменио, IAS, у ком случају остаје стари број IAS.

^РSC је постао IPSASB када је Одбор IFAC променио мандат PSC и он постао независан одбор за доношење стандарда у новембру 2004. године.

Упутство за примену

Ово упутство прати МРС–ЈС 6, МРС–ЈС 7 и МРС–ЈС 8, али није њихов део.

Разматрање потенцијалних гласачких права

Увод

IG1. Већина ентитета јавног сектора не емитује финансијске инструменте са потенцијалним гласачким правима. Међутим, јавна предузећа (ГВЕ) их могу емитовати. Стога, држава или други ентитет јавног сектора могу поседовати потенцијална гласачка права јавних предузећа.

IG2. У параграфима 33, 34 и 44 у МРС–ЈС 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји* и параграфима 14 и 15 у МРС–ЈС 7, *Улагања у придружене ентитете* се захтева од ентитета да размотри постојање и ефекат свих потенцијалних гласачких права која се могу тренутно остварити или конвертовати. У њима се такође захтева да се испитају све чињенице и околности које утичу на потенцијална гласачка права, осим намере руководства и финансијске способности за остварење или конверзију потенцијалних гласачких права. Због тога што дефиниција заједничке контроле у параграфу 6 у МРС–ЈС 8, *Учешћа у заједничким улагањима* зависи од дефиниције контроле и због тога што је овај стандард повезан са МРС–ЈС 7 због примене метода удела, ово упутство је такође релевантно и за МРС–ЈС 8.

Упутство

IG3. Контрола се дефинише као право управљања финансијским и пословним политикама ентитета тако да се остварују користи од његових активности. У параграфу 7 у МРС–ЈС 7 се дефинише значајни утицај као право учешћа у доношењу одлука о финансијској и пословној политици ентитета у који је инвестирано, али не и контролу над тим политикама. У параграфу 6 у МРС–ЈС 8 се дефинише заједничка контрола као договорена подела контроле над одређеном активношћу путем обавезујућег споразума. У овим контекстима, право се односи на способност да се нешто уради или да се на нешто утиче. Као последица тога, ентитет има контролу, заједничку контролу или значајан утицај када има тренутну способност остварења тог права, без обзира на то да ли се контрола, заједничка контрола или значајан утицај активно приказују или су по природи пасивни. Потенцијална гласачка права која ентитет поседује и која се могу тренутно остварити или конвертовати обезбеђују ову способност. Способност остварења права не постоји када потенцијалним гласачким правима недостаје економска суштина (на пример, цена извршења је одређена на начин који искључује остварење или конверзију у било којој изводљивој ситуацији). Као последица тога, потенцијална гласачка права се разматрају када, у суштини, она обезбеђују способност остварења права.

IG4. Контрола и значајан утицај такође настају у околностима описаним у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6, односно параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7, који обухватају разматрање релативног власништва над гласачким правима. МРС–ЈС 8 зависи од МРС–ЈС 6 и МРС–ЈС 7 и референце на МРС–ЈС 6 и МРС–ЈС 7 од ове тачке надаље треба да се посматрају као релевантне и за МРС–ЈС 8. Ипак, треба имати на уму да заједничка контрола обухвата поделу контроле обавезујућим споразумом и да је вероватно да ће овај аспект бити кључна одредница. Потенцијална гласачка права као што су акцијске куповне опције и конвертибилни дужнички инструменти су у стању да промене гласачку моћ ентитета над другим ентитетом – ако се потенцијална гласачка права остваре или конвертују, онда се мења и власништво над обичним акцијама које носе гласачку моћ. Као последица тога, постојање контроле (чија дефиниција дозвољава само једном ентитету да има контролу над другим ентитетом) и значајног утицаја се одређује само након (а) процене свих фактора описаних у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6, односно у параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7 и (б) разматрања постојања и ефекта потенцијалних гласачких права. Поред тога, ентитет испитује све чињенице и околности које утичу на потенцијална гласачка права, осим намере руководства и финансијске способности остварења или конверзије. Намера руководства не утиче на постојање права, а финансијску способност ентитета да оствари или конвертује права је тешко проценити.

IG5. Ентитет може на почетку да закључи да контролише или значајно утиче на други ентитет након разматрања потенцијалних гласачких права која може тренутно да оствари или конвертује. Међутим, ентитет не може контролисати или значајно утицати на други ентитет када се потенцијална гласачка права која поседују друге стране такође могу тренутно остварити или конвертовати. Као последицу тога, ентитет разматра сва потенцијална гласачка права која поседује он и која поседују друге стране и која се могу тренутно остварити или конвертовати приликом одређивања да ли он контролише или значајно утиче на други ентитет. На пример, разматрају се све акцијске куповне опције, било да их држи ентитет или друга страна. Шта више, дефиниција контроле

дозвољава само једном ентитету да има контролу над другим ентитетом. Стога, када два или више ентитета имају значајна гласачка права, и стварна и потенцијална, фактори у параграфима 39 и 40 у МРС-ЈС 6 се поновно процењују ради одређивања да ли ентитет има контролу.

ИГ6. Сразмерни део алоциран на ентитет који контролише и мањинска учешћа у састављању консолидованих финансијских извештаја у складу са МРС-ЈС 6 и сразмерни део алоциран на инвеститора који рачуноводствено обухвата своје улагање коришћењем метода удела у складу са МРС-ЈС 7, се одређују само на основу садашњих учешћа у власништву. Алоцирани сразмерни део се одређује узимањем у обзир крајњег остварења потенцијалних гласачких права и других деривата који, у суштини, у садашњости дају приступ економским користима у вези са учешћем у власништву.

ИГ7. У неким околностима ентитет има, у суштини, садашње власништво као резултат трансакције која му даје приступ економским користима или услужном потенцијалу у вези са учешћем у власништву. У таквим околностима, алоцирани сразмерни део се одређује узимањем у обзир крајњег остварења ових потенцијалних гласачких права и других деривата који дају ентитету приступ економским користима у садашњости.

ИГ8. Релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави признавањем и одмеравањем финансијских инструмената даје упутство за рачуноводствено обухватање финансијских инструмената. Међутим, он се не примењује на учешћа у (а) контролисаним ентитетима, (б) придруженим ентитетима или заједнички контролисаним ентитетима који се консолидују, рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела или (ц) пропорционално консолидују у складу са МРС-ЈС 6, МРС-ЈС 7 и МРС-ЈС 8, тим редоследом. Када инструменти који садрже потенцијална гласачка права у суштини тренутно дају приступ економским користима или услужном потенцијалу у вези са учешћем у власништву, и када се улагање рачуноводствено обухвата на један од претходно наведених начина, инструменти нису предмет захтева МРС-ЈС 29. У свим другим случајевима, упутство за рачуноводствено обухватање инструмената који садрже потенцијална гласачка права се могу наћи у МРС-ЈС 29.

Илустративни примери

Ови примери прате МРС-ЈС 6, МРС-ЈС 7 и МРС-ЈС 8 али нису њихов део.

IE1 Сваки од десет примера у даљем тексту илуструје један аспект потенцијалног гласачког права. Приликом примене МРС-ЈС 6, МРС-ЈС 7 и МРС-ЈС 8, ентитет разматра све аспекте. Постојање контроле, значајног утицаја или заједничке контроле се може утврдити само након процене других фактора описаних у МРС-ЈС 6, МРС-ЈС 7 и МРС-ЈС 8. За сврхе ових примера, међутим, претпоставља се да ови други фактори не утичу на утврђивање, мада они могу утицати када се процењују.

Опције ће резултовати негативним новчаним током

IE2 Ентитети А и Б поседују 80 процената, односно 20 процената обичних акција које носе гласачка права на генералној скупштини акционара Ентитета Ц. Ентитет А продаје једну половину свог учешћа Ентитету Д и купује куповне опције од Ентитета Д које су извршиве у било ком тренутку са премијом по тржишној цени када су емитоване и, уколико се изврше, дале би Ентитету А његових првобитних 80 процената учешћа у власништву и гласачких права.

IE3 Мада ће опције резултирати негативним новчаним током, оне се могу тренутно извршити и дати Ентитету А право да настави са одређивањем пословних и финансијских политика Ентитета Ц, због тога што би Ентитет А могао сада са изврши своје опције. Постојање потенцијалних гласачких права, као и других фактора описаних у параграфима 39 и 40 у МРС-ЈС 6, се разматра и утврђује се да Ентитет А контролише Ентитет Ц.

Право на куповину са премијом по фер вредности

IE4 Општине Дунелм и Еборакум поседују 80 процената, односно 20 процената Дунелм-Еборакум опште болнице, ентитета јавног сектора основаног повељом. Болницом управља одбор од десет повереника, које именују општине сразмерно њиховом власничком учешћу у болници. Повеља дозвољава свакој од општина да прода део или целокупно учешће у власништву над болницом другој општини у региону. Дунелм продаје једну половину свог учешћа општини Формио, међутим уговор о продаји даје општини Дунелм право да откупи учешће општине Формио у болници по износу једнаком 115 процената фер вредности власничког учешћа које утврди независни проценитељ. Ово право се може остварити у било ком тренутку и, уколико се оствари, даје општини Дунелм њених првобитних 80 процената учешћа у власништву и право да у складу са тим именује поверенике.

IE5 Мада би право на поновно стицање власничког учешћа продатог општини Формио обухватало плаћање премије преко фер вредности, то право је тренутно оствариво и даје општини Формио право да настави са одређивањем пословних и финансијских политика Дунелм-Еборакум опште болнице, због тога што би општина Дунелм могла сада да оствари своје право на поновно стицање учешћа општине Формио. Постојање потенцијалног права на именовање повереника, као и други фактори описани у параграфима 39 и 40 у МРС-ЈС 6, се разматра и утврђује се да општина Дунелм контролише Дунелм-Еборакум општу болницу.

Могућност остварења или конверзије

IE6 Ентитети А, Б и Ц поседују 40 процената, 30 процената и 30 процената, тим редоследом, обичних акција које носе гласачка права на генералној скупштини Ентитета Д. Ентитет А такође поседује куповне опције које се могу извршити у било ком тренутку по фер вредности основних акција и, уколико се изврше, дају додатних 20 процената гласачких права у Ентитету Д и смањују учешћа Ентитета Б и Ентитета Ц на по 20 процената. Уколико се опције изврше, Ентитет А ће имати контролу над више од половином гласачке моћи. Постојање потенцијалних гласачких права, као и други фактори описани у параграфима 39 и 40 у МРС-ЈС 6, се разматра и утврђује се да Ентитет А контролише Ентитет Д.

Могућност остварења права

IE7 Савезна влада Арандиса, у споразуму са државним владама Бриксија и Мутина, оснива Универзитет Пола-Илуоро. Универзитет Пола-Илуоро је у близини градова Пола, Бриксија и Илуоро, Мутина, који се налазе у непосредној близини на граници између две државе. Федерални закон по ком је основан Универзитет Пола-Илуоро прописује да савезни министар образовања има право да именује четири од десет управника који управљају универзитетом. Државним министрима образовања Бриксије и Мутине је дато право да именују по три управника. Закон такође прописује да савезна влада има власништво од 40 процената над нето имовином универзитета, а да државне владе имају по 30 процената власништва. Савезни закон даје савезном министру образовања право на стицање додатних 20 процената власништва над нето имовином универзитета, са правом да именује додатна два управника. Ово право је оствариво у било ком тренутку, према дискреционом праву савезног

министра. Оно захтева од савезне владе да исплати свакој државној влади фер вредност нето стечене имовине универзитета. Уколико савезна влада оствари ово право, поседоваће 60 процената нето имовине универзитета и имаће право да именује шест од десет управника. Ово би смањило власништво државних влада на по 20 процената, са правом да именују само по два управника.

IE8 Постојање потенцијалног права на именовање већине управника универзитета, ако и други фактори описани у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6 и параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7, се разматра и утврђује се да савезна влада Арандиса контролише Универзитет Пола–Илуру.

Друга права која имају могућност да повећају гласачку моћ једног ентитета и смање гласачку моћ другог ентитета – Пример А

IE9 Ентитети А, Б и Ц поседују 25 процената, 35 процената и 40 процената, тим редоследом, обичних акција које носе гласачка права на генералној скупштини акционара Ентитета Д. Ентитети Б и Ц такође имају акцијске варанте који се могу извршити у било ком тренутку по фиксној цени и обезбедити потенцијална гласачка права. Ентитет А има куповну опцију за куповину ових акцијских варанта у било ком тренутку по номиналном износу. Уколико се изврши куповна опција, Ентитет А би имао могућност да повећа своје власничко учешће, а стога и гласачка права, у Ентитету Д до 51 проценат (и разреди учешће Ентитета Б на 23 процента и учешће Ентитета Ц на 26 процената).

IE10 Мада Ентитет А не поседује акцијске варанте, они се разматрају приликом процене контроле због тога што их Ентитети Б и Ц могу тренутно извршити. Наравно, уколико је потребна нека акција (на пример, куповина или остварење другог права) пре него што ентитет добије власништво над потенцијалним гласачким правом, не сматра се да ентитет поседује потенцијално гласачко право. Међутим, Ентитет А, у суштини, поседује акцијске варанте, због тога што су услови куповне опције назначени тако да обезбеде позицију Ентитета А. Комбинација куповне опције и акцијских варанта дају Ентитету А право одређивања пословних и финансијских политика Ентитета Д, због тога што би Ентитет А могао тренутно да изврши опцију и акцијске варанте. Други фактори описани у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6 и параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7, се такође разматрају и утврђује се да Ентитет А, а не Ентитет Б или Ентитет Ц, контролише Ентитет Д.

Друга права која имају могућност да повећају гласачку моћ једног ентитета и смање гласачку моћ другог ентитета – Пример Б

IE11 Градови Дева, Оксонија и Иска поседују 25 процената, 35 процената и 40 процената, тим редоследом, Дева–Оксонија–Иска друштва за дистрибуцију електричне енергије, ентитета јавног сектора основаног повељом. Повеља даје градовима гласачка права за управљање Друштвом и право на добијање електричне енергије коју произведе Друштво. Гласачка права и приступ електричној енергији су сразмерна њиховом власништву у Друштву. Повеља даје Оксонији и Иски право да повећају своје власништво (а тиме и гласачка права) у Друштву за по 10 процената у било ком тренутку по комерцијалној цени договореној између три града. Повеља такође даје Деви право на стицање 15 процената учешћа у Друштву од Оксоније и 20 процената од Иске у било ком тренутку уз номиналну накнаду. Уколико Дева изврши своје право, Дева би повећала своје власничко учешће, а тиме и своја гласачка права, у Дева–Оксонија–Иска друштву за дистрибуцију електричне енергије на 60 процената. Ово би разредило власништво Оксоније и Иске на по 20 процената.

IE12 Мада повеља даје Оксонији и Иски право да повећају своје удео у власништву, надмоћније право Деве на стицање већинског учешћа у Друштву за номиналну накнаду одређено повељом је, у суштини, назначено да обезбеди позицију Деве. Право које Дева поседује даје могућност том граду да одређује пословне и финансијске политике Дева–Оксонија–Иска друштва за дистрибуцију електричне енергије, због тога што би Дева могла да оствари своје право на повећање власништва, а тиме и гласачка права, у било ком тренутку. Други фактори описани у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6 и параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7, се такође разматрају и утврђује се да Дева, а не Оксонија или Иска, контролише Дева–Оксонија–Иска друштво за дистрибуцију електричне енергије.

Намера руководства – Пример А

IE13 Ентитети А, Б и Ц поседују по 33 и 1/3 процената обичних акција које носе гласачка права на генералној скупштини акционара Ентитета Д. Ентитети А, Б и Ц имају право да именују по два директора у одбору Ентитета Д. Ентитет А такође поседује куповне опције које се могу извршити по фиксној цени у било ком тренутку и, уколико се изврше, дале би Ентитету А сва гласачка права у Ентитету Д. Руководство Ентитета А не намерава да изврши куповне опције, чак и ако Ентитети Б и Ц не гласају на исти начин као Ентитет А. Постојање потенцијалних гласачких права, као и других фактора описаних у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6 и параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7, се такође

разматрају и утврђује се да Ентитет А контролише Ентитет Д. Намера руководства Ентитета А не утиче на процену.

Намера руководства – Пример Б

IE14 Градови Толоза, Лутеција и Масилија поседују по 33¹/3 процената ТЛМ Водоснабдевања, ентитета јавног сектора основаног повељом за прављење мреже система за обезбеђивање пијаће воде градовима Толози, Лутецији и Масилији и одређеном броју удаљених градова и села. Повеља даје сваком граду подједнак број гласова у управљању Водоснабдевањем, као и право да именују по два управника. Управници управљају Водоснабдевањем у име градова. Повеља такође даје граду Толози право на стицање власништва Лутеције и Масилије по фиксној цени, које градоначелник Толозе може остварити у било ком тренутку. Уколико се то право оствари, Толоза би имала самосталну управу над Водоснабдевањем са правом да именује све управнике. Градоначелник Толозе нема намеру да оствари право на стицање потпуног власништва над Водоснабдевањем, чак и ако управници које именују Лутеција и Масилија гласају против управника које именује Толоза. Постојање потенцијалних гласачких права, као и других фактора описаних у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6 и параграфима 12 и 13 у МРС–ЈС 7, се такође разматрају и утврђује се да Толоза контролише ТЛМ Водоснабдевање. Намера градоначелника Толозе не утиче на процену.

Финансијска способност – Пример А

IE15 Ентитети А и Б поседују 55 процената, односно 45 процената обичних акција које носе гласачка права на генералној скупштини акционара Ентитета Ц. Ентитет Б такође поседује дужничке инструменте који се могу конвертовати у обичне акције Ентитета Ц. Дужнички инструмент се може конвертовати по значајној цени, у поређењу са нето имовином Ентитета Б, у било ком тренутку и уколико би се конвертовао, узроковао би да Ентитет Б позајми додатна новчана средства како би извршио плаћање. Уколико би се дужнички инструмент конвертовао, Ентитет Б би поседовао 70 процената гласачких права, а учешће Ентитета А би се смањило на 30 процената.

IE16 Мада се дужнички инструменти могу конвертовати по значајној цени, они се могу тренутно конвертовати и обележја конверзије дају Ентитету Б право одређивања пословних и финансијских политика Ентитета Ц. Постојање потенцијалних гласачких права, ако и других фактора описаних у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6, се разматра и утврђује се да Ентитет Б, а не Ентитет А, контролише Ентитет Ц. Финансијска способност Ентитета Б да плати цену конверзије не утиче на процену.

Финансијска способност – Пример Б

IE17 Градови Мелина и Њутон поседују 55 процената, односно 45 процената учешћа која носе гласачка права у МН медијској кући, ентитету јавног сектора основаном повељом ради пружања радио и телевизијских услуга за те регије. Повеља даје Њутону опцију за куповину додатних 25 процената учешћа у Телевизији од Мелине по значајној цени, у поређењу са нето имовином града Њутона, у било ком тренутку. Уколико се опција изврши, узроковала би да град Њутом позајми додатна новчана средства да изврши плаћање. Уколико би се опција извршила, град Њутон би имао 70 процената гласачких права, а учешће града Мелине би се смањило на 30 процената.

IE18 Мада се опција може извршити по значајној цени, она се може тренутно извршити и обележја извршења дају граду Њутону право одређивања пословних и финансијских политика МН медијске куће. Постојање потенцијалних гласачких права, ако и других фактора описаних у параграфима 39 и 40 у МРС–ЈС 6, се разматра и утврђује се да град Њутон, а не град Мелина, контролише МН медијску кућу. Финансијска способност града Њутона да плати цену извршења не утиче на процену.

Поређење са IAS 27

МРС-ЈС 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји са стављен* је првенствено у складу са IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*. У време објављивања овог стандарда, IPSASB није разматрао применљивост IFRS 5, *Стална имовина која се држи ради продаје и престанак пословања* на ентитете јавног сектора; стога МРС-ЈС 6 не одражава измене извршене у IAS 27 након објављивања IFRS 5. Основне разлике између МРС-ЈС 6 и IAS 27 су следеће:

- Додатни коментари у односу на IAS 27 су укључени у МРС-ЈС 6 ради разјашњења применљивости овог стандарда на рачуноводство ентитета јавног сектора.
- МРС-ЈС 6 садржи посебно упутство које се тиче тога да ли постоји контрола у контексту јавног сектора (параграфи 28–41).
- У МРС-ЈС 6 се користи различита терминологија, у одређеним случајевима, у односу на IAS 27. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности”, “нето имовина/капитал”, “економски ентитет”, “ентитет који контролише” и “контролисани ентитет” у МРС-ЈС 6. Еквивалентни термини у IAS 27 су “биланс успеха”, “капитал”, “група”, “матични ентитет” и “зависни ентитет”.
- МРС-ЈС 6 дозвољава ентитетима да користе метод удела за рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета у засебним финансијским извештајима ентитета који контролишу.
- МРС-ЈС 6 захтева од ентитета који контролишу да обелодане списак значајних контролисаних ентитета у консолидованим финансијским извештајима (параграф 62(а)). IAS 27 не захтева ово обелодањивање. МРС-ЈС 6 обухвата прелазну одредбу која дозвољава ентитетима да не елиминишу сва салда и трансакције између ентитета унутар економског ентитета за извештајне периоде који почињу у року од три године од датума првог усвајања овог стандарда (параграфи 65–68). IAS 27 не садржи прелазне одредбе.
- МРС-ЈС 6 садржи додатне примере за илустрацију који одражавају контекст јавног сектора у Упутству за примену.