

МРС-ЈС 7 – УЛАГАЊА У ПРИДРУЖЕНЕ ЕНТИТЕТЕ

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 28 (ревидираним 2003. године) *Инвестиције у придружене ентитете* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 28 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 Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB 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 IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

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

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

МРС-ЈС 7 – УЛАГАЊА У ПРИДРУЖЕНЕ ЕНТИТЕТЕ

Историја МРС-ЈС

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

МРС-ЈС 7, *Улагања у придружене ентитете*, објављен је у мају 2000.

У децембру 2006, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 7.

Од тада, МРС-ЈС 7 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

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

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 7

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
1	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010. Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
2	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
12	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
20	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
21	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
24	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
25	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
37	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
38	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
39	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
47А	Нов	Побољшања МРС-ЈС јануар 2010.

Децембар 2006.

МРС-ЈС 7 – УЛАГАЊА У ПРИДРУЖЕНЕ ЕНТИТЕТЕ

САДРЖАЈ

Параграфи

Делокруг

Дефиниције	7–18	
Значајни утицај	11–16	
Метод удела	17–18	
Примена метода удела	19–40	
Губици због умањења вредности имовине		37–40
Засебни финансијски извештаји	41–42	
Обелодањивање	43–46	
Датум ступања на снагу	47–48	
Повлачење МРС–ЈС 7 (објављеног 2000. године)		49
Прилог: Измене других МРС–ЈС		
Основа за закључивање		
Поређење са IAS 28		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 7 *Улагања у придружене ентитете* (МРС–ЈС 7) изложен је у параграфима 1–49 и Прилогу. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС–ЈС 7 треба читати у контексту Основе за закључивање (уколико постоји) 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 по обрачунској основи рачуноводства треба да примени овај стандард у рачуноводству улагања у придружене ентитете, када улагање у придружени ентитет узрокује поседовање власничког учешћа у облику поседовања акција или друге формалне структуре власничког капитала. Међутим, не примењује се на улагања у придружене ентитете која поседују:

- (а) организације са ризичним капиталом, или**
- (б) заједнички фондови, инвестициони фондови и слични ентитети, укључујући и фондове осигурања повезане са улагањем.**

која се одмеравају по фер вредности, са променама фер вредности које се признају у суфициту или дефициту за период у ком је настала промена, у складу са МРС–ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Ентитет који поседује такво улагање врши обелодањивања захтевана параграфом 43(ф).

2. Упутство за признавање и одмеравање улагања утврђених у параграфу 1 која се одмеравају по фер вредности, са променама фер вредности које се признају у суфициту или дефициту за период у ком је настала промена, може се наћи у МРС–ЈС 29.

3. Овај стандард пружа основу за обрачун власничких учешћа у придруженим ентитетима. Улагањем у други ентитет на инвеститора се преносе ризици и користи по основу власничког учешћа. Овај стандард се примењује само на улагања у формалној структури власничког капитала (или његовог еквивалента) ентитета у који је инвестирано. Формална структура капитала подразумева акцијски капитал или еквивалентан облик удруженог капитала, као што су јединице у власничком (имовинском) повереништву, али такође укључује и друге структуре капитала у којима се учешће инвеститора може поуздано одмерити. Када је структура капитала нејасно одређена, тешко је могуће извршити поуздано мерење власничког учешћа.

4. Нека улагања ентитета јавног сектора могу се назвати “инвестицијом” али не морају условити настанак власничког учешћа. На пример, ентитет јавног сектора може уложити значајна средства у изградњу и опремање болнице која је власништво и којом управља добротворна установа. Док су таква учешћа нерезипрочне природе, ентитет јавног сектора на тај начин учествује у активностима болнице, а добротворни прилог се обрачунава као употреба јавних средстава од стране ентитета јавног сектора. Међутим, оваква учешћа ентитета јавног сектора не представљају власничка учешћа, будући да добротворна установа може тражити алтернативне изворе финансирања и на тај начин спречити ентитет јавног сектора да учествује у активностима болнице. Сходно томе, ентитет јавног сектора није изложен ризицима нити ужива користи од власничког учешћа.

5. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим на јавна предузећа.

6. У *Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор* који је објавио IPSASB се објашњава да се од јавних предузећа (GBE) захтева да примењују IFRS које је објавио IASB.

Јавна предузећа су дефинисана у МРС–ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.

Дефиниције

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

Придružени ентитет је ентитет, укључујући и неинкорпорирани ентитет као што је ортаклук, у ком инвеститор има значајан утицај и који није ни контролисани ентитет нити заједничко улагање инвеститора.

Метод удела (за потребе овог Стандарда) је рачуноводствени метод према коме се улагање почетно евидентира по набавној вредности, а затим се коригује према променама учешћа инвеститора у нето имовини/капиталу ентитета у који је инвестирано насталим након стицања. Извештај о финансијској успешности обухвата учешће инвеститора у суфициту или дефициту ентитета у који је инвестирано.

Значајан утицај (за сврхе овог стандарда) представља право учествовања у одлучивању о финансијским и пословним политикама ентитета у који је инвестирано, али не и право контроле или заједничке контроле над тим политикама.

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

8. Финансијски извештаји ентитета који нема контролисани ентитет, придружени ентитет или учешће учесника у заједничком улагању нису засебни финансијски извештаји.

9. Засебни финансијски извештаји су извештаји који се презентују поред консолидованих финансијских извештаја, финансијских извештаја у којима се улагања рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела и финансијских извештаја у којима су учешћа учесника у заједничким улагањима пропорционално консолидована. Засебни финансијски извештаји могу, али не морају, да буду приложени, или да прате, те финансијске извештаје.

10. Ентитети који су ослобођени од (а) консолидације у складу са параграфом 16 у МРС–ЈС 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, од (б) примене пропорционалне консолидације у складу са параграфом 3 у МРС–ЈС 8, *Учешћа у заједничким улагањима* или од (ц) примене метода удела у складу са параграфом 19(ц) овог стандарда, могу да презентују засебне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Значајан утицај

11. Да ли инвеститор има значајан утицај над ентитетом у који је инвестирано, питање је процене природе односа инвеститора и ентитета у који је инвестирано, и дефиниције значајног утицаја дате у овом стандарду. Овај стандард се примењује само на оне придружене ентитете у којима неки други ентитет има власничко учешће у облику удела, акција или неке друге формалне структуре капитала.

12. Постојање значајног утицаја инвеститора обично се приказује на један или више од следећих начина:

(а) представљањем у управном одбору или еквивалентном управљачком телу ентитета у који је инвестирано;

(б) учешћем у процесима осмишљавања политике, укључујући и учешће у доношењу одлука о дивидендама или сличним расподелама;

(ц) материјално значајним трансакцијама између инвеститора и ентитета у који је инвестирано;

(д) разменом руководећег кадра; или

(е) пружањем битних техничких информација.

13. Уколико инвеститор поседује по основу власништва акција, непосредно или посредно (на пример, преко других контролисаних ентитета), 20 процената или више гласачких права у ентитету у који је инвестирано, претпоставља се да инвеститор има значајан утицај, осим када се јасно може доказати да то није случај. Супротно томе, уколико инвеститор поседује, непосредно или посредно (на пример, преко других контролисаних ентитета), мање од 20 процената гласачких права у ентитету у који је инвестирано, претпоставља се да инвеститор нема значајан утицај, изузев када се такав утицај може јасно доказати. Значајно или већинско власништво другог инвеститора не искључује могућност да инвеститор има значајан утицај.

14. Ентитет може да поседује (а) акцијске варанте, (б) акцијске куповне опције, (ц) дужничке

инструменте или инструменте капитала који могу да се конвертују у обичне акције или (д) сличне инструменте 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.

15. 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.
16. Ентитет губи значајни утицај над ентитетом у који је инвестирано када изгуби право учешћа у доношењу одлука о финансијској и пословној политици тог ентитета у који је инвестирано. Губитак значајног утицаја може настати са или без промене апсолутног или релативног степена власништва. Могао би да настане, на пример, када придружени ентитет постане предмет контроле друге државе, суда, административног или регулаторног органа. Такође би могао да настане и као резултат обавезујућег споразума.

Метод удела

17. Према методу удела, улагање у придружени ентитет се почетно евидентира по набавној вредности, а књиговодствена вредност се увећава или умањује ради признавања учешћа инвеститора у суфициту или дефициту ентитета у који је инвестирано, након датума стицања. Учешће инвеститора у суфициту или дефициту ентитета у који је инвестирано се признаје у извештају о финансијској успешности инвеститора. Расподела власницима од стране ентитета у који је инвестирано, умањују књиговодствену вредност тог улагања. Кориговања књиговодственог износа могу бити неопходна и услед измена сразмерног учешћа инвеститора у ентитету у који је инвестирано, насталих због промена на капиталу ентитета у који је инвестирано, а које нису признате у извештају о финансијској успешности ентитета у који је инвестирано. Такве промене укључују и промене настале услед ревалоризације некретнина, постројења, опреме и из разлика у превођењу страних валута. Учешће инвеститора у тим променама се признаје директно у нето имовину/капитал инвеститора.
18. Када постоје потенцијална гласачка права, учешће инвеститора у суфициту или дефициту ентитета у који је инвестирано и у променама нето имовине/капитала ентитета у који је инвестирано се одређују на основу садашњих власничких учешћа и не одражава могуће остварење или конверзију потенцијалних гласачких права.

Примена метода удела

19. **Улагање у придружени ентитет се рачуноводствено обухвата коришћењем метода удела изузев када:**

(а) постоји доказ да је улагање стечено и задржано искључиво ради његовог отуђења у року од дванаест месеци од датума стицања и када руководство активно тражи купца;

(б) се примењује изузетак из параграфа 16 у МРС-ЈС 6, који омогућава ентитету који контролише и који такође има и улагање у придружени ентитет, да не презентује консолидоване финансијске извештаје; или

(ц) када се примењује све од даље наведеног:

(i) инвеститор је:

контролисани ентитет у потпуном власништву и мало је вероватно да постоје корисници финансијских извештаја састављених применом метода удела или су њихове потребе за информацијама задовољене консолидованим финансијским извештајима ентитета који контролише;

□ 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 инвеститор не примењује метод удела.

(ii) дужничким инструментима или инструментима капитала инвеститора се не тргује на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или неслужбеној берзи, укључујући и локална и регионална тржишта);

(iii) инвеститор 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

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

20. Улагања описана у параграфу 19(а) се класификују као она која се држе ради трговања и рачуноводствено се обухватају у складу са МРС-ЈС 29.

21. Када се улагање у придружени ентитет, претходно рачуноводствено обухватано у складу са МРС-ЈС 29, не отуђи у року од дванаест месеци, оно се рачуноводствено обухвата коришћењем метода удела од датума стицања. Финансијски извештаји за периоде од датума стицања се преправљају.
22. У изузетном случају, може се догодити да ентитет нађе купца за придружени ентитет описан у параграфу 19, 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 примењује метод удела на улагање у такав придружени ентитет ако је (а) продаја у току на датум извештавања или (б) ако не постоји разлог за сматрање да се она неће окончати убрзо након датума извештавања.
23. Признавање прихода на основу добијених расподела можда није адекватно мерило прихода које је остварио инвеститор од улагања у придружени ентитет због тога што добијене расподеле имају мало везе са успешношћу придруженог ентитета. Нарочито, тамо где придружени ентитет нема циљеве за остварење добити, успешност улагања ће се одређивати помоћу фактора као што је цена производа или целокупног пружања услуге. Због тога што инвеститор има значајни утицај над придруженим ентитетом, инвеститор има учешће у успешности придруженог ентитета и, као резултат, приход од улагања. Инвеститор рачуноводствено обухвата ово учешће проширењем делокруга својих финансијских извештаја ради укључивања удела у суфициту и дефициту таквог придруженог ентитета. Као резултат, примена метода удела омогућава извештавање које пружа више информација о нето имовини/капиталу и суфициту или дефициту инвеститора.
24. **Инвеститор престаје да признаје коришћење метода удела од датума када престане да има значајан утицај над придруженим ентитетом и рачуноводствено обухвата улагање у складу са релевантним међународним или националним рачуноводственим стандардом који се бави признавањем и одмеравањем финансијских инструмената од тог датума, под условом да придружени ентитет не постане контролисани ентитет или заједничко улагање као што је дефинисано у МРС-ЈС 8.**
25. **Књиговодствена вредност улагања на датум када престане да буде придружени ентитет се посматра по његовој набавној вредности приликом почетног одмеравања као финансијског средства у складу са МРС-ЈС 29.**
26. Многе процедуре адекватне за примену метода удела су сличне процедурама консолидације описаним у МРС-ЈС 6. Штавише, концепти који леже у основи процедура које се користе за рачуноводствено обухватање стицања контролизованог ентитета се такође усвајају и за рачуноводствено обухватање улагања у придружени ентитет.
27. Удео економског ентитета у придруженом ентитету је агрегирани износ власничког удела ентитета који контролише и свих његових контролисаних ентитета у том придруженом ентитету. Власнички удели осталих придружених ентитета или заједничких подухвата економског ентитета се за ове потребе занемарују. Када придружени ентитет има

контролисане ентитете, придружене ентитете или заједничка улагања, суфицит или дефицит и нето имовина који се узимају у обзир приликом примене метода удела су они који су признати у финансијским извештајима придруженог ентитета (укључујући и удео придруженог ентитета у суфициту или дефициту и нето имовине његових придружених ентитета и заједничких улагања), након свих кориговања неопходних да би једнообразне рачуноводствене политике имале ефекта (видети параграфе 32 и 33).

28. Суфицит или дефицит који произилази из “улазних” (позитивних) или “излазних” (негативних) трансакција између инвеститора (укључујући његове консолидоване контролисане ентитете) и придруженог ентитета признају се у финансијским извештајима инвеститора само до износа учешћа инвеститора у придруженом ентитету који нису у вези са њима. “Улазне” (позитивне) трансакције су, на пример, продаја имовине придруженог ентитета инвеститору. “Излазне” (негативне) трансакције су, на пример, продаја имовине инвеститора придруженом ентитету. Удео инвеститора у суфициту или дефициту придруженог ентитета који произилази из ових трансакција се елиминише.
29. Улагање у придружени ентитет се рачуноводствено обухвата применом метода удела од датума на који он постане придружени ентитет. Упутство за рачуноводствено обухватање разлике (било позитивне или негативне) између трошкова стицања и учешћа инвеститора у фер вредности нето имовине придруженог ентитета која се може идентификовати се третира као гудвил (упутство се може наћи у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави пословним комбинацијама). Гудвил који се односи на придружени ентитет се укључује у књиговодствену вредност улагања. Одговарајућа кориговања учешћа инвеститора у суфициту или дефициту након стицања се врше ради рачуноводственог обухватања, на пример, амортизације имовине која се амортизује, на основу фер вредности на датум стицања.
30. **При примени метода удела, инвеститор користи најскорије доступне финансијске извештаје придруженог ентитета. Када су датуми извештавања инвеститора и придруженог ентитета различити, придружени ентитет саставља, за потребе инвеститора, финансијске извештаје на исти датум на који и инвеститор, осим у случају кад је то неизводљиво.**
31. Када се, у складу са параграфом 30, финансијски извештаји придруженог ентитета који се користе за примену метода удела, састављају на датум извештавања различит од оног који користи инвеститор, треба извршити кориговања за ефекте значајних трансакција или догађаја који настану у периоду између тог датума и датума финансијских извештаја инвеститора. У сваком случају, разлика између датума извештавања придруженог ентитета и датума извештавања инвеститора не сме да буде већа од три месеца. Дужина извештајних периода и свака разлика у датумима извештавања треба да буду исте из периода у период.
32. **Финансијски извештаји инвеститора се састављају коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима.**
33. Ако придружени ентитет, за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима, користи рачуноводствене политике различите од оних које користи инвеститор, врше се кориговања да би се рачуноводствене политике придруженог ентитета ускладиле са рачуноводственим политикама инвеститора, када инвеститор користи финансијске извештаје придруженог ентитета при примени метода удела.
34. Ако придружени ентитет има кумулативне приоритетне акције које су у оптицају и у власништву других страна, а не инвеститора и класификоване су као нето имовина/капитал, инвеститор израчунава своје учешће у суфициту или дефициту након кориговања за дивиденде од таквих акција, без обзира на то да ли су дивиденде објављене или не.
35. Ако је учешће инвеститора у губицима придруженог ентитета једнако или веће од његовог учешћа у придруженом ентитету, инвеститор престаје да признаје свој удео у даљим губицима. Учешће у придруженом ентитету чини књиговодствену вредност улагања у придружени

ентитет према методу удела, заједно са свим дугорочним учешћима која, у суштини, представљају део нето улагања инвеститора у придружени ентитет. На пример, ставка чије се измирење нити планира, нити је вероватно да ће до њега доћи у догледној будућности, представља, у суштини, продужење улагања ентитета у тај придружени ентитет. Такве ставке могу обухватати приоритетне акције и дугорочна потраживања или кредите, али не обухватају потраживања од купаца, обавезе према добављачима, нити било која дугорочна потраживања за која постоји одговарајући колатерал, као што су осигурани кредити. Губици признати према методу удела који прелазе инвеститорово улагање у обичним акцијама примењују се на друге компоненте инвеститоровог учешћа у придруженом ентитету, обрнутим редоследом у односу на њихову важност (то јест, приоритет при ликвидацији).

36. Након што се учешће инвеститора сведе на нулу, врши се резервисање за евентуалне даље губитке и обавеза се признаје само до износа за који инвеститор сноси правну или конструктивну обавезу или је извршио плаћање у корист придруженог ентитета. Ако придружени ентитет касније оствари суфицит, инвеститор поново почиње да признаје своје учешће у том суфициту само након што се његово учешће у суфициту изједначи са учешћем у дефициту које раније није било признато.

Губици због умањења вредности имовине

37. Након примене метода удела, укључујући признавање губитака придруженог ентитета у складу са параграфом 35, инвеститор примењује захтеве МРС-ЈС 29 да би утврдио да ли је неопходно признати било какав додатни губитак због умањења вредности у вези са његовим нето улагањем у придружени ентитет.
38. Инвеститор такође примењује захтеве МРС-ЈС 29 да би утврдио да ли је признат било какав додатни губитак настао због умањења вредности у вези са учешћем инвеститора у придруженом ентитету који не чини део нето улагања, као и износ тог губитка због умањења вредности.
39. Уколико примена захтева МРС-ЈС 29 укаже да вредност улагања може бити умањена, ентитет примењује МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину* и МРС-ЈС 26 *Умањење вредности имовине која генерише готовину*. МРС-ЈС 26 упућује ентитет како да одређује употребну вредност улагања које генерише готовину. На основу МРС-ЈС 26, ентитет процењује:
- (а) своје учешће у садашњој вредности процењених будућих токова готовине за које очекује да ће их генерисати ентитет у који је инвестирано, укључујући и токове готовине од пословања ентитета у који је инвестирано и приходе по коначном отуђењу улагања; или
- (б) садашњу вредност процењених будућих токова готовине за које очекује да ће настати из дивиденди или сличних расподела добијених од улагања и од његовог коначног отуђења.

Под одговарајућим претпоставкама, оба метода дају исти резултат. Сваки настали губитак због умањења вредности улагања се алоцира у складу са МРС-ЈС 26.

40. Надокнадиви износ улагања у придружени ентитет процењује се за сваки придружени ентитет, осим ако придружени ентитет не генерише приливе готовине од континуиране употребе који у великој мери зависе од прилива готовине од друге имовине ентитета.

Засебни финансијски извештаји

41. Улагање у придружени ентитет се рачуноводствено обухвата у засебним финансијским извештајима инвеститора у складу са параграфима 58–64 у МРС-ЈС 6.

42. Овај стандард не прописује који ентитети састављају засебне финансијске извештаје доступне за употребу јавности.

Обелодањивање

43. Треба извршити следећа обелодањивања:

- (а) фер вредност улагања у придружене ентитете за које су објављене котације цена;
- (б) резимиране финансијске информације придружених ентитета, укључујући и агрегиране износе имовине, обавеза, прихода те суфицита и дефицита;
- (ц) разлоге због којих је превазиђена претпоставка да инвеститор нема значајан утицај ако

инвеститор има, директно или индиректно преко зависних ентитета, мање од 20 процената гласачке моћи или потенцијалне гласачке моћи придруженог ентитета, већ се закључује да има значајан утицај;

(д) разлоге због којих је превазиђена претпоставка да инвеститор има значајан утицај ако инвеститор има, директно или индиректно преко зависних ентитета, 20 или више процената гласачке или потенцијалне гласачке моћи придруженог ентитета, већ се закључује да нема значајан утицај;

(е) датум извештавања финансијских извештаја придруженог ентитета, када се такви финансијски извештаји користе приликом примене метода удела и када су састављени на датум извештавања или за период који се разликује од оног који примењује инвеститор, као и разлог због ког се користи различит датум извештавања или различит период;

(ф) природу и степен свих значајних рестрикција (на пример, која произилазе из споразума о зајмопримању или регулаторних захтева) способности придружених ентитета да преносе новчана средства инвеститору у облику готовинских дивиденди, или отплате зајмова или аванса;

(г) непризнато учешће у губицима придруженог ентитета, за дати период, као и кумулативно, ако је инвеститор престао да врши признавање свог учешћа у губицима придруженог ентитета;

(х) чињеницу да се придружени ентитет рачуноводствено не обухвата применом метода удела у складу са параграфом 19; и

(и) резимиране финансијске информације придружених ентитета, било појединачно или по групама, које се рачуноводствено не обухватају применом метода удела, укључујући износе укупне имовине, укупних обавеза, прихода и суфицита или дефицита.

44. Улагања у придружене ентитете која се рачуноводствено обухватају применом метода удела се класификују као стална имовина. Учешће инвеститора у суфициту или дефициту таквих придружених ентитета, као и књиговодствена вредност тих улагања, се обелодањују засебно. Инвеститорово учешће у свим прекинутим пословањима таквих придружених ентитета се такође обелодањују засебно.

45. Инвеститорово учешће у променама признато директно у нето имовину/капитал придруженог ентитета се такође признаје директно у нето имовину/капитал инвеститора и обелодањује у извештају о променама на нето имовини/капиталу, у складу са захтевима МРС-ЈС 1.

46. У складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор МРС-ЈС 19 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, инвеститор обелодањује:

(а) своје учешће у потенцијалним обавезама придруженог ентитета које је преузео заједно са другим инвеститорима; и

(б) потенцијалне обавезе које настану због тога што постоји велика одговорност инвеститора за све или део обавеза придруженог ентитета.

Датум ступања на снагу

47. Ентитет треба да примењује овај стандард за јавни сектор за годишње финансијске извештаје који обухватају 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.

47А. Параграф 1 је претрпео измене које су објављене у *Побољшањима МРС-ЈС* објављеним у јануару 2010. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају период који почиње 1. јануара 2011 или касније. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2011, он обелодањује ту чињеницу и примењује за тај ранији период параграф 3 МРС-ЈС 28 *Финансијски инструменти: Презентација*, параграф 1 МРС-ЈС 8 и параграф 3 МРС-ЈС 30 *Финансијски инструменти: Обелодањивања*. Ентитет се подстиче да проспективно примењује измене.

48. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што је дефинисано Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор, 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 7 (објављеног 2000. године)

49. Овај стандард замењује МРС-ЈС 7 *Рачуноводствено обухватање улагања у придружене ентитете* објављен 2000. године.

Додатак

Измене других МРС-ЈС

У МРС-ЈС, који се примењују од 1. јануара 2008, референце на актуелну верзију МРС-ЈС 7, *Рачуноводствено обухватање улагања у придружене ентитете* су измењене на МРС-ЈС 7, *Улагања у придружене ентитете*.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати, али није део, MPC–JC 7.

Ревидирање MPC–JC 7 као резултат

IASB-овог Пројекта општих побољшања из 2003 године.

Историјат

BC1 Програм IPSASB за усклађивање IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се ускладе MPC–JC на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2 MPC–JC 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–JC и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC–JC.

BC3 У мају 2002. године, IASB је објавио нацрт за излагање предложених измена 13 IAS⁶ 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–JC 7, објављен у мају 2000. године се заснивао на IAS 28 (ревидиран 1994. године), *Рачуноводствено обухватање инвестиција у придружене ентитете* који је поново објављен у децембру 2003 године. Крајем 2003. претходник IPSASB, Комитет за јавни сектор (PSC)⁷ је спровео пројекат побољшања MPC–JC да би се, у одговарајућим случајевима, извршило усклађивање MPC–JC са побољшаним IAS објављеним у децембру 2003. године.

BC5 IPSASB је прегледао побољшани IAS 28 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). У случајевима када постоји одступање MPC–JC од еквивалентног IAS, у Основи за закључивање су наведени разлози за то узроковани специфичним особинама јавног сектора.

BC6 IAS 28 је даље измењен као резултат IFRS објављених после децембра 2003. године. MPC–JC 7 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.

Ревидирање MPC–JC 7 као резултат

IASB-ових Побољшања IFRS из 2008. године

BC7 IPSASB је прегледао измене IAS 28 укључене у *Побољшања IFRS* објављена од страна IASB-а у мају 2008. и начелно се сложио са разлозима IASB за ревидирање стандарда. IPSASB је закључио да не постоје разлози за неусвајање измена узроковани специфичним особинама јавног сектора.

⁶Међународне 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.

⁷PSC је постао IPSASB када је Одбор IFAC променио мандат PSC и он постао независан одбор за доношење стандарда у новембру 2004. године.

Поређење са IAS 28

МРС-ЈС 7, *Улагања у придружене ентитете* састављен је првенствено у складу са IAS 28, у склопу *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. Основне разлике између МРС-ЈС 7 и IAS 28 су следеће:

- Додатни коментари у односу на IAS 28 су укључени у МРС-ЈС 7 ради разјашњења применљивости овог стандарда на рачуноводство ентитета јавног сектора.
- МРС-ЈС 7 се примењује на сва улагања у придружене ентитете у којима инвеститор поседује власничка учешћа у придруженим ентитетима у облику власништва над акцијама или другом формалном структуром капитала. IAS 28 не садржи захтеве у погледу сличних власничких учешћа. Међутим, мало је вероватно да би могло да се користи рачуноводствено обухватање према моделу удела осим уколико придружени ентитет нема формалну или другу структуру капитала која се може поуздано одмеравати.
- У МРС-ЈС 7 се користи различита терминологија, у одређеним случајевима, у односу на IAS 28. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности”, и “нето имовина/капитал” у МРС-ЈС 7. Еквивалентни термини у IAS 28 су “биланс успеха”, и “капитал”.
- МРС-ЈС 7 садржи различит низ дефиниција стручних термина у односу на IAS 28 (параграф 7).