

Međunarodni računovodstveni standard 1

Prezentacija finansijskih izvještaja

Cilj

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

Djelokrug

2. **Subjekti su dužni primijeniti ovaj Standard prilikom sastavljanja i prezentiranja finansijskih izvještaja opće namjene u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (skraćeno: MSFI).**
3. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje određenih transakcija i drugih događaja obrađuju drugi MSFI.
4. Ovaj standard se ne odnosi na strukturu i sadržaj skraćenih finansijskih izvještaja za periode tokom godine koji su sastavljeni u skladu sa MRS-om 34 – *Finansijsko izvještavanje za periode tokom godine*. Međutim, na njih se primjenjuju tačke od 15. do 35. Ovaj Standard se jednako primjenjuje na finansijske izvještaje svih subjekata, uključujući i subjekte koji prezentiraju konsolidirane finansijske izvještaje u skladu sa MSFI-om 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji*, i subjekte koji prezentiraju odvojene finansijske izvještaje kako je određeno MRS-om 27 – *Odvojeni finansijski izvještaji*.
5. Ovaj Standard koristi pojmove koji su prikladni za profitno orijentisane subjekte usmjerene na ostvarivanje dobiti, uključujući subjekte iz javnog sektora. Ako neprofitno orijentisani subjekti iz privatnog ili javnog sektora primjenjuju ovaj Standard, moguće da će trebati mijenjati opise određenih stavki finansijskih izvještaja, kao i nazive samih finansijskih izvještaja.
6. Slično tome, subjekti koji nemaju kapital kako je definirano u MRS-u 32 – *Finansijski instrumenti: prezentacija* (na primjer, neki investicioni fondovi) i subjekti čiji kapital nije dionički kapital (na primjer, neki uzajamni fond), će možda trebati da prilagode prezentaciju udjela članova, odnosno vlasnika.

Definicije

7. **Sljedeći pojmovi u ovom Standardu se koriste u sljedećem značenju:**
***Finansijski izvještaji opće namjene* (koji se nazivaju i “finansijski izvještaji”) su izvještaji namijenjeni zadovoljavanju potreba korisnika koji nisu u mogućnosti od subjekta zahtijevati da svoje izvještaje sastavlja na način koji bi udovoljio njihovim potrebama za posebnim informacijama.**
***Neizvodljivo* Primjena zahtjeva je neizvodljiva kada ga subjekt ne može primijeniti ni nakon svih razumnih nastojanja da to učini.**

Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) su Standardi i Tumačenja koje je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvataju:

- (a) Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja;
- (b) Međunarodne računovodstvene standarde;
- (c) Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog finansijskog izvještavanja (IFRIC); i
- (d) Tumačenja Stalnog odbora za tumačenje (SIC).¹

Značajno Izostavljanja ili pogrešna prikazivanja stavki su značajna ako mogu, pojedinačno ili zbirno, utjecati na ekonomske odluke koje donose korisnici na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine i prirode izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja i cijeni se u odnosu na date okolnosti. Veličina ili priroda stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući faktor.

Ocjenjivanje da li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može utjecati na ekonomske odluke korisnika, i na taj način biti značajno, zahtijeva razmatranje karakteristika tih korisnika. *Okvir za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja* navodi u tački 25.² da se “pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s dužnom pažnjom”. Stoga, procjena treba uzeti u obzir kako se od korisnika s tim karakteristikama može razumno očekivati da se na njih tiče u donošenju ekonomskih odluka.

Bilješke sadrže dopunske informacije u odnosu na one prezentirane u izvještaju o finansijskom položaju, izvještaju (ima) o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama u kapitala i izvještaju o novčanim tokovima. Bilješke sadrže tekstualni opis ili raščlanjivanje stavki prezentiranih u tim izvještajima, i informacije o stavkama koje ne ispunjavaju uslove za priznavanje u tim izvještajima.

Ostala sveobuhvatna dobit obuhvata stavke prihoda i rashoda (uključujući usklađivanja prilikom reklasifikacije) koje se ne priznaju kao dobit ili gubitak kako to zahtijevaju ili dopuštaju drugi MSFI-jevi.

Komponente ostale sveobuhvatne dobiti uključuju:

- (a) promjene revalorizacionih rezervi (vidjeti MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38- *Nematerijalna imovina*);
- (b) ponovno mjerenje planova definiranih primanja (vidjeti MRS 19 - *Primanja zaposlenih*);
- (c) dobitke ili gubitke koji proizlaze iz preračunavanja finansijskih izvještaja inostranog poslovanja (vidjeti MRS 21- *Efekt promjena kurseva stranih valuta*);
- (d) dobitke i gubitke od ponovnog mjerenja finansijske imovine raspoložive za prodaju (vidjeti MRS 39 - *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*);

¹ Definicija MSFI dopunjena nakon izmjena naziva uvedenih revidiranom Statutu Fondacije IFRS 2010. godine.

² U septembru 2010. godine IASB je zamijenio *Okvir* sa *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*. Tačka 25. je zamijenjena sa poglavljem 3 *Konceptualnog okvira*.

- (e) efektivni dio dobitaka i gubitaka od instrumenata zaštite u zaštiti novčanog toka (vidi MRS 39).

Vlasnici su imaoi instrumenata klasificiranih kao kapital.

Dobit ili gubitak je ukupni prihod umanjen za rashode, isključujući komponente ostale sveobuhvatne dobiti.

Reklasifikacijska usklađenja su iznosi reklasificirani u dobit ili gubitak tekućeg perioda, koji su bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

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

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

8. Mada se u ovom Standardu koriste izrazi “ostala sveobuhvatna dobit”, “dobit ili gubitak” i “ukupna sveobuhvatna dobit”, subjekt može koristiti i druge izraze kojima će opisati ukupne iznose ako je njihovo značenje jasno. Na primjer, subjekt može koristiti izraz “neto dobit” da opiše dobit ili gubitak.
- 8.A Sljedeći pojmovi su opisani u MRS 32 - *Finansijski instrumenti: prezentacija* i koriste se u ovom Standardu u značenju određenom u MRS 32:
- (a) finansijski instrument s opcijom prodaje razvrstan kao vlasnički instrument (opisan u tačkama 16.A i 16.B MRS-a 32)
 - (b) instrument koji subjektu nameće obavezu da isporuči drugoj strani razmjerni udio neto imovine subjekta samo prilikom likvidacije i razvrstan je kao vlasnički instrument (opisan u tačkama 16.C i 16.D MRS-a 32).

Finansijski izvještaji

Svrha finansijskih izvještaja

9. Finansijski izvještaji predstavljaju strukturirani prikaz finansijskog položaja i finansijskih rezultata subjekta. Cilj finansijskih izvještaja je da pruže informacije o finansijskom položaju, finansijskom uspjehu i novčanim tokovima subjekta koje su korisne za donošenje odluka širokog kruga korisnika. Finansijski izvještaji, također, pokazuju rezultate koje je ostvarila uprava u upravljanju resursima koji su mu povjereni. Da bi se ovaj cilj ostvario, finansijski izvještaji pružaju informacije o:
- (a) imovini;
 - (b) obavezama;
 - (c) kapitalu;
 - (d) prihodima i rashodima, uključujući dobitke i gubitke;
 - (e) uplatama vlasnika i isplatama vlasnicima koji djeluju u svojstvu vlasnika; i
 - (f) novčanim tokovima subjekta.

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

Potpuni set finansijskih izvještaja

10. Potpuni set finansijskih izvještaja čine:

- (a) izvještaj o finansijskom položaju na kraju perioda;
- (b) izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti perioda;
- (c) izvještaj o promjenama u kapitalu tokom perioda;
- (d) izvještaj o novčanim tokovima tokom perioda;
- (e) bilješke, koje obuhvataju pregled značajnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja;
- (ea) uporedne informacije koje se odnose na prethodni period kao što je utvrđeno u tačkama 38. i 38.A; i
- (f) izvještaj o finansijskom položaju na početku najranijeg uporednog perioda, ako subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje retroaktivno, ili ako retroaktivno prepravlja stavke u svojim finansijskim izvještajima ili ako reklasificira stavke u finansijskim izvještajima u skladu sa tačkama 40.A–40.D.

Subjekti mogu pomenute izvještaje nazivati i drukčijim nazivima od onih koji se koriste u ovom Standardu. Na primjer, subjekt može koristiti naziv “izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti” umjesto “izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti”.

10.A Subjekt može prezentirati jedan izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, gdje se dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit prikazuju u dva dijela. Ovi dijelovi se prikazuju zajedno, pri čemu se prvo prikazuje dio sa dobiti ili gubitkom a potom slijedi dio sa ostalom sveobuhvatnom dobiti. Subjekt može prikazati dio sa dobiti ili gubitkom u posebnom izvještaju o dobiti ili gubitku. U tom slučaju, poseban izvještaj o dobiti ili gubitku neposredno prethodi izvještaju koji prikazuje sveobuhvatnu dobit, koji počinje sa dobiti ili gubitkom.

11. Subjekt je dužan jednak značaj posvetiti prikazivanju svih finansijskih izvještaja u sklopu potpunog seta finansijskih izvještaja.

12. [brisan]

13. Mnogi subjekti, izvan finansijskih izvještaja, prezentiraju finansijski pregled koji je sačinila uprava, u kojem se opisuju i objašnjavaju glavna obilježja finansijskog uspjeha i finansijskog položaja subjekta, kao i glavne neizvjesnosti sa kojima se on suočava. Takav izvještaj može uključivati pregled:

- (a) glavnih faktora i utjecaja koji određuju finansijski uspjeh, uključujući promjene u okruženju u kojem subjekt posluje, odgovor subjekta na te promjene i njihove efekte, kao i politike subjekta za ulaganja radi održanja i unapređenja rezultata, uključujući i njegovu politiku dividendi;
- (b) izvora finansiranja subjekta i ciljnog omjera obaveza i kapitala; i

- (c) resursa subjekta koji nisu priznati u izvještaju o finansijskom položaju u skladu sa MSFI-jevima.
14. Mnogi subjekti, izvan finansijskih izvještaja, također prezentiraju i druge izvještaje i izjave, kao što su izvještaji o zaštiti čovjekove okoline i izvještaje o dodanoj vrijednosti, naročito u industrijskim granama u kojima su ekološki faktori važni i kada se zaposleni smatraju važnom grupom korisnika. Izvještaji i izjave koji se prezentiraju izvan finansijskih izvještaja su izvan djelokruga MSFI-jeva.

Opća obilježja

Fer prezentacija i usklađenost sa MSFI-jevima

15. **Finansijski izvještaji trebaju realno prikazivati finansijski položaj, finansijske rezultate i novčane tokove subjekta. Fer prezentiranje zahtijeva vjerno prikazivanje efekata transakcija, drugih događaja i uslova u skladu sa definicijama i kriterijima priznavanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda navedenih u Okviru.³ Pretpostavka je da se primjenom MSFI-jeva, uz objavljivanje dodatnih podataka, kada je to neophodno, postiže fer prezentiranje u finansijskim izvještajima.**
16. **Subjekt čiji su finansijski izvještaji usklađeni sa MSFI-jevima dužni su u bilješkama objaviti izričitu i bezrezervnu izjavu o toj usklađenosti. Subjekt ne smije opisati da su finansijski izvještaji usklađeni sa MSFI-jevima ako oni nisu u skladu sa svim zahtjevima MSFI-jeva.**
17. U skoro svim okolnostima, subjekt postiže fer prezentaciju postupanjem u skladu sa važećim MSFI-jevima. Fer prezentacija, također, zahtijeva da subjekt:
- (a) izabere i primijeni računovodstvene politike u skladu sa MRS-om 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. MRS 8 uspostavlja redosljed relevantnih smjernica koje uprava razmatra u nedostatku MSFI-jeva koji se posebno primjenjuju na neku stavku.
 - (b) prezentira informacije, uključujući računovodstvene politike, na način koji pruža relevantne, pouzdane, uporedive i razumljive informacije.
 - (c) objavi dodatne podatke kada usklađenost sa određenim zahtjevima MSFI-jeva nije dovoljna da bi omogućila korisniku da razumije utjecaj određenih transakcija, drugih događaja i uslova na finansijski položaj i finansijske rezultate subjekta.
18. **Neodgovarajuće računovodstvene politike se ne mogu ispraviti ni objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, ni bilješkama ili prilogima sa objašnjenjima.**
19. **U izuzetno rijetkim okolnostima, u kojim uprava zaključuje da bi usklađenost sa zahtjevom nekog MSFI-ja obmanjivala u toj mjeri da bi to bilo u suprotnosti sa ciljem finansijskog izvještavanja navedenim u Okviru, subjekt je dužan odstupiti od tog zahtjeva na način naveden u**

³ Tačke 15–24. se pozivaju na cilj finansijskih izvještaja utvrđen u Okviru [za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja]. U septembru 2010. godine, IASB je taj Okvir zamijenio *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*, u kojem je cilj finansijskih izvještaja zamijenjen ciljem finansijskog izvještavanja opće namjene: vidjeti Poglavlje 1 *Konceptualnog okvira*.

tački 20., ako relevantni regulatorni okvir zahtijeva, ili na drugi način ne zabranjuje takvo odstupanje.

20. Kada subjekt odstupa od zahtjeva nekog MSFI-ja na osnovu tačke 19., dužan je objaviti:
- (a) da je uprava zaključila da finansijski izvještaji realno prikazuju finansijski položaj, finansijski rezultat i novčane tokove subjekta;
 - (b) da se postupilo u skladu sa važećim MSFI-jevima, osim što se, radi realnog prezentiranja, odstupilo od konkretnog zahtjeva;
 - (c) naziv MSFI-ja od kojeg je subjekt odstupio, prirodu odstupanja, uključujući postupak koji bi predmetni MSFI nalagao, razlog iz kojeg bi taj postupak u datim okolnostima obmanjivao u toj mjeri da bi bio u suprotnosti s ciljem finansijskih izvještaja navedenim u *Okviru*, te usvojeni postupak; i
 - (d) za svaki prezentirani period, finansijski efekt odstupanja na svaku stavku finansijskih izvještaja koja bi bila iskazana da se izvještavalo u skladu sa datim zahtjevom.
21. Ako je subjekt odstupio od zahtjeva nekog MSFI-ja u prethodnom periodu, a to odstupanje utječe na iznose priznate u finansijskim izvještajima tekućeg perioda, dužan je objaviti podatke iz tačke 20. (c) i (d).
22. Tačka 21. se primjenjuje, na primjer, kada je subjekt u prethodnom periodu odstupio od zahtjeva nekog MSFI-ja koji se odnosi na mjerenje imovine ili obaveze a to odstupanje utječe na mjerenje promjena imovine i obaveza priznatih u finansijskim izvještajima tekućeg perioda.
23. U izuzetno rijetkim okolnostima, u kojim uprava zaključi da bi usklađenost sa zahtjevom nekog MSFI-ja obmanjivala u toj mjeri da bi to bilo u suprotnosti sa ciljem finansijskog izvještavanja navedenim u *Okviru*, ali relevantni regulatorni okvir zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt je dužan da, u najvećoj mogućoj mjeri, umanjí uočeni aspekt usklađenosti sa zahtjevom koji obmanjuje tako što će objaviti:
- (a) naziv predmetnog MSFI-ja, prirodu zahtjeva i razloge zbog kojih je uprava zaključila da bi postupanje u skladu sa zahtjevom obmanjivalo u toj mjeri da bi bilo u suprotnosti sa ciljem finansijskih izvještaja navedenim u *Okviru*; i
 - (b) za svaki prezentirani period, usklađenje svake stavke finansijskih izvještaja koju uprava smatra neophodnom za postizanje fer prezentacije.
24. U smislu tački 19-23., neka informacija bi bila u suprotnosti s ciljem finansijskih izvještaja ako ne bi vjerno prikazivala transakcije, druge događaje ili okolnosti koje ili namjerava da prikaže ili bi se moglo razumno očekivati da ih prikazuje i stoga bi, vjerovatno, mogla utjecati na ekonomske odluke korisnika finansijskih izvještaja. Prilikom procjenjivanja da li bi postupanje u skladu sa zahtjevom nekog MSFI-ja obmanjivalo u toj mjeri da bi bilo u suprotnosti sa ciljem finansijskih izvještaja navedenim u *Okviru*, uprava razmatra:
- (a) zašto cilj finansijskog izvještavanja nije ostvaren u konkretnim okolnostima; i

- (b) koliko se okolnosti u kojima se nalazi subjekt razlikuju od okolnosti u kojima se nalaze drugi subjekti koji postupaju u skladu sa zahtjevom. Ako drugi subjekti u sličnim okolnostima postupaju u skladu sa zahtjevom, tada se može opovrgnuti pretpostavka da će postupanje subjekta u skladu sa zahtjevom obmanjivati u toj mjeri da bi bilo u suprotnosti sa ciljem finansijskih izvještaja navedenim u *Okviru*.

Stalnost poslovanja

25. **Pri sastavljanju finansijskih izvještaja, uprava treba procijeniti sposobnost subjekta da nastavi poslovati u vremenski neograničenom periodu. Subjekt je dužan sastavljati finansijske izvještaje na osnovu principa stalnosti poslovanja, osim ako uprava ne namjerava da likvidira subjekt ili da prestane poslovati, ili ako nema realnu alternativu osim da postupi tako. Kada je uprava, prilikom procjenjivanja, svjesna značajnih neizvjesnosti vezanih za događaje ili uslove koji mogu dovesti u veliku sumnju mogućnost subjekta da nastavi poslovati u neograničenom periodu, subjekt je dužan da objavi svaku takvu neizvjesnost. Kada subjekt finansijske izvještaje ne sastavlja na osnovu pretpostavke stalnosti poslovanja, dužan je tu činjenicu objaviti, zajedno sa osnovom na kojoj su finansijski izvještaji sastavljeni, kao i razlogom zbog kojeg se ne smatra da subjekt stalno posluje.**
26. Pri procjenjivanju je li pretpostavka stalnosti poslovanja odgovarajuća, uprava uzima u obzir sve raspoložive informacije o budućnosti, koje obuhvataju najmanje, ali nisu ograničene samo na, dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog perioda. Obim razmatranja zavisi od činjenica za svaki slučaj posebno. Ako je subjekt u prošlosti poslovao profitabilno i ako je imao neometan pristup finansijskim resursima, onda može bez detaljne analize zaključiti da je računovodstvena pretpostavka stalnosti poslovanja odgovarajuća. U drugim slučajevima će uprava možda trebati da razmotri veliki broj faktora koji se odnose na tekuću i očekivanu profitabilnost, planove otplate duga i moguće alternativne izvore finansiranja prije nego što zaključi da je pretpostavka stalnosti poslovanja odgovarajuća.

Računovodstvena osnova nastanka događaja

27. **Subjekt je dužan svoje finansijske izvještaje, izuzev informacija o novčanim tokovima, sastavljati po računovodstvenoj osnovi nastanka događaja.**
28. Kada se koristi računovodstvena osnova nastanka događaja, stavke se priznaju kao imovina, obaveze, kapital, prihodi i rashodi (elementi finansijskih izvještaja) onda kada one zadovoljavaju definicije i kriterije priznavanja tih elemenata iz *Okvira*.⁴

Značajnost i objedinjavanje

29. **Subjekt je dužan svaku značajniju grupu sličnih stavki prezentirati odvojeno u finansijskim izvještajima. Stavke različite prirode ili funkcije subjekt je dužan prezentirati odvojeno, osim ako su beznačajne.**

⁴ Zamijenjen *Konceptualnim okvirom* u septembru 2010. godine.

30. Finansijski izvještaji proizlaze iz obrade velikog broja transakcija ili drugih događaja koji se objedinjavaju u grupe u skladu sa njihovom prirodom ili funkcijom. Završnu fazu procesa objedinjavanja i klasificiranja predstavlja prezentiranje sažetih i razvrstanih podataka koji čine stavke finansijskih izvještaja. Ako neka stavka nije značajna gledano pojedinačno, ona se objedinjava sa drugim stavkama ili u tim izvještajima ili u bilješkama. Stavka koja nije dovoljno značajna da bi se prezentirala odvojeno u tim izvještajima, ipak može biti dovoljno značajna da se odvojeno prezentira u bilješkama.
- 30.A Kada primjenjuje ovaj i druge MSFI-jeve, subjekt je dužan odlučiti, uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, kako da objedinjava informacije u finansijskim izvještajima, koji uključuju i bilješke. Subjekt ne smije umanjiti razumljivost svojih finansijskih izvještaja tako što beznačajnim informacijama zamagljuje značajne informacije ili tako što objedinjava značajne stavke koje imaju različitu prirodu i funkciju.
31. Neki MSFI-jevi navode informacije koje je potrebno uključiti u finansijske izvještaje koji uključuju i bilješke. Subjekt nije obavezan da ispuni određeni zahtjev objavljivanja iz nekog MSFI-ja ako informacija koja proizlazi iz tog objavljivanja nije značajna. To je slučaj čak i ako taj MSFI sadrži spisak određenih zahtjeva ili ih opisuje kao minimalne zahtjeve. Subjekt je, također, dužan razmotriti je li potrebno dodatno objavljivanje u slučaju kad usklađenost sa određenim zahtjevima iz MSFI-ja nije dovoljna da omogući korisnicima finansijskih izvještaja da razumiju utjecaj određenih transakcija, drugih događaja i uslova finansijskog položaja i finansijskog rezultata subjekta.

Prebijanje

32. **Subjekt imovinu i obaveze ili prihode ne smije prebijati, osim ako prebijanje ne nalaže ili dopušta neki MSFI.**
33. Subjekt je dužan i imovinu i obaveze, i prihode i rashode iskazati odvojeno. Prebijanje u izvještaju o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili finansijskom položaju, osim kada prebijanje odražava suštinu transakcije ili drugog događaja, smanjuje mogućnost korisnika da razumije nastale transakcije, događaje i uslove kao i da procijeni buduće novčane tokove subjekta. Mjerenje imovine po neto vrijednosti umanjenoj, na primjer, za ispravak vrijednosti po osnovu zastarjelih zaliha ili sumnjivih i spornih potraživanja, nije prebijanje.
34. MRS 18 - *Prihodi* definira pojam prihoda i zahtijeva da se oni mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir i iznose trgovačkih popusta i količinskih rabata koje odobrava subjekt. Tokom svog redovnog poslovanja subjekt preduzima i druge transakcije koje ne stvaraju prihode, ali prate glavne aktivnosti koje stvaraju prihode. Subjekt rezultate takvih transakcija prezentira saldiranjem svih prihoda s povezanim rashodima po istoj transakciji, onda kada ovo prezentiranje odražava suštinu transakcije ili drugog događaja. Na primjer:
- (a) dobiti i gubici od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, iskazuju se tako da se od iznosa primljenog od otuđenja imovine oduzmu knjigovodstveni iznos imovine i povezani troškovi prodaje; i

- (b) izdatak koji se odnosi na rezervisanje priznato u skladu s MRS-om 37 – *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* i koji na osnovu ugovora nadoknađuje treća strana (na primjer, sporazum o garanciji dobavljača) može se prebiti s tim izdatkom.
35. Osim toga, subjekt je dužan dobitke i gubitke nastale iz grupe sličnih transakcija iskazati na neto osnovi, na primjer, dobitke i gubitke od kursnih razlika ili dobitke i gubitke od finansijskih instrumenata namijenjenih trgovanju. Međutim, takvi se dobitci i gubici, ako su značajni, iskazuju odvojeno.

Učestalost izvještavanja

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

Uporedne informacije

Minimum uporednih informacija

38. **Osim ako MSFI-jevi ne dopuštaju ili ne nalažu drukčije, subjekt je dužan objaviti uporedne informacije iz prethodnog perioda za sve iznose iskazane u finansijskim izvještajima tekućeg perioda. Subjekt je dužan uključiti uporedne informacije za tekstualne i opisne informacije, ako su relevantne za razumijevanje finansijskih izvještaja tekućeg perioda.**
- 38.A **Subjekt prikazuje, kao minimum, dva izvještaja o finansijskom položaju, dva izvještaja o dobit ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena izvještaja o dobiti ili gubitku (ako se prikazuju), dva izvještaja o tokovima gotovine i dva izvještaja o promjenama na kapitalu, i pripadajuće bilješke.**
- 38.B U određenim slučajevima su tekstualne informacije date u finansijskim izvještajima prethodnog(ih) perioda relevantne i u tekućem periodu. Na primjer, subjekt objavljuje u tekućem periodu detalje o pravnom sporu, čiji je ishod bio neizvjestan na kraju prethodnog izvještajnog perioda i koji još uvijek nije riješen. Korisnici iz objavljene informacije saznaju da je neizvjesnost postojala na kraju perioda koji je neposredno prethodio izvještajnom periodu, kao i o postupcima koji su preduzeti u toku perioda radi rješavanja neizvjesnosti.

Dodatne uporedne informacije

- 38.C Subjekt, pored minimalnih uporednih finansijskih izvještaja koje zahtijevaju MSFI-jevi, može prikazati i dodatne uporedne informacije, sve dok se te informacije sastavljaju u skladu sa MSFI-jevima. Te uporedne informacije se mogu sastojati od jednog ili više izvještaja navedenih u tački 10., ali ne moraju sadržavati kompletan set finansijskih izvještaja. Kad je to slučaj, subjekt je dužan prikazati te informacije u pripadajućoj bilješki uz te dodatne izvještaje.
- 38.D Na primjer, subjekt može da prezentira i treći izvještaj o dobitku ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (i na taj način prikazati tekući period, prethodni period i još jedan dodatni uporedni period). Međutim, od subjekta se ne zahtijeva da prezentira treći izvještaj o finansijskom položaju, treći izvještaj o novčanim tokovima niti treći izvještaj o promjenama u kapitalu (tj. dodatne uporedne finansijske izvještaje). Od subjekta se zahtijeva da u bilješkama uz finansijske izvještaje prezentira uporedne informacije vezane za dodatni izvještaj o dobitku ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

39–

40. [brisan]

Promjena računovodstvene politike, retroaktivno prepravljnje ili reklasifikacija

- 40.A **Subjekt je dužan, pored minimalnih uporednih finansijskih izvještaja koji se zahtijevaju u tački 38.A, prezentirati treći izvještaj o finansijskom položaju na datum početka prethodnog perioda, ako:**
- (a) **retroaktivno primjenjuje računovodstvenu politiku, retroaktivno prepravlja stavke u svojim finansijskim izvještajima ili reklasificira stavke u svojim finansijskim izvještajima; i**
 - (b) **retroaktivna primjena, retroaktivno prepravljnje ili reklasifikacija imaju značajan efekt na informacije u izvještaju o finansijskom položaju na početku prethodnog perioda.**
- 40.B U okolnostima opisanim u tački 40.A, subjekt je dužan prezentirati tri izvještaja o finansijskom položaju na:
- (a) kraju tekućeg perioda;
 - (b) kraju prethodnog perioda; i
 - (c) početku prethodnog perioda.
- 40.C Kada je subjekt dužan da prezentira dodatni izvještaj o finansijskom položaju u skladu sa tačkom 40.A, on mora objaviti informacije koje se zahtijevaju u tačkama 41-44. iz MRS-a 8. Međutim, on nije obavezan prezentirati pripadajuće bilješke uz početni izvještaj o finansijskom položaju na početku prethodnog perioda.
- 40.D Datum tog početnog izvještaja o finansijskom položaju je početak prethodnog perioda, bez obzira na to da li finansijski izvještaji subjekta prikazuju uporedne informacije za ranije periode (kao što je dozvoljeno u tački 38.C).
41. **Kada subjekt mijenja prezentiranje ili klasifikaciju stavki u finansijskim izvještajima, dužan je reklasificirati i uporedne iznose, osim ako to nije**

izvodljivo. Kad subjekt reklasificira uporedne iznose, dužan je objaviti (uključujući i na početku prethodnog perioda):

- (a) **prirodu reklasifikacije;**
- (b) **iznos svake stavke ili grupe stavki koje se reklasificiraju; i**
- (c) **razlog reklasifikacije.**

42. Kada nije izvodljivo reklasificirati uporedne iznose, subjekt je dužan objaviti:

- (a) **razlog zbog kojeg iznosi nisu reklasificirani, i**
- (b) **prirodu usklađenja koja bi bila neophodna da su iznosi reklasificirani.**

43. Poboljšanje uporedivosti informacija unutar nekog perioda pomaže korisnicima u donošenju ekonomskih odluka, naročito time što omogućava procjenjivanje trendova u finansijskim informacijama za potrebe predviđanja. U nekim slučajevima nije izvodljivo reklasificirati uporedne informacije za određeni prethodni period kako bi se postigla uporedivost s tekućim periodom. Na primjer, ako subjekt u prethodnom periodu ili prethodnim periodima nije prikupljao podatke na način koji omogućava reklasifikaciju, rekonstrukcija informacija možda nije izvodljiva.

44. MRS 8 obrađuje usklađivanje uporednih informacija, koje je potrebno kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku ili ispravlja grešku.

Dosljednost prezentiranja

45. Subjekt je dužan stavke u finansijskim izvještajima prezentirati i klasificirati dosljedno, iz perioda u period, osim:

- (a) **ako bi, nakon značajne promjene vrste poslovanja subjekta, ili iz pregleda njegovih finansijskih izvještaja bilo očigledno da bi drukčija prezentacija ili klasifikacija bila primjerenija u odnosu na kriterije za izbor i primjenu računovodstvenih politika iz MRS-a 8; ili**
- (b) **ako neki MSFI zahtijeva promjenu prezentiranja.**

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

Struktura i sadržaj

Uvod

47. Ovaj Standard zahtijeva objavljivanje određenih podataka u izvještaju o finansijskom položaju i izvještaju(ima) o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj

dobiti, ili izvještaju o promjenama kapitala, i zahtijeva objavljivanje drugih stavki ili u samim tim izvještajima ili u bilješkama. U MRS 7 – *Izvještaj o novčanim tokovima* se navode zahtjevi za prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima.

48. U ovom Standardu se ponekad koristi i pojam “objavljivanje” u širem smislu, koji obuhvata stavke prezentirane u finansijskim izvještajima. Objavljivanje zahtijevaju i drugi MSFI-jevi. Osim ako u ovom ili nekom drugom MSFI-ju nije drukčije određeno, objavljivanje se iskazuje u finansijskim izvještajima.

Označavanje finansijskih izvještaja

49. **Subjekt je dužan jasno označiti finansijske izvještaje tako da se razlikuju od drugih informacija u istom objavljenom dokumentu.**

50. MSFI-jevi se primjenjuju samo na finansijske izvještaje, a ne neophodno i na druge informacije prezentirane u godišnjem izvještaju, regulatornoj prijavi ili nekom drugom dokumentu. Prema tome, važno je da korisnici mogu razlikovati informacije koje su sastavljene primjenom MSFI-jeva od drugih informacija koje korisnicima mogu biti korisne, ali ne podliježu zahtjevima MSFI-jeva.

51. **Subjekt je dužan jasno označiti svaki finansijski izvještaj i bilješke. Osim toga, subjekt je dužan vidljivo istaknuti sljedeće informacije i, ako je potrebno, ponoviti ih da bi prezentirane informacije bile lakše razumljive:**

- (a) **naziv ili drugi način identifikacije izvještajnog subjekta i sve promjene tog podatka od kraja prethodnog izvještajnog perioda;**
- (b) **da li je riječ o finansijskim izvještajima pojedinačnog subjekta ili grupe subjekata;**
- (c) **datum kraja izvještajnog perioda, ili period na koje se finansijski izvještaji ili bilješke odnose;**
- (d) **valuta u kojoj se prezentira, kako je definirano u MRS-u 21; i**
- (e) **nivo zaokruživanja primijenjen u prezentiranju iznosa u finansijskim izvještajima.**

52. Zahtjevi iz tačke 51. obično se ispunjavaju prikazivanjem odgovarajućih zaglavlja za označavanje stranica, izvještaja, bilješki, kolona i slično. Određivanje najboljeg načina prezentiranja takvih informacija nalaže logičko prosuđivanje. Na primjer, kada se finansijski izvještaji prikazuju u elektronskom obliku, ne koristi se uvijek odvajanje stranica; navedene pojedinačne informacije se u tom slučaju prezentiraju na način koji će omogućiti razumijevanje informacija sadržanih u finansijskim izvještajima.

53. Subjekt često nastoji finansijske izvještaje učiniti razumljivijima na način da informacije prezentira u hiljadama ili milionima jedinica valute u kojoj prezentira. To je prihvatljivo sve dok subjekt objavljuje nivo zaokruživanja i dok se ne izostavljaju značajne informacije.

Izveštaj o finansijskom položaju

Informacije koje se trebaju prezentirati u izvještaju o finansijskom položaju

54. U izvještaj o finansijskom položaju obavezno se uključuju stavke koje prikazuju sljedeće iznose:
- (a) nekretnine, postrojenja i oprema;
 - (b) ulaganja u nekretnine;
 - (c) nematerijalna imovina;
 - (d) finansijska imovina (bez iznosa iskazanih pod tačkama (e), (h) i (i));
 - (e) ulaganja obračunata metodom udjela;
 - (f) biološka imovina u okviru djelokruga MRS-a 41- *Poljoprivreda*;
 - (g) zalihe;
 - (h) potraživanja od kupaca i ostala potraživanja;
 - (i) novac i novčani ekvivalenti;
 - (j) ukupna imovina klasificirana u portfelj namijenjen prodaji, i imovina u sastavu grupe namijenjene otuđenju klasificirana u portfelj namijenjen prodaji u skladu sa MSFI-jem 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje*;
 - (k) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze;
 - (l) rezervisanja;
 - (m) finansijske obaveze (bez iznosa iskazanih pod tačkama (k) i (l));
 - (n) tekuće porezne obaveze i sredstva, kako su definirani u MRS-u 12 - *Porez na dobit*;
 - (o) odgođene porezne obaveze i odgođena porezna sredstva, kako su definirani u MRS-u 12;
 - (p) obaveze uključene u grupe za otuđenje i razvrstane u portfelj namijenjen prodaji u skladu sa MSFI-jem 5;
 - (q) nekontrolirajući (manjinski) interesi iskazani u kapitalu; i
 - (r) emitirani kapital i rezerve koji se mogu pripisati vlasnicima matice.
55. Subjekt je dužan u izvještaju o finansijskom položaju prezentirati dodatne stavke, zaglavljia i međuzbirove (uključujući i raščlanjivanje stavki nabrojanih u tački 54.) ako je takva prezentacija važna za sagledavanje njegovog finansijskog položaja.
- 55.A Kada subjekt prezentira međuzbirove u skladu sa tačkom 55., ti međuzbirovi trebaju:
- (a) biti sastavljeni od stavki koje sadrže iznose priznate i mjerene u skladu sa MSFI-jevima;

- (b) biti prezentirani i označeni na način da stavke koje čine međuzbir budu jasne i razumljive;
- (c) biti dosljedni iz jednog perioda u drugi, u skladu sa tačkom 45.; i
- (d) biti prikazani tako da ne budu istaknutiji od međuzbirova i ukupnih zbirova koje MSFI-jevi zahtijevaju za izvještaje o finansijskom položaju.

56. Kad subjekt, u svom izvještaju o finansijskom položaju, kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu te kratkoročne i dugoročne obaveze prezentira odvojeno, odgođena porezna sredstva, odnosno odgođene porezne obaveze ne smije klasificirati kao kratkotrajnu imovinu, odnosno kratkoročne obaveze.

57. Ovaj Standard ne propisuje redosljed ni format u kojem subjekt prezentira stavke. U tački 54. su samo pobrojane stavke koje se po svojoj vrsti ili funkciji dovoljno razlikuju da bi opravdale odvojeno prezentiranje u izvještaju o finansijskom položaju. Pored toga:

- (a) stavke se uključuju kad su veličina, priroda ili funkcija neke stavke ili objedinjenih sličnih stavki takvi da je njihova odvojena prezentacija relevantna za razumijevanje finansijskog položaja subjekta; i
- (b) korišteni opisi i redosljed stavki ili objedinjenih sličnih stavki se mogu izmijeniti u skladu sa prirodom subjekta i njegovih transakcija, kako bi se pružile informacije koje su relevantne za razumijevanje finansijskog položaja subjekta. Na primjer, finansijska institucija može gore navedene opise izmijeniti da bi pružila informacije koje su relevantne za poslovanje finansijske institucije.

58. Subjekt donosi odluku o tome hoće li dodatne stavke prezentirati odvojeno na osnovu procjene:

- (a) prirode i likvidnosti imovine;
- (b) funkcije imovine u subjektu; i
- (c) iznosa, prirode i vremenske dinamike obaveza.

59. Primjena različitih osnova za mjerenje različitih grupa sredstava ukazuje na to da se njihova priroda ili funkcija razlikuju, te ih subjekt stoga prezentira kao odvojene stavke. Na primjer, različite grupe nekretnina, postrojenja i opreme mogu se u skladu sa MRS-om 16 knjižiti po nabavnoj vrijednosti ili revaloriziranim iznosima.

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

60. Subjekt je dužan, u svom izvještaju o finansijskom položaju, dugoročnu i kratkoročnu imovinu te dugoročne i kratkoročne obaveze prezentirati kao odvojene grupe u skladu sa tačkama 66-76., osim kada prezentacija zasnovana na likvidnosti pruža pouzdanije i relevantnije informacije. Kada se primijeni taj izuzetak, subjekt je dužan svu imovinu i sve obaveze prezentirati prema likvidnosti.

61. **Bez obzira na usvojenu metodu prezentacije, za svaku stavku imovine i obaveza u kojoj su ukupni iznosi za koje se očekuje da će se povratiti ili podmiriti u roku od:**
- (a) **najviše dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda, i**
 - (b) **više od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda, objavljuje iznos čiji se povrat ili podmirenje očekuje nakon više od dvanaest mjeseci.**
62. Ako subjekt isporučuje robu i usluge u okviru jasno prepoznatljivog poslovnog ciklusa, odvojeno klasificiranje kratkoročne i dugoročne imovine i obaveza u izvještaju o finansijskom položaju pruža korisne informacije tako što pravi razliku između neto imovine koja neprekidno cirkulira kao obrtni kapital i one koju subjekt koristi za dugoročno poslovanje. Tako se, također, skreće pažnja na imovinu za koju se očekuje da će se realizirati unutar tekućeg poslovnog ciklusa i obaveze koje dospijevaju za podmirenje u istom periodu.
63. Za neke subjekte, poput finansijskih institucija, prezentiranje imovine i obaveza po rastućoj ili opadajućoj likvidnosti pruža pouzdanije i relevantnije informacije nego prezentiranje uz razvrstavanje na dugotrajno/dugoročno i kratkotrajno/kratkoročno, jer ti subjekti ne isporučuju proizvode i usluge unutar jasno prepoznatljivog poslovnog ciklusa.
64. Subjektu je, kod primjene tačke 60., dopušteno prezentirati neke stavke imovine i obaveza klasificirane na dugotrajno i kratkotrajno, a ostale prema likvidnosti, ako se time obezbjeđuju pouzdanije i relevantnije informacije. Potreba za takvim kombiniranim prezentiranjem može nastati kod subjekata koji imaju raznovrsne poslovne djelatnosti.
65. Informacija o očekivanim datumima realizacije imovine i obaveza korisna je u procjenjivanju likvidnosti i solventnosti subjekta. *MSFI 7 – Finansijski instrumenti: objavljivanje* zahtijeva objavljivanje datuma dospjeća finansijske imovine i finansijskih obaveza. Finansijska imovina obuhvata potraživanja od kupaca i ostala potraživanja, a finansijske obaveze obuhvataju obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze. Informacije o očekivanom datumu povrata ili podmirenja nemonetarne imovine i obaveza, kao što su zalihe, odnosno rezervisanja, takođe su korisne, bez obzira na to da li su imovina i obaveze klasificirani u kratkoročno i dugoročno. Na primjer, subjekt objavljuje iznos zaliha za koje se očekuje povrat u periodu dužem od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda.

Kratkotrajna imovina

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

sredstva za podmirenje obaveze ograničena za vrijeme od najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda.

Svu ostalu imovinu subjekt je dužan klasificirati kao dugotrajnu.

67. U ovom Standardu se pojam “dugotrajna” koristi za materijalnu, nematerijalnu i finansijsku imovinu dugotrajne prirode. Međutim, standard ne zabranjuje upotrebu alternativnih naziva sve dok im je značenje jasno.
68. Poslovni ciklus subjekta je vrijeme između nabavke imovine radi obrade (prerade) i njene realizacije u novac ili novčane ekvivalente. Kada redovni poslovni ciklus subjekta nije jasno prepoznatljiv, pretpostavlja se da traje dvanaest mjeseci. Kratkotrajna imovina uključuje imovinu (kao što su zalihe i potraživanja od kupaca) koja se prodaje, troši ili realizira u sklopu redovnog poslovnoga ciklusa, čak i ako se očekuje da se neće realizirati unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda. Kratkotrajna imovina, također, uključuje imovinu koja se prvenstveno drži radi trgovanja (primjer je finansijska imovina unutar te kategorije koja se klasificira u imovinu namijenjenu trgovanju u skladu sa MRS-om 39) i kratkotrajni dio dugotrajne finansijske imovine.

Kratkoročne obaveze

69. Subjekt je dužan obavezu klasificirati u kratkoročnu kada:

- (a) očekuje da će obavezu podmiriti u toku svog redovnog poslovnog ciklusa;
- (b) obavezu drži prvenstveno radi trgovanja;
- (c) obaveza dospijeva za podmirenje u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda; ili
- (d) nema bezuslovno pravo da odgodi podmirenje obaveze za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda (vidjeti tačku 73.). Uslovi obaveze koji, po opciji druge strane, mogu rezultirati njenim podmirenjem kroz emisiju instrumenata kapitala ne utječu na njenu klasifikaciju.

Sve ostale obaveze subjekt je dužan klasificirati kao dugoročne obaveze.

70. Neke kratkoročne obaveze, kao što su obaveze prema dobavljačima, te neke obračunate obaveze za zaposlene i za ostale troškove poslovanja, čine dio obrtnog kapitala koji se koristi u redovnom poslovnom ciklusu subjekta. Subjekt je dužan takve poslovne stavke klasificirati kao kratkoročne obaveze, čak i ako njihovo podmirenje dospijeva u roku dužem od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda. I na klasifikaciju imovine i na klasifikaciju obaveza subjekta se primjenjuje isti redovni poslovni ciklus. Kada redovni ciklus poslovanja subjekta nije jasno prepoznatljiv, pretpostavlja se da on traje dvanaest mjeseci.
71. Ostale kratkoročne obaveze se ne podmiruju u sklopu redovnog poslovnog ciklusa, već njihovo podmirenje dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon kraja perioda ili se prvenstveno drže radi trgovanja. Primjeri su finansijske obaveze klasificirane u skladu sa MRS-om 39 kao namijenjene trgovanju, prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročni dio dugoročnih obaveza, obaveze za dividende, obaveze za porez na dobit te neposlovne obaveze. Finansijske obaveze kojima je obezbjeđeno finansiranje na dugoročnoj osnovi (tj. koje nisu dio obrtnog kapitala

koji se koristi u redovnom ciklusu poslovanja subjekta) i koje ne dopijevaju za podmirenje unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda predstavljaju dugoročne obaveze, uz primjenu tačaka 74. i 75.

72. Subjekt klasificira svoje finansijske obaveze kao kratkoročne ako njihovo podmirenje dopijeva unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda, čak i ako:
- (a) je izvorni rok bio duži od dvanaest mjeseci, i
 - (b) sporazum o refinansiranju ili reprogramiranju otplate na dugoročnoj osnovi je zaključen nakon izvještajnog perioda, a prije nego što su finansijski izvještaji odobreni za izdavanje.
73. Ako subjekt očekuje, i ima mogućnost slobodnog izbora da obavezu po osnovu postojećeg kredita refinansira ili prolongira za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda, tu obavezu klasificira kao dugoročnu, čak i ako bi inače dospjela unutar kraćeg perioda. Međutim, kada subjekt nema mogućnost slobodnog izbora da refinansira ili prolongira takvu obavezu (na primjer, nema sporazuma o refinansiranju), on ne razmatra mogućnost refinansiranja i obavezu klasificira kao kratkoročnu.
74. Ako je subjekt na kraju ili prije kraja izvještajnog perioda prekršio uslove iz ugovora o dugoročnom zajmu s posljedicom da obaveza postaje plativa na zahtjev, obavezu klasificira kao kratkoročnu, čak i ako je povjerilac, nakon izvještajnog perioda a prije odobrenja izdavanja finansijskih izvještaja, pristao na to da ne zatraži plaćanje zbog kršenja uslova. Subjekt obavezu klasificira kao kratkoročnu jer na kraju izvještajnog perioda nema bezuslovno pravo da odgodi plaćanje za najmanje dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog perioda.
75. Međutim, subjekt obavezu klasificira kao dugoročnu ako je povjerilac do kraja izvještajnog perioda pristao da odobri grace period koji ističe najmanje dvanaest mjeseci nakon kraja izvještajnog perioda, unutar kojeg subjekt može ispraviti povredu ugovora i u toku kojeg povjerilac ne može zahtijevati trenutnu naplatu.
76. Što se tiče zajmova klasificiranih u kratkoročne obaveze, ti događaji se u skladu sa MRS-om 10 – *Događaji nakon izvještajnog perioda* objavljuju kao događaji koji ne nalažu usklađivanje, ako između kraja izvještajnog perioda i datuma na koji je odobreno izdavanje finansijskih izvještaja dođe do:
- (a) refinansiranja na dugoročnoj osnovi;
 - (b) ispravljanja povrede ugovora o dugoročnom zajmu; i
 - (c) dobijanja grace perioda od povjerioca za ispravljanje povrede ugovora o dugoročnom zajmu, koji ističe najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog perioda,

Informacije koje se trebaju prezentirati ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama

77. **Subjekt je dužan objaviti, ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama, dalje raščlanjivanje prezentiranih stavki na način koji odgovara poslovanju subjekta.**

78. Nivo detalja koji su dati u daljnjem raščlanjivanju zavisi od zahtjeva MSFI-jeva, te od veličine, prirode i funkcije iznosa o kojima je riječ. Subjekt, također, koristi faktore iz tačke 58. prilikom odlučivanja o osnovi daljnjeg raščlanjivanja. Objavljivanje se razlikuje zavisno od stavke, na primjer:
- (a) stavke nekretnina, postrojenja i opreme se raščlanjuju po grupama u skladu sa MRS-om 16;
 - (b) potraživanja se raščlanjuju na iznose potraživanja od kupaca, potraživanja od povezanih strana, avanse i ostala potraživanja;
 - (c) zalihe se raščlanjuju u skladu sa MRS-om 2 - *Zalihe* na trgovačku robu, sirovine, materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode;
 - (d) rezervisanja se raščlanjuju na rezervisanja za primanja zaposlenih i ostale stavke; i
 - (e) vlasnički kapital i rezerve se raščlanjuju u različite grupe kao što su uplaćeni kapital, dionička premija i rezerve.
79. **Subjekt je dužan, bilo u izvještaju o finansijskom položaju ili izvještaju o promjenama kapitala, ili u bilješkama, objaviti sljedeće:**
- (a) **za svaku vrstu dioničkoga kapitala:**
 - (i) broj odobrenih dionica;
 - (ii) broj izdatih i u cijelosti plaćenih i broj izdatih dionica koje nisu u cijelosti plaćene;
 - (iii) nominalnu vrijednost po dionici ili da dionice nemaju nominalnu vrijednost;
 - (iv) usklađivanje broja izdatih dionica na početku i na kraju perioda;
 - (v) prava, povlastice i ograničenja vezana uz vrstu dionica, uključujući ograničenja u raspodjeli dividendi i povratu kapitala;
 - (vi) dionice subjekta koje drži subjekt ili ih drže njegova zavisna ili pridružena društva; i
 - (vii) dionice rezervirane za izdavanje po opcijama i ugovorima o prodaji dionica, uključujući uslove i iznose; i
 - (b) opis prirode i namjene svake rezerve u okviru kapitala.
80. Subjekt čiji kapital nije dionički, kao što je partnerstvo (ortaštvo) ili trust, dužan je objaviti informacije istovjetne onima koje nalaže tačka 79.(a), prikazujući promjene tokom perioda za svaku kategoriju udjela u kapitalu, kao i prava, povlastice i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju udjela u kapitalu.
- 80.A Ako je subjekt reklasificirao
- (a) instrument s opcijom prodaje razvrstan kao vlasnički instrument, ili

- (b) instrument koji subjektu nalaže obavezu da drugoj strani isporuči srazmjeran udio u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije, i razvrstan je kao vlasnički instrument

između finansijskih obaveza i kapitala, dužan je objaviti iznos koji je reklasificiran sa svake i u svaku od ovih kategorija (finansijske obaveze ili kapital), kao i vrijeme i razloge razvrstavanja.

Izveštaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

81. [brisan]

81.A Izveštaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti), pored dijela o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, treba da prikaže:

- (a) dobit ili gubitak;
- (b) ukupnu ostalu sveobuhvatnu dobit;
- (c) sveobuhvatnu dobit perioda, koju čini zbir dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti.

Ako subjekt prezentira posebno izvještaj o dobiti ili gubitku, onda neće prikazati dio o dobiti ili gubitku u izvještaju u kojem se prikazuje sveobuhvatna dobit.

81.B Pored dijela o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, subjekt je dužan prikazati sljedeće stavke, kao dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit raspodijeljene na period:

- (a) dobit ili gubitak perioda koji se može pripisati:
 - (i) udjelima bez prava kontrole, ili
 - (ii) vlasnicima matice.
- (b) sveobuhvatna dobit perioda koja se može pripisati:
 - (i) udjelima bez prava kontrole, ili
 - (ii) vlasnicima matice.

Ako subjekt prikazuje dobit ili gubitak u posebnom izvještaju, on je u tom izvještaju dužan prikazati (a).

Informacije koje se trebaju prezentirati u dijelu o dobiti ili gubitku ili u izvještaju o dobiti ili gubitku

82. Pored stavki koje zahtijevaju drugi MSFI-jevi, dio o dobiti ili gubitku ili izvještaj o dobiti i gubitku uključuje stavke koje prikazuju sljedeće iznose za period:

- (a) prihode;
- (b) finansijske troškove;
- (c) udio u dobiti ili gubicima pridruženih društava i zajedničkih poduhvata, obračunatih metodom udjela;

- (d) **porezni rashod;**
- (e) [brisano]
- (ea) **jedan iznos za ukupna obustavljena poslovanja (vidjeti MSFI 5).**
- (f)–(i) [brisano]

Informacije koje se trebaju prezentirati u dijelu o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

82.A Dio o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti treba prikazati stavke koje prikazuju sljedeće iznose za period:

- (a) **stavke ostale sveobuhvatne dobiti (osim iznosa u tački (b)), klasificirane po prirodi i grupisane na one koje, u skladu sa ostalim MSFI-jevima:**
 - (i) **neće biti naknadno reklasificirane u dobitak ili gubitak; i**
 - (ii) **one koje će naknadno biti reklasificirane u dobit i gubitak kada se zadovolje posebni uslovi.**
- (b) **udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava i zajedničkih poduhvata, obračunatih metodom udjela, izdvojen u udio stavki koje, u skladu sa ostalim MSFI-jevima:**
 - (i) **neće biti naknadno reklasificirane u dobit ili gubitak; i**
 - (ii) **one koje će naknadno biti reklasificirane u dobit i gubitak kada se zadovolje posebni uslovi.**

83–

84. [brisano]

85. Subjekt je dužan u izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prikazati dodatne stavke, zaglavlja i međuzbirove (uključujući i raščlanjivanja stavki nabrojanih u tački 82.) ako je takav prikaz važan za razumijevanje finansijskog uspjeha subjekta.

85.A Kada subjekt prezentira međuzbirove u skladu sa tačkom 85., ti međuzbirovi trebaju:

- (a) biti sastavljeni od stavki koje sadrže iznose priznate i mjerene u skladu sa MSFI-jevima;
- (b) biti prikazani i označeni na način da stavke koje sačinjavaju međuzbir budu jasne i razumljive;
- (c) biti dosljedni iz jednog perioda u drugi, u skladu sa tačkom 45.; i
- (d) biti prikazani tako da ne budu istaknutiji od međuzbirova i ukupnih zbirova koje MSFI-jevi zahtijevaju za izvještaj(e) koji prezentiraju dobit ili gubitak i ostalu sveukupnu dobit.

85.B Subjekt je dužan u izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prezentirati stavke koje svaki međuzbir prikazan u skladu sa tačkom 85. sravnjavaju sa međuzbirovima ili ukupnim zbirovima koje MSFI-jevi zahtijevaju za takav izvještaj/takve izvještaje.

86. S obzirom na to da se efekti različitih aktivnosti, transakcija i drugih događaja subjekta razlikuju po učestalosti, mogućnosti nastanka dobiti ili gubitka te predvidljivosti, objavljivanje elemenata finansijskog uspjeha pomaže korisnicima u sagledavanju dostignutog finansijskog uspjeha i izradi projekcija budućeg finansijskog uspjeha. Subjekt uključuje dodatne stavke u izvještaj(e) o dobitku ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, i mijenja korišteni opis i redoslijed stavki ako je to neophodno radi pojašnjenja elemenata finansijskog uspjeha. Faktori koje subjekt pri tome razmatra su značajnost, kao i priroda i funkcija stavki prihoda i rashoda. Na primjer, finansijska institucija može nazive stavki mijenjati kako bi pružila informacije koje su relevantne za poslovanje finansijske institucije. Stavke prihoda i rashoda se ne prebijaju, osim kada su ispunjeni kriteriji iz tačke 32.

87. Subjekt ne smije ni jednu stavku prihoda ili rashoda u izvještaju(ima) o sveobuhvatnoj dobiti ili računu dobiti i gubitka, kao ni u bilješkama, prezentirati kao vanrednu stavku.

Dobit ili gubitak perioda

88. Subjekt je dužan sve stavke prihoda i rashoda perioda uključiti u dobit ili gubitak, osim ako neki MSFI ne nalaže ili dopušta drukčije.

89. U nekim MSFI-jevima su navedene okolnosti u kojima subjekt priznaje određene stavke izvan dobiti i gubitka tekućeg perioda. MRS 8 navodi dvije takve okolnosti: ispravka greške i utjecaj promjena računovodstvenih politika. Drugi MSFI-jevi nalažu ili dopuštaju da se elementi ostale sveobuhvatne dobiti, koji udovoljavaju definiciji prihoda ili rashoda iz *Okvira*⁵, isključe iz dobiti i gubitka (vidjeti tačku 7).

Ostala sveobuhvatna dobit perioda

90. Subjekt je dužan objaviti iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući reklasifikacijska usklađenja, bilo u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, ili u bilješkama.

91. Subjekt može stavke ostale sveobuhvatne dobiti prezentirati ili:

- (a) umanjene za pripadajuće porezne efekte, ili
- (b) prije pripadajućih poreznih efekata, u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te stavke.

Ako subjekt izabere alternativu (b), on je dužan porez raspodijeliti na stavke koje bi se naknadno mogle reklasificirati u dio u kojem se iskazuje dobit ili gubitak i stavke koje se neće naknadno reklasificirati u dio u kojem se iskazuje dobit ili gubitak.

92. Subjekt je dužan objaviti reklasifikacijska usklađenja koja se odnose na komponente ostale sveobuhvatne dobiti.

93. U drugim MSFI-jevima se navodi da li, i kada se iznosi ranije priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti reklasificiraju u dobit ili gubitak. Reklasifikacija po toj osnovi se u ovom Standardu naziva reklasifikacijskim usklađenjem.

⁵ U septembru 2010. godine, IASB je taj *Okvir* zamijenio *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*

Reklasifikacijsko usklađenje se uključuje u povezanu komponentu ostale sveobuhvatne dobiti u periodu u kojem je usklađenje reklasificirano u dobit ili gubitak. Na primjer, dobit ostvarena otuđenjem finansijske imovine raspoložive za prodaju se uključuje u dobit ili gubitak tekućeg perioda. Riječ je o iznosima koji su se mogli priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti kao nerealizirana dobit u tekućem ili prethodnim periodima. Takva nerealizirana dobit se mora oduzeti od ostale sveobuhvatne dobiti u periodu u kojem je realizirana dobit reklasificirana u dobit ili gubitak, kako bi se izbjeglo da bude dva puta uključena u ukupnu sveobuhvatnu dobit.

94. Subjekt može reklasifikacijska usklađenja prezentirati u izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama. Subjekt koji reklasifikacijska usklađenja prezentira u bilješkama, prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti nakon svih povezanih reklasifikacijskih usklađenja.
95. Reklasifikacijska usklađenja proizlaze iz, na primjer, otuđenja inostranih dijelova poslovanja (vidjeti MRS 21), prestanka priznavanja finansijske imovine raspoložive za prodaju (vidjeti MRS 39) i kada zaštićena prognozirana transakcija utiče na dobit ili gubitak (za zaštitu novčanih tokova vidjeti tačku 100. MRS-a 39).
96. Reklasifikacijska usklađenja ne proizlaze iz promjena revalorizacijskih rezervi priznatih u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, kao ni po osnovu ponovnih mjerenja planova definiranih primanja priznatih u skladu sa MRS-a 19. Te komponente se priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i u narednim periodima se ne reklasificiraju u dobit ili gubitak. Promjene revalorizacijskih rezervi mogu se u idućim periodima prenijeti na zadržanu dobit u skladu sa korištenjem imovine ili kad se imovina prestane priznavati (vidjeti MRS 16 i MRS 38).

Informacije koje se trebaju prezentirati u izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama

97. **Kada su stavke prihoda i rashoda značajne, subjekt je dužan njihovu prirodu i njihove iznose objaviti zasebno.**
98. U okolnosti u kojima bi se stavke prihoda i rashoda trebale zasebno objaviti se ubrajaju:
- (a) otpis zaliha do neto ostvarive vrijednosti ili otpis nekretnina, postrojenja i opreme do nadoknadivog iznosa, kao i poništenje takvog otpisa;
 - (b) restrukturiranje aktivnosti subjekta i ukidanje rezervisanja za troškove restrukturiranja;
 - (c) otuđenje stavki nekretnina, postrojenja i opreme;
 - (d) otuđenje ulaganja;
 - (e) prekinuto poslovanje;
 - (f) izmirenje troškova sudskih sporova; i
 - (g) ostali slučajevi ukidanja rezervisanja.
99. **Subjekt treba prezentirati strukturu rashoda priznatih u dobit ili gubitak koristeći klasifikaciju ili prema vrsti rashoda, ili prema funkcijama koje**

rashodi imaju u poslovnom subjektu, zavisno od toga koja od njih pruža pouzdanije i relevantnije informacije.

100. Subjekti se podstiču da strukturu rashoda iz tačke 99. prezentiraju u izvještaju (ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.
101. Stavke rashoda se dalje raščlanjuju kako bi se istakle komponente finansijskog uspjeha koje se mogu razlikovati prema učestalosti, potencijalu za stvaranje dobiti ili gubitka, i predvidljivosti. Ovo raščlanjivanje se vrši na jedan od dva navedena načina.
102. Prvi način raščlanjivanja je prema metodi vrste rashoda. Subjekt objedinjava rashode u izvještaju o dobiti ili gubitku prema njihovoj prirodi (na primjer amortizacija, troškovi sirovina i materijala, troškovi prevoza, primanja zaposlenih i troškovi oglašavanja) i ne raspoređuje ih na razne funkcije subjekta. Ova metoda može biti jednostavna za primjenu jer nije neophodno rashode rasporediti po funkcijama. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode vrste troškova:

Prihod	X
Ostali prihodi	X
Promjene u zalihama gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	X
Utrošene sirovine i potrošni materijal	X
Troškovi primanja zaposlenih	X
Troškovi amortizacije materijalne i nematerijalne imovine	X
Ostali rashodi	X
Ukupni rashodi	(X)
Dobit prije oporezivanja	X

103. Drugi način raščlanjivanja je prema funkciji rashoda ili metodi "troškova prodaje", te se rashodi klasificiraju prema njihovoj funkciji kao dio troškova prodaje proizvoda ili, na primjer, troškova distribucije i administrativnih troškova. Prema toj metodi, subjekt troškove prodaje objavljuje odvojeno od drugih troškova. Ta metoda pruža korisnicima relevantnije informacije nego metoda klasificiranja rashoda prema vrsti, ali raspoređivanje troškova prema funkciji može zahtijevati proizvoljno raspoređivanje i sadržavati značajan stepen prosuđivanja. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode funkcije rashoda:

Prihod	X
Troškovi prodaje proizvoda	(X)
Bruto dobit	X
Ostali prihodi	X
Troškovi distribucije	(X)
Administrativni troškovi	(X)
Ostali rashodi	(X)
Dobit prije oporezivanja	X

104. **Subjekt koji klasificira rashode po funkcijama dužan je objaviti dodatne informacije o vrstama rashoda, uključujući rashode po osnovu amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine te troškove primanja zaposlenih.**

105. Izbor između metode funkcije rashoda i metode vrsta troškova zavisi od historijskih faktora, faktora ekonomske djelatnosti i prirode poslovanja subjekta. Obje metode ukazuju na troškove koji se mogu mijenjati, direktno ili indirektno, s promjenama u nivou prodaje ili proizvodnje subjekta. S obzirom na to da prednost jedne ili druge metode prezentacije zavisi od vrste subjekta, ovaj Standard zahtijeva od uprave da izabere način prezentacije koji je pouzdaniji i relevantniji. Međutim, pošto su informacije o vrsti rashoda korisne za predviđanje budućih novčanih tokova, ako se primjenjuje raščlanjivanje po metodi funkcija troškova, potrebno je dodatno objavljivanje. Pojam “troškovi primanja zaposlenih” iz tačke 104. ima isto značenje kao i u MRS-u 19.

Izvještaj o promjenama kapitala

Informacije koje se trebaju prezentirati u izvještaju o promjenama kapitala

106. Subjekt je dužan prezentirati izvještaj o promjenama kapitala u skladu sa zahtjevima tačke 10. Izvještaj o promjenama kapitala treba uključivati sljedeće informacije:
- (a) ukupnu sveobuhvatnu dobit perioda, iskazujući odvojeno ukupne iznose koji se mogu podijeliti vlasnicima matice i vlasnicima nekontrolirajućih (manjinskih) interesa;
 - (b) za svaku komponentu kapitala, efekte retroaktivne primjene promjene računovodstvenih politika ili retroaktivnog prepravljnja iznosa priznatih u skladu sa MRS-om 8; i
 - (c) [brisano]
 - (d) za svaku komponentu kapitala, sravnjavanje knjigovodstvenog iznosa na početku i na kraju perioda, uz odvojeno prikazivanje svake promjene proizašle iz:
 - (i) dobiti ili gubitka;
 - (ii) ostale sveobuhvatne dobiti; i
 - (iii) transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu vlasnika, uz odvojen prikaz uplata vlasnika i isplata vlasnicima po osnovu kapitala, kao i promjena vlasničkih udjela u zavisnim društvima koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole.

Informacije koje se trebaju prezentirati u izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama

- 106.A Za svaku komponentu kapitala subjekt treba prikazati, ili u izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama, analizu ostale sveobuhvatne dobiti po stavkama (vidjeti tačku 106.(d)(ii)).
107. Subjekt je dužan, ili u izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama, prezentirati iznos dividende koja je priznata za raspodjelu vlasnicima u toku perioda, kao i pripadajući iznos dividendi po dionici.

108. Komponente kapitala iz tačke 106. obuhvataju, na primjer, svaku klasu uplaćenog kapitala, ukupni iznos svake klase ostale sveobuhvatne dobiti i zadržanu dobit.
109. Promjene kapitala subjekta između početka i kraja izvještajnog perioda odražavaju povećanje ili smanjenje neto imovine tokom tog perioda. Ukupna promjena kapitala tokom perioda predstavlja ukupni iznos prihoda i rashoda, uključujući dobit i gubitke, ostvarenih aktivnostima subjekta u tom periodu, osim promjena koje proizlaze iz transakcija s vlasnicima provedenim u svojstvu vlasnika (kao što su uplate kapitala, otkup vlastitih vlasničkih instrumenata i dividende) i transakcijskih troškova direktno povezanih s takvim transakcijama.
110. MRS 8 zahtijeva retroaktivno usklađivanje za efekte promjena računovodstvenih politika, u mjeri u kojoj je to izvodljivo, osim ako prelazne odredbe nekog MSFI-ja ne nalažu drukčije. MRS 8, također, zahtijeva retroaktivno prepravljavanje radi ispravljanja grešaka, u mjeri u kojoj je to izvodljivo. Retroaktivno usklađivanje i retroaktivno prepravljavanje nisu promjene kapitala, već usklađivanja koja se vrše na početnom stanju zadržane dobiti, osim ako neki MSFI ne nalaže retroaktivno usklađivanje neke druge komponente kapitala. Tačka 106.(b) zahtijeva da se usklađenja objave u izvještaju o promjeni kapitala ukupno za svaku komponentu kapitala, tako da se ona koja su nastala usljed promjena računovodstvenih politika prikažu odvojeno od onih koja su proizašla iz ispravljanja grešaka. Ta usklađivanja se objavljuju za svaki prethodni period i početak perioda.

Izveštaj o novčanim tokovima

111. Informacije o novčanim tokovima pružaju korisnicima finansijskih izvještaja podlogu za ocjenjivanje sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i potreba poslovnog subjekta za korištenjem ovih novčanih tokova. MRS 7 navodi zahtjeve koji se odnose na prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima i objavljivanje informacija o novčanim tokovima.

Bilješke

Struktura

112. U bilješkama se:
- (a) **prezentiraju informacije o osnovi za sastavljanje finansijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama primijenjenim u skladu s tačkama 117-124.;**
 - (b) **objavljaju informacije koje zahtijevaju MSFI-jevi, a koje nisu prikazane nigdje drugo u finansijskim izvještajima; i**
 - (c) **pružaju dodatne informacije koje nisu prezentirane nigdje drugo u finansijskim izvještajima, ali su relevantne za njihovo razumijevanje.**
113. **Subjekt je dužan bilješke prezentirati sistematski, koliko god je to moguće. Prilikom određivanja sistematskog načina prezentiranja, subjekt je dužan razmotriti njegov utjecaj na razumljivost i uporedivost finansijskih izvještaja. Subjekt je dužan svaku stavku u izvještaju o finansijskom položaju i izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj**

dobiti, te izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima, povezati oznakom sa svakom informacijom u bilješkama koja se na nju odnosi.

114. U primjere sistematskog redosljeda prikazivanja ili grupisanja bilješki spadaju:
- (a) isticanje onih područja poslovanja za koje subjekt smatra da su najrelevantniji za razumijevanje njegovog finansijskog uspjeha i finansijskog položaja, kao što je grupisanje aktivnosti o određenim poslovnim aktivnostima;
 - (b) grupisanje informacija o stavkama mjerenim na sličan način, kao što je imovina mjerena po fer vrijednosti; ili
 - (c) praćenje redosljeda stavki u izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i izvještaju o finansijskom položaju, kao što su:
 - (i) izjava o usklađenosti sa MSFI-ima (vidjeti tačku 16.);
 - (ii) primijenjene značajne računovodstvene politike (vidjeti tačku 117.);
 - (iii) informacije koje potkrepljuju stavke prikazane u izvještaju o finansijskom položaju te izvještaju(ima) o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima, po redosljedu prema kojem su svaki od tih izvještaja i svaka od tih stavki prikazani; i
- Ostala objavlivanja, uključujući:
- (1) potencijalne obaveze (vidjeti MRS 37) i nepriznate ugovorne obaveze; i
 - (2) nefinansijske informacije, na primjer, ciljeve i politike subjekta koji se odnose na upravljanje finansijskim rizikom (vidjeti MSFI 7).

115. [brisan]

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

Objavlivanje računovodstvenih politika

117. **Subjekt je dužan da, u okviru pregleda značajnih računovodstvenih politika, objavi:**
- (a) **osnovu (ili osnove) mjerenja korištenu (odnosno korištene) u sastavljanju finansijskih izvještaja; i**
 - (b) **druge primijenjene računovodstvene politike koje su relevantne za razumijevanje finansijskih izvještaja.**
118. Važno je da subjekt korisnike informira o korištenoj osnovi ili osnovama mjerenja u finansijskim izvještajima (na primjer, historijski trošak, tekući trošak, neto ostvariva vrijednost, fer vrijednost ili nadoknadivi iznos) jer osnova na kojoj su sastavljeni finansijski izvještaji značajno utječe na njihove analize. Kada subjekt u finansijskim izvještajima koristi više osnova za mjerenje, na primjer, kada se određena kategorija imovine revalorizira, dovoljno je pružiti informaciju

o kategorijama imovine i obaveza na koju je primijenjena pojedina osnova mjerenja.

119. Pri odlučivanju da li određenu računovodstvenu politiku treba objaviti, uprava razmatra da li će objavljivanje pomoći korisnicima u razumijevanju načina na koji su transakcije, ostali događaji i uslovi utjecali na iskazani finansijski uspjeh i finansijski položaj. Svaki subjekt razmatra koju prirodu poslovnih operacija i politika bi korisnici očekivali da takva vrsta subjekta objavi. Za korisnike je naročito korisno objavljivanje određenih računovodstvenih politika koje su odabrane kao alternative dozvoljene u MSFI-jevima. Primjer je objavljivanje toga da li subjekt primjenjuje model fer vrijednosti ili metod nabavne vrijednosti za svoje ulaganje u nekretnine (vidi MRS 40 – *Ulaganja u nekretnine*). Neki MSFI-jevi izričito zahtijevaju objavljivanje određenih računovodstvenih politika, uključujući i izbor uprave između različitih politika koje MSFI-jevi dopuštaju. Na primjer, MRS 16 zahtijeva objavljivanje osnove mjerenja korištene za kategorije nekretnina, postrojenja i opreme.
120. [brisan]
121. Računovodstvena politika može biti važna zbog vrste djelatnosti subjekta, čak i ako prikazani iznosi za tekući i prethodni period nisu značajni. Takođe je prikladno objaviti svaku važnu računovodstvenu politiku koju MSFI-jevi ne nalažu izričito, ali koju je subjekt izabrao i primijenio u skladu s MRS-om 8.
122. **U pregledu značajnih računovodstvenih politika ili drugim bilješkama, subjekt treba objaviti prosuđivanja, odvojeno od onih koja uključuju procjene (vidjeti tačku 125.), što ih je uprava izvršila u procesu primjene računovodstvenih politika subjekta, a koje imaju najznačajniji utjecaj na iznose koji su priznati u finansijskim izvještajima.**
123. U postupku primjene računovodstvenih politika subjekta, uprava, uz konkretne procjene, vrši i brojne okvirne procjene, koje mogu znatno utjecati na iznose priznate u finansijskim izvještajima. Na primjer, uprava vrši okvirne procjene pri određivanju:
- (a) da li je finansijska imovina ulaganje koje se drži do dospelja;
 - (b) kada se skoro svi važni rizici i koristi od vlasništva finansijske imovine ili iznajmljene imovine prenose na druge subjekte; i
 - (c) da li je neka prodaja proizvoda u suštini finansijski aranžman, te stoga ne stvara prihod.
124. Objavljivanje nekih informacija u skladu sa tačkom 122. zahtijevaju drugi MSFI-jevi. Na primjer, MSFI 12 – *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*, zahtijeva od subjekta da objavi procjene koje je donio prilikom određivanja ima li kontrolu nad drugim subjektom. MRS 40 – *Ulaganja u nekretnine* zahtijeva objavljivanje kriterija koje je subjekt postavio radi razlikovanja investicijskih nekretnina od nekretnina koje koristi vlasnik i nekretnina namijenjenih prodaji u sklopu redovnog poslovanja, kada je klasificiranje nekretnina složeno.

Izvori neizvjesnosti procjena

125. **Subjekt je dužan objaviti informacije o pretpostavkama koje se odnose na budućnost, te drugim osnovnim izvorima neizvjesnosti procjena na kraju**

izvještajnog perioda, kod kojih postoji znatan rizik da će, u narednoj finansijskoj godini, dovesti do značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza. U bilješkama se o takvoj imovini i obavezama objavljuju detalji o:

(a) njihovoj prirodi, i

(b) njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti na kraju izvještajnog perioda.

126. Određivanje knjigovodstvenih iznosa neke imovine i obaveza zahtijeva procjenjivanje efekata neizvjesnih budućih događaja na tu imovinu i obaveze na kraju izvještajnog perioda. Na primjer, u nedostatku posljednjih poznatih tržišnih cijena, za mjerenje nadoknadivog iznosa grupa nekretnina, postrojenja i opreme, efekta tehnološke zastarjelosti zaliha, rezervisanja koja zavise od konačnog ishoda sudskih sporova u toku, te dugoročnih obaveza po pitanju primanja zaposlenih, kao što su obaveze za penzije, neophodne su procjene koje se odnose na budućnost. Riječ je o procjenama koje uključuju pretpostavke o pitanjima kao što su usklađenje novčanih tokova zbog rizika ili diskontne stope, buduće promjene plaća i buduće promjena cijena koje utječu na druge troškove.
127. Pretpostavke i drugi izvori neizvjesnosti procjena objavljeni u skladu sa tačkom 125. odnose se na procjene koje od uprave zahtijevaju najteže, subjektivne i složene okvirne procjene. Kako se povećava broj varijabli i pretpostavki koje utječu na mogući budućí ishod neizvjesnosti, tako i okvirne procjene postaju sve subjektivnije i složenije, a time je i sve veća mogućnost značajnih usklađenja knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza koji iz njih proizlaze.
128. Podatke iz tačke 125. nije potrebno objaviti za imovinu i obaveze kod kojih je rizik značajne promjene njihovih knjigovodstvenih iznosa u narednoj finansijskoj godini velik, ako su na kraju izvještajnog perioda mjereni po fer vrijednostima zasnovanim na cijenama koje kotiraju na aktivnom tržištu za istovjetnu imovinu ili obaveze. Njihove fer vrijednosti se mogu značajno promijeniti u narednoj finansijskoj godini, ali te promjene neće nastati zbog pretpostavki ili drugih izvora neizvjesnosti procjena na kraju izvještajnog perioda.
129. Subjekt je dužan informacije iz tačke 125. objaviti na način koji korisnicima finansijskih izvještaja pomaže da razumiju okvirne procjene uprave koje se tiču budućnosti i drugih izvora neizvjesnosti procjena. Priroda i obim informacija zavise od vrsta pretpostavki i drugih okolnosti. Primjeri za vrste informacija koje subjekt objavljuje su:
- (a) priroda pretpostavke ili neka druga neizvjesnost procjene;
 - (b) osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode, pretpostavke i procjene na kojima počiva njihovo izračunavanje, uključujući i razloge za tu osjetljivost;
 - (c) očekivano razrješenje neizvjesnosti i obim razumno mogućih ishoda unutar naredne finansijske godine u vezi s knjigovodstvenim iznosima imovine i obaveza na koje utječe; i
 - (d) objašnjenja promjena izvršenih u prethodnim pretpostavkama koje se odnose na tu imovinu i obaveze, ako neizvjesnost ostane nerazriješena.
130. Ovaj Standard ne zahtijeva od subjekta da, prilikom objavljivanja informacija iz tačke 125., objavi informacije iz budžeta ili previdanja.

131. Ponekad nije izvodljivo objaviti obim mogućih efekata neke pretpostavke ili nekog drugog izvora neizvjesnosti procjene na kraju izvještajnog perioda. U tom slučaju, subjekt objavljuje da je, na osnovu postojećih saznanja, razumno moguće da ishodi u narednoj finansijskoj godini budu različiti od pretpostavljenih ishoda, i da to može zahtijevati značajno usklađenje knjigovodstvenog iznosa imovine ili obaveze na koju utječu. U svakom slučaju, subjekt objavljuje vrstu i knjigovodstveni iznos određene stavke imovine ili obaveza (ili kategorije imovine i obaveza) koji su pod uticajem takve pretpostavke.
132. Objavljivanje određenih okvirnih procjena uprave u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta iz tačke 122., ne odnosi se na objavljivanje izvora neizvjesnosti konkretnih procjena iz tačke 125.
133. Objavljivanje nekih pretpostavki koje bi inače bile potrebne u skladu sa tačkom 125., zahtijevaju drugi MSFI-jevi. Na primjer, MRS 37 zahtijeva, u određenim okolnostima, objavljivanje glavnih pretpostavki u vezi s budućim događajima koji utječu na kategorije rezervisanja. MSFI 13 - *Mjerenje fer vrijednosti* zahtijeva objavljivanje značajnih pretpostavki (uključujući i tehniku(e) vrednovanja i inpute) koje subjekt koristi u mjerenju fer vrijednosti imovine i obaveza koji se knjiže po fer vrijednosti.

Kapital

134. **Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućuju da ocijene ciljeve, politike i procese upravljanja kapitalom tog subjekta.**
135. Da bi postupio u skladu sa tačkom 134., subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) kvalitativne informacije o svojim ciljevima, politikama i procesima upravljanja kapitalom, uključujući:
 - (i) opis onoga čime upravlja kao kapitalom;
 - (ii) kada se na subjekt primjenjuju izvana nametnuti zahtjevi u pogledu kapitala, njihovu prirodu i način na koji su ugrađeni u upravljanje kapitalom; i
 - (iii) način na koji ispunjava svoje ciljeve upravljanja kapitalom.
 - (b) sažete kvantitativne podatke o onome čime upravlja kao kapitalom; neki subjekti određene finansijske obaveze (npr. neke oblike podređenih zaduženja) posmatraju kao dio kapitala; drugi subjekti iz kapitala isključuju određene komponente kapitala (npr. komponente koje proizlaze iz zaštite novčanog toka);
 - (c) sve promjene u (a) i (b) u odnosu na prethodni period;
 - (d) da li je u toku perioda radio u skladu sa nekim zahtjevima nametnutim izvana u pogledu kapitala;
 - (e) ako nije radio u skladu sa takvim, izvana nametnutim, zahtjevima, kojima podliježe u pogledu kapitala, posljedice tog nepridržavanja.

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

136. Subjekt može upravljati kapitalom na mnoge načine i podlijevati raznim zahtjevima po pitanju kapitala. Na primjer, konglomerat može obuhvatiti subjekte koji se bave djelatnostima osiguranja i onima iz bankarskog sektora i koji mogu poslovati u nekoliko različitih jurisdikcija. Ako objedinjeno objavljivanje zahtjeva u pogledu kapitala i načina na koji se kapitalom upravlja ne pruža korisne informacije, ili iskrivljuje način na koji korisnici shvataju kapitalne resurse subjekta, subjekt je dužan odvojeno prikazati informacije o svakom zahtjevu u pogledu kapitala kojem podliježe.

Finansijski instrumenti s opcijom prodaje klasificirani kao kapital

- 136.A Za finansijske instrumente s opcijom prodaje klasificiranim kao kapital, subjekt je dužan objaviti (ako već nije objavljeno negdje drugo):
- (a) sažete kvantitativne podatke o iznosu klasificiranom kao kapital;
 - (b) svoje ciljeve, politike i procese za upravljanje svojim obavezama za ponovni otkup ili otkup instrumenata na zahtjev imaoaca instrumenata, uključujući sve promjene u odnosu na prethodni period;
 - (c) očekivane odlive novca prilikom ponovnog otkupa ili otkupa te klase finansijskih instrumenata; i
 - (d) informacije o načinu utvrđivanja očekivanog novčanog odliva prilikom ponovnog otkupa ili otkupa.

Ostala objavljivanja

137. Subjekt je u bilješkama dužan objaviti:
- (a) iznos predloženih ili objavljenih dividendi prije nego što se odobri izdavanje finansijskih izvještaja, ali koji nije priznat kao raspodjela vlasnicima tokom perioda, kao i pripadajući iznos po dionici; i
 - (b) iznos svih kumulativnih povlaštenih dividendi koji nije priznat.
138. Ako nije objavljeno nigdje drugo u okviru informacija u finansijskim izvještajima, subjekt je dužan objaviti sljedeće:
- (a) sjedište i pravni oblik subjekta, državu u kojoj je osnovan i službenu adresu registrovanog sjedišta (ili glavno mjesto poslovanja ako se razlikuje od službenog sjedišta);
 - (b) opis vrste poslovanja subjekta i njegovih osnovnih djelatnosti;
 - (c) naziv matice i krajnje matice grupe; i
 - (d) ako je riječ o subjektu s ograničenim trajanjem, informacije o trajanju subjekta.

Prelazni period i datum stupanja na snagu

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

- 139.A MRS-om 27 (s izmjenama iz 2008. godine) je izmijenjena i dopunjena tačka 106. Subjekt je tu izmjenju i dopunu dužan primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. jula 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008. godine) na neki raniji period, dužan je i tu izmjenju i dopunu primijeniti i na taj raniji period. Izmjena i dopuna se primjenjuje retroaktivno.
- 139.B *Finansijski instrumenti s opcijom prodaje i obaveze iz osnova likvidacije* (izmjene i dopune MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u februaru 2008. godine, imaju za posljedicu izmjene i dopune tačke 138. i dodavanje tačaka 8.A, 80.A i 136.A. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti te istovremeno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS-a 32, MRS-a 39, MSFI-ja 7 i IFRIC-a 2 - *Udjeli članova u združnim subjektima i slični instrumenti*.
- 139.C Tačke 68. i 71. su izmijenjene i dopunjene u okviru *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u maju 2008. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.
- 139.D Tačka 69. je izmijenjena i dopunjena u okviru *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u aprilu 2009. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2010. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.
- 139.E *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 139.F Tačke 106. i 107. su izmijenjene i dopunjene, a tačka 106.A je dodata u okviru *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u maju 2010. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2011. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena.
- 139.G *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 139.H Objavljivanjem MSFI 10 i MSFI 12, u maju 2011. godine, izmijenjene su i dopunjene tačke 4., 119., 123. i 124. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 10 i MSFI 12.
- 139.I Objavljivanjem MSFI 13, u maju 2011. godine, izmijenjene su i dopunjene tačke 128. i 133. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 13.
- 139.J Objavljivanjem *Prezentiranja stavki ostale sveobuhvatne dobiti* (Izmjene i dopune MRS-a 1), u junu 2011. godine, izmijenjene su i dopunjene tačke 7., 10., 82., 85–87., 90., 91., 94., 100. i 115., dodate tačke 10.A, 81.A, 81.B i 82.A, te izbrisane tačke 12, 81., 83. i 84. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. jula 2012. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.

- 139.K Objavljivanjem MRS 19 *Primanja zaposlenih* (izmjene i dopune iz juna 2011. godine) izmijenjena je definicija “ostale sveobuhvatne dobiti” u tačkama 7. i 96. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune kada primjenjuje MRS 19 (izmjene i dopune iz juna 2011. godine).
- 139.L Objavljivanjem *Ciklusa godišnjih poboljšanja 2009–2011.*, u maju 2012. godine, izmijenjene su tačke 10., 38. i 41., izbrisane 39–40. i dodate tačke 38.A–38.D i 40.A–40.D. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primjenivati retroaktivno u skladu sa MRS-om 8- *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2013. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.
- 139.M–
- 139.O *[Ove tačke se odnose na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 139.P Objavljivanjem *Inicijative za objavljivanje* (izmjene i dopune MRS-a 1), u decembru 2014. godine, izmijenjene su tačke 10., 31., 54–55., 82.A, 85., 113–114., 117., 119. i 122., dodate tačke 30.A, 55.A i 85.A–85B a izbrisane tačke 115. i 120. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2016. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Po ovim izmjenama i dopunama, subjekti nisu dužni objavljivati informacije koje se zahtijevaju u tačkama 28–30. MRS-a 8.

Povlačenje MRS-a 1 (revidiranog 2003. godine)

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