

Međunarodni računovodstveni standard 24

Objavljivanje povezanih strana

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je da obezbijedi da finansijski izvještaji subjekta sadrže objavljivanja koja su neophodna da se skrene pažnja na mogućnost da je na finansijski položaj i dobit ili gubitak tog subjekta moglo utjecati postojanje povezanih strana, kao i transakcije i neizmirena stanja, uključujući preuzete obaveze, sa tim povezanim stranama.

Djelokrug

2. **Ovaj Standard se primjenjuje na:**
 - (a) **identificiranje odnosa i transakcija između povezanih strana;**
 - (b) **identificiranje neizmirenih stanja, uključujući preuzete obaveze, između subjekta i s njim povezanih strana;**
 - (c) **identificiranje okolnosti u kojima se zahtijeva objavljivanje stavki pod a) i b); i**
 - (d) **određivanje objavljivanja koja se trebaju izvršiti u vezi sa ovim stavkama.**
3. **Ovaj Standard zahtijeva objavljivanja o odnosima, transakcijama i neizmirenim stanjima, uključujući obaveze, s povezanim stranama u konsolidiranim i odvojenim finansijskim izvještajima matičnog društva ili ulagača sa zajedničkom kontrolom nad, ili značajnim utjecajem nad subjektom u koji se ulaže, koji su prezentirani u skladu sa MSFI 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji* ili MRS 27 - *Odvojeni finansijski izvještaji*. Ovaj Standard se također primjenjuje na pojedinačne finansijske izvještaje.**
4. Transakcije sa povezanim stranama i neizmirena stanja sa ostalim subjektima unutar grupe se objavljuju u finansijskim izvještajima subjekta. Transakcije i neizmirena stanja sa povezanim stranama unutar grupe, osim onih između investicionog subjekta i njegovih zavisnih društava mjenjenih po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, se eliminišu prilikom pripreme konsolidovanih finansijskih izvještaja grupe.

Svrha objavljivanja povezanih strana

5. Odnosi sa povezanim stranama su normalna karakteristika trgovine i poslovanja. Na primjer, subjekti često obavljaju dio svojih aktivnosti preko zavisnih subjekata, zajedničkih poduhvata ili pridruženih subjekata. U takvim okolnostima, subjekt ima mogućnost da utječe na finansijske i poslovne politike subjekta u koji ulaže putem kontrole, zajedničke kontrole ili značajnog utjecaja.
6. Odnosi sa povezanim stranama mogu utjecati na dobit ili gubitak i finansijski položaj subjekta. Povezane strane mogu ući u transakcije u koje strane koje nisu

povezane inače ne bi ulazile. Na primjer, subjekt koji prodaje neka dobra svojoj matici po trošku, vjerovatno ne bi pod tim uslovima vršio prodaju nekom drugom kupcu. Takođe, transakcije između povezanih strana se možda ne bi izvršile u istim iznosima kao transakcije između strana koje nisu povezane.

7. Odnos s povezanom stranom može utjecati na dobit ili gubitak i finansijski položaj subjekta čak i ako nema transakcija s tom povezanom stranom. Sâm postojanje odnosa povezanosti može biti dovoljno da utječe na transakcije subjekta sa drugim stranama. Na primjer, zavisni subjekt može prekinuti odnos s poslovnim partnerom ako njegov matični subjekt kupi drugi zavisni subjekt koje se bavi istim djelatnostima kao taj prijašnji poslovni partner. Alternativno, jedna strana bi se mogla suzdržati od djelovanja zbog značajnog utjecaja druge, na primjer, matični subjekt bi mogao naložiti zavisnom subjektu da se ne bavi istraživanjem i razvojem.
8. Iz tih razloga, poznavanje transakcija, neizmirenih stanja, uključujući i preuzete obaveze, i odnosa subjekta sa povezanim stranama, mogu da utječu na ocjenu korisnika finansijskih izvještaja o poslovanju subjekta, uključujući i ocjenu prilika i rizika s kojima se subjekt suočava.

Definicije

9. **Sljedeći izrazi se u ovom Standardu upotrebljavaju s navedenim značenjima:**

Povezana strana je fizičko lice ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji sastavlja finansijske izvještaje (koji se u ovom Standardu naziva „izvještajni subjekt“).

- (a) **Fizičko lice, ili bliski član porodice fizičkog lica, je povezano s izvještajnim subjektom ako:**
 - (i) ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom;
 - (ii) ima značajan utjecaj na izvještajni subjekt; ili
 - (iii) je član ključnog upravljačkog osoblja izvještajnog subjekta ili matičnog subjekta izvještajnog subjekta.
- (b) **Subjekt je povezan s izvještajnim subjektom ako je ispunjen bilo koji od sljedećih uslova:**
 - (i) Subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste grupe (što znači da je svaki matični subjekt, svaki zavisni i sestrinski subjekt povezan s drugima u grupi).
 - (ii) Jedan subjekt je pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat drugog subjekta (ili pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat člana grupe čiji je član i taj drugi subjekt).
 - (iii) Oba subjekta su zajednički poduhvati iste treće strane.
 - (iv) Jedan subjekt je zajednički poduhvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženi subjekt istog trećeg subjekta.

- (v) Plan primanja nakon prestanka zaposlenja je zaseban subjekt koji posluje u korist zaposlenih ili izvještajnog subjekta ili subjekta koji je povezan sa izvještajnim subjektom. Ako je sam izvještajni subjekt takav plan, onda su poslodavci sponzori plana takođe povezane strane izvještajnog subjekta.
- (vi) Subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom fizičkog lica navedenog pod (a).
- (vii) Fizičko lice navedeno pod (a)(i). ima značajan utjecaj na subjekt ili je član ključnog upravljačkog osoblja subjekta (ili matičnog subjekta tog subjekta).
- (viii) Subjekt, ili bilo koji član grupe čiji je član i subjekt, pruža usluge ključnog upravljačkog osoblja izvještajnom subjektu ili matičnom subjektu izvještajnog subjekta.

Transakcija sa povezanom stranom je transfer resursa, usluga ili obaveza između izvještajnog subjekta i povezanih strana, nezavisno od toga da li se zaračunava cijena.

Bliski članovi porodice nekog lica su oni članovi porodice od kojih se može očekivati da utječu ili budu pod utjecajem tog fizičkog lica u njihovim poslovima sa subjektom. To mogu biti:

- (a) djeca tog fizičkog lica i njegov partner iz bračne ili vanbračne zajednice;
- (b) djeca njegovog partnera iz bračne ili vanbračne zajednice; i
- (c) lica koja izdržava to fizičko lice ili njegov partner iz bračne ili vanbračne zajednice.

Naknade uključuju sva primanja zaposlenih (kako je definirano u MRS 19 - *Primanja zaposlenih*), uključujući i primanja zaposlenih na koja se primjenjuje MSFI 2 - *Plaćanja po osnovu dionica*. Primanja zaposlenih su svi oblici naknada koje je subjekt isplatio, koje će isplatiti ili će se pružiti od strane subjekta, ili u ime subjekta u zamjenu za usluge pružene subjektu. Ona također uključuju one naknade koje su plaćene od strane matice a koje su u vezi sa subjektom. Naknade obuhvataju:

- (a) kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su nadnice, plate i doprinosi za socijalno osiguranje, plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje, učešće u raspodjeli dobiti i bonusi (ako su plativi u roku od 12 mjeseci od kraja perioda) i nenovčana primanja (kao što su zdravstvena njega, korištenje stana, automobila, i besplatna ili subvencionirana dobra i usluge) za sadašnje zaposlenike;
- (b) primanja nakon prestanka zaposlenja, kao što su penzije, ostala penzijska primanja, životno osiguranje nakon prestanka zaposlenja i zdravstvena zaštita nakon prestanka zaposlenja;
- (c) ostala dugoročna primanja zaposlenih, uključujući naknade za dopust po osnovu dugogodišnjeg radnog staža ili odsustva zbog studijskog usavršavanja ili dužeg putovanja, jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad, naknade za dugogodišnju

nesposobnost za rad i, u slučaju da nisu u cijelosti plativi u roku 12 mjeseci nakon kraja perioda, učešće u raspodjeli dobiti, bonusi i odgođene naknade;

- (d) otpremnine; i
- (e) plaćanje zasnovano na dionicama.

Ključno upravljačko osoblje su ona lica koja imaju ovlaštenja i odgovornost za planiranje, usmjeravanje i kontrolu aktivnosti subjekta, bilo direktno ili indirektno, uključujući svakog direktora (izvršnog ili nekog drugog) tog subjekta.

Vladom se smatraju vlada, vladine agencije i slična tijela bilo da su na lokalnom, državnom ili međunarodnom nivou.

Subjekt povezan s vladom je subjekt koji je pod kontrolom, zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem vlade.

Izrazi „kontrola“ i „investicijski subjekt / ulagač“, „zajednička kontrola“ i „značajan utjecaj“ su definirani u MSFI 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji*, MSFI 11 – *Zajednički aranžmani* i MRS-u 28 – *Ulaganje u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, i u ovom Standardu se koriste sa značenjima navedenim u tim MSFI.

10. Prilikom razmatranja svakog mogućeg odnosa sa povezanom stranom, pažnja se usmjerava na suštinu, a ne samo na pravni oblik odnosa.
11. U kontekstu ovog Standarda, sljedeći primjeri ili situacije nisu povezane strane:
 - (a) dva subjekta samo zbog toga što imaju zajedničkog direktora ili nekog drugog člana ključnog upravljačkog osoblja, ili zato što član ključnog upravljačkog osoblja jednog subjekta ima značajan utjecaj nad drugim subjektom;
 - (b) dva učesnika u zajedničkom poduhvatu, samo zbog toga što dijele zajedničku kontrolu nad zajedničkim poduhvatom;
 - (c)
 - (i) finansijeri,
 - (ii) sindikati,
 - (iii) javna komunalna preduzeća, i
 - (iv) ministarstva i vladine agencije koji nemaju kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj u izvještajnom subjektu, samo zbog prirode njihovih uobičajenih poslova sa subjektom (iako bi oni mogli da utječu na slobodu djelovanja subjekta ili da učestvuju u procesu odlučivanja).
 - (d) kupac, dobavljač, davalac franšize, distributer ili generalni zastupnik sa kojim subjekt posluje u značajnom obimu, samo zbog prirode rezultirajuće ekonomske zavisnosti.
12. U definiciji povezane strane, pridruženi subjekt uključuje zavisne subjekte tog pridruženog subjekta, a zajednički poduhvat uključuje zavisne subjekte zajedničkog poduhvata. Zato su, na primjer, zavisni subjekt nekog pridruženog subjekta i ulagač koji ima značajan utjecaj u pridruženom subjektu međusobno povezani.

Objavlivanje

Svi subjekti

13. Odnosi između matičnog subjekta i zavisnih subjekata se objavljuju bez obzira na to da li je između njih bilo transakcija. Subjekt je dužan da objavi naziv svog matičnog subjekta i, ako su u pitanju različiti subjekti, strane koja nad njim ima krajnju kontrolu. Ako ni matični subjekt ni strana koja ima krajnju kontrolu ne sastavljaju konsolidirane finansijske izvještaje dostupne javnosti, treba se objaviti naziv sljedećeg najvišeg matičnog subjekta koji javno objavljuje finansijske izvještaje.
14. Da bi se korisnicima finansijskih izvještaja omogućilo da formiraju mišljenje o efektima odnosa sa povezanim stranama na subjekt, primjereno je da se, kada postoji kontrola, objavi odnos sa povezanim stranama, bez obzira na to da li je među povezanim stranama bilo transakcija.
15. Objavlivanje odnosa povezanosti između matičnog subjekta i zavisnih subjekata predstavlja dodatni zahtjev za objavlivanje, pored zahtjeva iz MRS 27 i MSFI 12 - *Objavlivanje udjela u drugim subjektima*.
16. Tačka 13. se odnosi na sljedeći najviši matični subjekt. To je prvi matični subjekt u grupi iznad neposrednog matičnog subjekta, koji izrađuje konsolidirane finansijske izvještaje dostupne za javnu upotrebu.
17. **Subjekt je dužan da objavi naknade ključnog upravljačkog osoblja u ukupnom iznosu i za svaku od sljedećih kategorija:**
- (a) kratkoročna primanja zaposlenih;
 - (b) primanja nakon prestanka zaposlenja;
 - (c) ostala dugoročna primanja;
 - (d) otpremnine; i
 - (e) plaćanje zasnovana na dionicama.
- 17.A Ako subjekt prima usluge ključnog upravljačkog osoblja od drugog subjekta („upravljačkog subjekta“), od subjekta se ne zahtijeva da primijeni zahtjeve iz tačke 17. na plaćene ili dospjele naknade upravljačkog subjekta zaposlenicima ili direktorima upravljačkog subjekta.
18. Ako je subjekt u periodima obuhvaćenim finansijskim izvještajima imao transakcije s povezanim stranama, dužan je objaviti vrstu odnosa s povezanim stranama, kao i informacije o tim transakcijama i neizmirenim stanjima, uključujući preuzete obaveze, koje su potrebne korisnicima da bi shvatili mogući utjecaj tih odnosa na finansijske izvještaje. Ovi zahtjevi za objavlivanje su dodatak onima iz tačke 17. Objavlivanja minimalno trebaju uključiti:
- (a) iznose transakcija;
 - (b) iznose neizmirenih stanja, uključujući preuzete obaveze i:

- (i) njihove odredbe i uslove, uključujući i to da li su osigurane, kao i prirodu naknade koju je potrebno osigurati za njihovo izmirenje, i
 - (ii) detalje o svim datim ili primljenim garancijama;
 - (c) rezerviranja za sumnjiva potraživanja koja se odnose na iznos neizmirenih stanja; i
 - (d) rashode priznate u toku perioda koji se odnose na sumnjiva i sporna potraživanja od povezanih strana.
- 18.A Iznosi koje subjekt snosi za pružanje usluga ključnog upravljačkog osoblja koje pruža odvojeni upravljački subjekt se trebaju objaviti.
19. Objavljivanja koja zahtijeva tačka 18. trebaju biti izvršena odvojeno za svaku od sljedećih kategorija:
- (a) matični subjekt;
 - (b) subjekte sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem nad subjektom;
 - (c) zavisne subjekte;
 - (d) pridružene subjekte;
 - (e) zajedničke poduhvate u kojima je subjekt učesnik u zajedničkom poduhvatu;
 - (f) ključno upravljačko osoblje subjekta ili njegovog matičnog subjekta; i
 - (g) druge povezane strane.
20. Klasifikacija iznosa obaveza prema povezanim stranama i iznosa potraživanja od povezanih strana na različite kategorije, kao što to zahtijeva tačka 19., predstavlja proširenje zahtjeva za objavljivanje iz MRS 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja*, za informacije koje se trebaju prezentirati ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama. Kategorije su proširene kako bi se omogućila sveobuhvatnija analiza stanja između povezanih strana i primjena na transakcije sa povezanim stranama.
21. Sljedeći primjeri su transakcije koje se objavljuju ako se odnose na povezane strane:
- (a) kupovine ili prodaje dobara (dovršenih ili nedovršenih);
 - (b) kupovine ili prodaje nekretnina i druge imovine;
 - (c) pružanja ili primanja usluga;
 - (d) najmovi;
 - (e) transferi istraživanja i razvoja;
 - (f) transferi prema ugovorima o licenci;
 - (g) transferi prema finansijskim aranžmanima (uključujući kredite i novčana ili nenovčana kapitalna ulaganja);
 - (h) rezerviranja za garancije ili kolaterale;

- (i) obaveze da nešto učini ako se u budućnosti dogodi ili ne dogodi određeni događaj, uključujući izvršne ugovore¹ (priznate i nepriznate); i
 - (j) izmirenja obaveza u ime subjekta ili od strane subjekta u ime te povezane strane.
22. Učešće matičnog subjekta ili zavisnog subjekta u planovima definiranih primanja kojima se rizik raspoređuje unutar grupe subjekata predstavlja transakciju između povezanih strana (vidi tačku 42. MRS 19 (izmijenjenog i dopunjenog 2011. godine).
23. Objavljivanja da su transakcije između povezanih strana izvršene pod uslovima koji su ekvivalentni uslovima koji preovladavaju u transakcijama između nezavisnih subjekata se vrše samo ako se ti uslovi mogu potkrijepiti dokazima.
24. **Stavke slične prirode se mogu objaviti zajedno, osim kada je njihovo odvojeno objavljivanje neophodno za razumijevanje efekata transakcija sa povezanim stranama na finansijske izvještaje subjekta.**

Subjekti povezani s vladom

25. Izvještajni subjekt se izuzima iz zahtjeva za objavljivanje podataka iz tačke 18. u vezi sa transakcijama s povezanim osobama i neizmirenim stanjima, uključujući preuzete obaveze, sa:
- (a) vladom koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad izvještajnim subjektom; i
 - (b) nekim drugim subjektom koji je povezana strana zato što ista vlada ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj i nad izvještajnim subjektom i nad tim drugim subjektom.
26. Ako izvještajni subjekt primijeni izuzeće iz tačke 25., dužan je o transakcijama i s njima povezanim neizmirenim stanjima iz tačke 25. objaviti sljedeće:
- (a) naziv države i prirodu njenog odnosa s izvještajnim subjektom (tj. kontrola, zajednička kontrola ili značajan utjecaj);
 - (b) sljedeće informacije uz dovoljno pojedinosti koje korisnicima finansijskih izvještaja subjekta omogućuju da razumiju efekte transakcija s povezanim stranama na njegove finansijske izvještaje:
 - (i) vrstu i iznos svake pojedinačno značajne transakcije; i
 - (ii) za druge transakcije koje su ukupno, ali ne i pojedinačno značajne, kvalitativne i kvantitativne pokazatelje njihovog obima. Vrste transakcija uključuju one navedene u tački 21.

¹ MRS 37 - Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina definira izvršne ugovore kao ugovore na osnovu kojih ni jedna ugovorna strana nije izvršila niti jednu svoju obavezu ili su obje strane djelimično izvršile svoje obaveze u jednakom obimu.

27. Prilikom prosuđivanja nivoa pojedinosti koje se objavljuju u skladu sa zahtjevima iz tačke 26.(b), izvještajni subjekt dužan je razmotriti bliskost odnosa s povezanom stranom i druge faktore koji su relevantni za utvrđivanje nivoa značaja transakcije, kao što su da li je transakcija:
- (a) značajna u pogledu veličine;
 - (b) izvršena po netržišnim uslovima;
 - (c) izvan uobičajenog svakodnevnog poslovanja, kao što su kupovina i prodaja poslovnih subjekata;
 - (d) objavljena regulatornim ili nadzornim tijelima;
 - (e) prijavljena višoj upravi;
 - (f) predmet odobrenja dioničara.

Datum stupanja na snagu i prelazni period

28. Subjekt je dužan ovaj Standard primijeniti retroaktivno na godišnje periode koji započinju 1. januara 2011. godine ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena, ili cijelog Standarda ili djelimičnog izuzeća iz tačaka 25.-27. za subjekte povezane s vladom. Ako subjekt primijeni cijeli Standard ili djelimično izuzeće na period koji započinje prije 1. januara 2011. godine, dužan je objaviti tu činjenicu.
- 28.A U MSFI 10, MSFI 11 – *Zajednički aranžmani* i MSFI 12, objavljenim u maju 2011. godine, izmijenjene su tačke 3., 9., 11.(b), 15., 19.(b) i (e) i tačka 25. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 10, MSFI 11 i MSFI 12.
- 28.B Dokumentom *Investicioni subjekti* (Izmjene i dopune MSFI10, MSFI 12 i MRS 27), objavljenim u oktobru 2012. godine, izmijenjene su tačke 4. i 9. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene na godišnje periode koji započinju 1. januara 2014. godine ili nakon toga. Ranija primjena dokumenta *Investicioni subjekti* je dopuštena. Ako subjekt primijeni te izmjene ranije, istovremeno je također dužan primijeniti sve izmjene i dopune iz dokumenta *Investicioni subjekti*.
- 28.C Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI: Ciklus 2010.–2012.*, objavljenim u decembru 2013. godine, izmijenjena je tačka 9. i dodate su tačke 17.A i 18.A. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene na godišnje periode koji započinju 1. jula 2014. godine ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni te izmjene na raniji period, dužan je objaviti tu činjenicu.

Povlačenje MRS-a 24 (iz 2003. godine)

29. Ovaj standard zamjenjuje MRS 24 - *Objavljivanje povezanih strana* (kako je revidiran 2003. godine).