

28. april 2010. godine

International Financial Reporting Standards



IFRS za mala i srednja preduzeća

Pregled

Svjetska banka GDLN

Michael Wells, Direktor obrazovne inicijative IFRS-a
IASC Foundation

The views expressed in this presentation are those of the presenter,
not necessarily those of the IASC Foundation or the IASB



IASC Foundation
Education®

IFRS za mala i srednja preduzeća

Dobro finansijsko izvještavanje učinjeno jednostavnim.

- 230 strana
- Pojednostavljeni IFRS, ali izgrađeni na temelju IFRS
- Kreirani posebno za mala i srednja preduzeća
- Međunarodno priznati
- Skrojeni za mala i srednja preduzeća
 - potrebe korisnika za informacijama o gotovinskim tokovima
 - troškovi i sposobnosti malih i srednjih preduzeća



Da li je to nezavisno ili povezano sa punim IFRS?

Potpuno nezavisno i samostalno

- Jedina pomoćna opcija u vezi sa kojom se poziva na puni IFRS je opcija korištenja standarda IAS 39 umjesto odjeljaka IFRS za mala i srednja preduzeća koji se odnose na finansijske instrumente



Zašto bi mala i srednja preduzeća željela da to usvoje?

- Unapređena dostupnost kapitala
- Unapređenja mogućnost poređenja
- Unapređen kvalitet izvještavanja u poređenju sa postojećim državnim GAAP-om
- Manje opterećenje za ono za što se sada zahtijevaju puni IFRS ili postojeći državni GAAP
- Mutinacionalne operacije
 - standardizovani računarski sistemi
 - pojednostavljenje procedure konsolidacije
 - standardizovana obuka



- Inicijalni sveobuhvatni pregled nakon 2 godine iskustva u implementaciji
 - korigovanje grešaka i previda, nedovoljnog stepena jasnosti
 - razmatranje potrebe za unapređenjima zasnovanim na novijim standardima IFRS i izmjenama i dopunama standarda IAS
 - 2014. godina predstavlja vjerovatno najraniji mogući rok za izmjene i dopune
- Nakon toga, svake tri godine (otprilike) objedinjeni nacrt unapređenja i promjena za razmatranje



Selektivni naglasci

- Ne predstavljaju kompletne sažetke
- Svaki odjeljak je detaljno razmatran u zasebnom modulu materijala za obuku Fondacije IASC (vidjeti

<http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/Training+material.htm>



- Definišu se mala i srednja preduzeća u skladu sa onim što koristi IASB:
 - nemaju javnu odgovornost o
 - objavljuju finansijske izvještaje opšte namjene za vanjske korisnike
- Kompanije koje se kotiraju na berzi, bez obzira koliko su malene, ne mogu ih koristiti



- Ciljevi finansijskih izvještaja **opšte namjene**
- Kvalitativne karakteristike
- Definišu se sredstva, obaveze, kapital, dohodak i troškovi
- Principi za priznavanje i mjerenje
- Smjernice ako konkretna pitanja nisu razmatrana u *IFRS za mala i srednja preduzeća*
- Principi za saldiranje



Odjeljak 3 – Predstavljanje finansijskih izvještaja

- Fer predstavljanje: pretpostavlja se da će to biti rezultat ako se radi u skladu sa standardima *IFRS za mala i srednja preduzeća* (možda postoji potreba za nadopunjujućim objavljivanjima)
- Poštivanje standarda *IFRS za mala i srednja preduzeća* samo ako su finansijski izvještaji u potpunosti u skladu
- Uporedivi finansijski izvještaji i podaci iz napomena barem za jednu godinu
- Definiše kompletan skup finansijskih izvještaja (vidjeti odjeljke od 4 do 8)



- Još uvijek se može nazivati ‘bilans stanja’
- Podjela na tekuće / netekuće se ne zahtijeva ako subjekt zaključi da je pristup zasnovan na likvidnosti bolji
- Određene minimalne linijske stavke
- Uz to, određene stavke koje mogu da budu u izvještaju ili u napomenama
- Međutim, redoslijed, format, te naslovi, nisu propisani



Odjeljak 5 – Izvještaj o sveobuhvatnom dohotku i bilans uspjeha

- Pristup sa jednim izvještajem ili dva izvještaja
- Nema deskriptora 'izuzetna stavka'
- Moraju se odvojiti prekinute operacije
- Mora se predstaviti podsuma dobiti ili gubitaka ako subjekt ima stavke drugog sveobuhvatnog dohotka
- Samo stavke drugog sveobuhvatnog dohotka
 - određene dobiti i gubici zbog razlika u kursu stranih valuta
 - određene izmjene u fer vrijednosti hedžing instrumenata
 - određeni aktuarski dobiti i gubici



- Za svaku komponentu kapitala, sravniti polazni i završni bilans, prikazujući:
 - dobit ili gubitak
 - svaku stavku OCI
 - transakcije sa vlasnicima u njihovoj ulozi vlasnika
 - emisije dionica / akcija
 - dividende i druge raspodjele
 - promjene u vlasničkim interesima u podružnicama koje ne rezultuju gubitkom kontrole



Odjeljci 3 & 6 Ograničena opcija za pripremanje izvještaja o dohotku i zadržanim zaradama

13

- Može se predstaviti SOI&RE umjesto izvještaja o sveobuhvatnom dohotku i SOCIE ako jedine promjene u kapitalu potiču od
 - dobiti i gubitaka
 - isplate dividendi
 - retrospektivnih promjena u predstavljanju grešaka iz prethodnog perioda
 - retrospektivne primjene promjene računovodstvene politike



- Opcije za korištenje
 - indirektnog metoda ili
 - direktnog metodaza predstavljanje operativnih gotovinskih tokova



- Otkrivaju osnovu za pripremanje(tj. *IFRS za mala i srednja preduzeća*)
- Sažeto predstavljanje značajnih računovodstvenih politika
 - informacije o sudovima
 - informacije o ključnim izvorima neizvjesnosti vezano za procjene
- Podržavajuće informacije za stavke u finansijskim izvještajima
- Ostala objavljivanja



- Konsolidacija se zahtijeva kada postoji odnos matičnog preduzeća i podružnice, osim u sljedećim slučajevima:
 - Podružnica je uspostavljena sa namjerom da se proda prije isteka perioda od godinu dana
 - Samo matično preduzeće je podružnica, a njegovo matično preduzeće ili krajnje matično preduzeće koristi potpuni *IFRS* ili *IFRS za mala i srednja preduzeća*
- Temelj za konsolidaciju: kontrola
 - Konsolidovati sve SPE koji su pod kontrolom



- Ako se neko pitanje razmatra u *IFRS za mala i srednja preduzeća* u odnosu na njega se moraju primjenjivati *IFRS za mala i srednja preduzeća*
- Propisuje se hijerarhija za određivanje računovodstvene politike u slučaju da se u *IFRS za mala i srednja preduzeća* neko pitanje ne razmatra
- Promjene u računovodstvenim politikama:
 - ako su propisane, poštivati smjernice za tranziciju prema onome što je propisano
 - ako su dobrovoljne, retrospektivna primjena
- Promjena u računovodstvenoj procjeni: prospektivno
- Korekcija greške iz prethodnog perioda: retrospektivno



Odjeljak 11 – Osnovni financijski instrumenti

- Propisuje koji financijski instrumenti su osnovni financijski instrumenti (tj. na koje se odnosi Odjeljak 11)
- U osnovi se radi o amortizovanom modelu troškova i umanjenja vrijednosti (impairment)
 - osim fer vrijednosti kroz dobit ili gubitke za investicije u kapital sa unaprijed ponuđenom cijenom ili čija fer vrijednost se na drugi način može izmjeriti pouzdano
- Smjernice o fer vrijednosti i metodi efektivnih kamata
- Opcija za poštivanje standarda IAS 39 umjesto odjeljaka 11 i 12
 - Kada se poštuje standard IAS 39, izvršavaju se objavljivanja u skladu sa odjeljcima 11 i 12 (a ne objavljivanja u skladu sa standardom IFRS 7)



- Finansijski instrumenti koji nisu obuhvaćeni odjeljkom 11 predstavljaju se po fer vrijednosti kroz dobit i gubitke, uključujući
 - investicije u redovne i povlaštene dionice koje se mogu konvertovati i prodavati
 - opcije, forward papiri, zamjene i ostali derivativi
 - Finansijska sredstva koja bi inače bila obuhvaćena odjeljkom 11 ali imaju ‘egzotične’ odredbe koje bi mogle da izazovu dobit / gubitak za vlasnika ili emitera
- Hedž računovodstvo



- Mjerenje prema onome što je niže, od
 - troškova
 - procijenjene prodajne cijene umanjene za troškove kompletiranja i prodaje
- Trošak može da bude
 - Konkretna identifikacija u određenim slučajevima, npr. ako stavke u opštem slučaju nisu zamjenjive
 - FIFO ili ponderisani prosjek za ostalo



- Opcija za korištenje:
 - Model troškova (osim u slučaju objavljene cijene date unaprijed, kada se mora koristiti fer vrijednost kroz dobit i gubitke)
 - Metod kapitala
 - Fer vrijednost kroz dobit i gubitke (ako nije praktično izvodljivo, koristiti trošak)

Modeli troškova i fer vrijednosti nisu dopušteni u skladu sa standardom IAS 28



Odjeljak 15 –Zajednički poduhvati (Joint ventures)

22

- Opcija za korištenje:
 - Model troškova (osim u slučaju objavljene cijene date unaprijed, kada se mora koristiti fer vrijednost kroz dobit i gubitke)
 - Metod kapitala
 - Fer vrijednost kroz dobit i gubitke (ako nije praktično izvodljivo, koristiti trošak)
- Proporcionalna konsolidacija je zabranjena

Modeli troškova i fer vrijednosti nisu dopušteni u skladu sa standardom IAS 31.

Proporcionalna konsolidacija nije dopuštena standardom IAS 31.

Odjeljak 16 – Investicijska imovina

- Ako se fer vrijednost može mjeriti na pouzdan način bez nepotrebnih troškova ili napora na tekućoj osnovi, koristiti fer vrijednost kroz dobit i gubitke
- Inače, investicijska imovina se mora tretirati kao imovina, postrojenja i oprema uz korištenje odredbi odjeljka 17

Opcije računovodstvene politike prema standardu IAS 40 – ili model troškova – amortizacije – umanjenje vrijednosti ili fer vrijednost kroz dobit i gubitke



- Model istorijskih troškova – amortizacije – umanjenja vrijednosti
- Amortizacija komponenti za osnovne dijelove stavke imovine, postrojenja i opreme koji imaju ‘značajno različite modele potrošnje ekonomskih koristi’
- Pregledati vijek trajanja, rezidualnu vrijednost, stopu amortizacije, samo ako postoje značajne promjene u sredstvima ili tome kako se koriste
- Testiranje umanjenja vrijednosti (vidjeti Odjeljak 27)



Odjeljak 18 – Nematerijalna sredstva, osim goodwill-a

- Model istorijskih troškova – amortizacije – umanjenja vrijednosti
- Nema priznavanja interno generisaih nematerijalnih sredstava
- Amortizovati nematerijalna sredstva koja su
 - kupljenja odvojeno
 - dobijena u poslovnoj kombinaciji
 - dobijena pomoću granta
 - dobijena razmjenom za druga sredstva
- Amortizovati u toku vijeka trajanja. Ako nije moguće procijeniti vijek trajanja, koristiti 10 godina
- Testiranje umanjenja vrijednosti (vidjeti Odjeljak 27)



Odjeljak 19 – Poslovne kombinacije i goodwill

26

- Metod akvizicije
- Amortizovati goodwill. Ako nije moguće procijeniti vijek trajanja, koristiti 10 godina
- Testiranje umanjenja vrijednosti (vidjeti Odjeljak 27)
- Negativni goodwill – prvo ponovno ocijeniti originalno računovodstvo. Ako je ono u redu, onda odmah uračunati na stranu potražuje u dobit i gubitke

Amortizacija goodwill-a zabranjena je standardom IAS 38



- Klasifikacija – finansijski ili operativni najam
- Mjerenje finansijskog najma prema onome što je niže, od fer vrijednosti kamate u iznajmljenoj imovini i sadašnje vrijednosti minimalnih isplata najma
- Za operativni najam, ne insistirati na linearnom priznavanju rashoda ako su isplate najma strukturane radi kompenzacije za lice koje iznajmljuje u odnosu na opštu inflaciju



Odjeljak 21 – Rezerve i rezervisanja za nepredviđene događaje

28

- Priznati obaveze koje potiču iz događaja u prošlosti koji se mogu procijeniti na pouzdan način
- Objaviti (bez priznavanja) obaveze vezane za moguće događaje u budućnosti
- Mjeriti prema najboljoj procjeni
 - Velika populacija – obračun prema ponderisanom presjeku
 - Jedinstvena obaveza – prilagođena prema najvjerojatnijem ishodu
- Uključen je prilog koji sadrži primjere



- Smjernice za klasifikaciju instrumenata kao obaveza ili kapitala
 - instrument je obaveza ako bi se od emitera moglo zahtijevati da isplati gotovinu
 - međutim, ako se radi o instrumentima koji se mogu prodati samo u trenutku likvidacije, onda je to kapital



- Isti principi kao i u standardima IAS 18 i IAS 11
 - Roba: Prihodi se priznaju kada se rizici i nagrade prenose, prodavac nema daljnju uključenosť, te kad su mjerljivi
 - Usluge i ugovori za izgradnju: Priznaje se po procentu završetka
- Princip za mjerenje je fer vrijednost primljene naknade ili potraživanja



- Sve se mjeri prema fer vrijednosti sredstva koje je primljeno ili potraživanja
- Priznavanje kao dohotka
 - odmah ako se ne nameću nikakvi uslovi vezani za uspješnost rada
 - ako postoje uslovi, priznaje se kada se uslovi ispune

Standard IAS 20 dozvoljava širok spektar metoda za računovodstvo grantova vlade.



- Svi se obračunavaju u rashodima kada nastanu

Standard IAS 23 zahtijeva kapitalizaciju troškova pozajmljivanja vezanih za sredstvo u toku izgradnje



- Moraju se priznati
- Mjerenje po fer vrijednosti ako je praktično izvodljivo
- Ako nije praktično izvodljivo odrediti fer vrijednost opcije ili drugog instrumenta koji je dat, direktori subjekta bi trebalo da koriste svoj sud za primjernu najprikladnijeg metoda procjene

Standard IFRS 2 ima unutrašnju vrijednost 'pojednostavljenja'



Odjeljak 27 – Umanjenje vrijednosti sredstava (Impairment)

34

- **Zalihe** – ono što je niže, od troškova i prodajne cijene umanjenje za troškove kompletiranja i prodaje
- **Ostala sredstva** – otpisivanje do iznosa koji se može povratiti, ako je niži od knjigovodstvene vrijednosti
- **Iznos koji se može povratiti** = ono što je veće, od fer vrijednosti umanjene troškovima prodaje i vrijednosti u korištenju
- Odjeljak 27 ne obuhvata specifična sredstva
 - npr. odgođene poreske obaveze, davanja za zaposlene, finansijska sredstva u odjeljcima 11 i 12, investicijska imovina i biološka sredstva koja se knjiže po fer vrijednosti



- **Priznavanje troškova naknada za zaposlene na koje zaposleni imaju pravo za usluge pružene subjektu u toku izvještajnog perioda**
 - Obaveze, nakon oduzimanja iznosa koji su plaćeni. Sredstva ako se rashodi vezani za davanja za zaposlene unaprijed plaćeni
 - Rashodi, osim u slučaju da se u skladu sa nekim drugim odjeljkom zahtijeva uključivanje troškova u sredstva (na primjer zalihe ili PP&E)



Odjeljak 29 – Porez na dohodak

Koraci računovodstva za porez na dohodak:

- Priznavanje tekućeg poreza
- Identifikacija sredstava i obaveze koje bi uticale na oporezivu dobit ako bi se povratila ili ako bi se postiglo poravnanje za njihovu knjigovodstvenu vrijednost
- Određivanje poreske osnovice za stavke u (2) uz druge stavke koje imaju poresku osnovicu iako nisu priznate (npr. trošak pozajmljivanja ili istraživanje i razvoj koje se kapitalizuje za poreske namjene)
- Obračun privremenih razlika, neiskorištenih poreskih gubitaka, neiskorištenih poreskih kredita



- 5. Prepoznavanje odgođenih poreskih sredstava ili obaveza koje proističu iz privremenih razlika**
- 6. Mjerenje odgođenih poreskih sredstava i obaveza**
 - korištenje supstantivno donijetih poreskih stopa
 - razmatranje mogućih ishoda pregleda poreskih institucija
- 7. Rezerva za procjenu u odnosu na odgođena poreska sredstva (vjerovatan povrat)**
- 8. Raspodjela tekućih i odloženih poreskih obaveza na povezane komponente dobiti i gubitaka, OCI, kapitala**



Odjeljak 30 – Prevođenje strane valute

Odjeljak 30 propisuje kako

- odrediti valutu sa kojom subjekt radi
- mjeriti transakcije u stranoj valuti
- uključiti vanjske operacije u finansijska razmatranja
- prevesti u valutu u kojoj se stanja i tokovi predstavljaju

Uz to, propisuje i objavljivanja.



- Kada je valuta sa kojom radi hiperinflatorna, subjekt mora da pripremi opšte finansijske izvještaje sa prilagođenim nivoom cijena
 - Otprilike više od 100% u toku tri godine



Dva tipa događaja nakon kraja izvještajnog perioda

- **događaji prilagođavanja**—oni koji obezbjeđuju dokaze o uslovima koji su postojali na kraju izvještajnog perioda
- **događaji bez prilagođavanja**—oni koji ukazuju na uslove koji su se pojavili nakon kraja izvještajnog perioda
- nema priznavanja, ali se objavljuje



FS uključuju objavljivanja koja su neophodna da bi se ukazala pažnja na mogućnost da su finansijsko stanje i uspješnost poslovanja subjekta bili pod uticajem postojanja povezanih lica i transakcija i neizmirenih salda sa takvim licima.

Ocijeniti suštinu odnosa, a ne samo njegov pravni oblik.



- Poljoprivreda – koristiti fer vrijednost ako se može odrediti lako bez nepotrebnih troškova ili napora, inače koristiti model istorijskih troškova
- Ekstraktivne aktivnosti
- Aranžmani koncesija za pružanje usluga



- Pripremiti financijske izvještaje za tekuću godinu i jednu godinu prije tekuće koristeći *IFRS za mala i srednja preduzeća*
- Međutim, postoji mnogo izuzetaka vezanih za ponovno izražavanje konkretnih stavki
- Uz to, opšti izuzetak vezan za nepraktičnost



Pitanja ili komentari?

Podstiče se izražavanje pojedinačnih gledišta članova IASB-a i njegovog osoblja.

Gledišta predstavljena u okviru ove prezentacije su gledišta prezentatora.

Zvanična gledišta IASB-a u vezi sa računovodstvenim pitanjima određuju se tek nakon iscrpnog prikladnog procesa i razmatranja.



Ova prezentacija može se s vremena na vrijeme mijenjati. Najnovija verzija može se naći na adresi:

<http://www.iasb.org/Conferences+and+Workshops/IFRS+for+SMEs+Train+the+trainer+workshops.htm>

Računovodstveni zahtjevi koji se odnose na male i srednje subjekte (MSP) predstavljeni su u *Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja za mala i srednja preduzeća (International Financial Reporting Standard (IFRS) for SMEs)*, koje je IASB izdao u julu / srpnju 2009. godine.

Fondacija IASC, autori i izdavači neće prihvatati odgovornost za bilo kakve gubitke nanijete bilo kojim licima koja djeluju ili se suzdrže od djelovanja oslanjajući se pri tome na materijal u ovoj PowerPoint prezentaciji, bez obzira da li su ti gubici izazvani nemarom ili drugim uzrocima.

