

# Ilustrativni primeri koncepta materijalnosti – nacrt predloga na javnoj raspravi

STRUČNI RAD

UDK 006.3/8:657.2

DOI: 10.56362/Rev24107125B

Jozefina Beke-Trivunac\*

Jelena Krpić\*\*

Bojan Stojiljković\*\*\*

**Rezime:** *Kako bi poboljšao izveštavanje o efektima klimatskih i drugih neizvesnosti u finansijskim izveštajima, IASB je u julu 2024. godine izdao nacrt predloga pod nazivom „Klimatske i druge neizvesnosti u finansijskim izveštajima (predloženi ilustrativni primeri)” na javnu diskusiju. Nacrt izlaganja uključuje osam primera koji ilustruju kako entiteti mogu primeniti IFRS računovodstvene standarde da bi prikazali efekte klimatskih i drugih neizvesnosti u svojim finansijskim izveštajima. Komentare je potrebno poslati do 28. novembra 2024. godine.*

**Primljen:** 05.08.2024.**Prerađen:** 20.08.2024.**Prihvaćen:** 25.08.2024.**Objavljen:** 30.09.2024.

**Ključne reči:** *IFRS, računovodstveno obuhvatanje klimatskih rizika*

U julu ove godine Odbor za međunarodne računovodstvene standarde IASB (International Accounting Standards Board (IASB)) izneo je nacrt Predloga ilustrativnih primera za obelodanjivanje klimatskih i drugih neizvesnosti u finansijskim izveštajima (Exposure Draft IFRS<sup>®</sup> Accounting Standard Climate-related and other uncertainties in the financial statements – Proposed illustrative examples) na javnu raspravu (4).

Prema IAS 1 Prezentacija finansijskih izveštaja (IAS 1), tačka 31, neki IFRS navode koje su to informacije koje je potrebno uključiti u finansijske izveštaje koji obuhvataju i napomene (1). Prema ovom Standardu, entitet ne mora da izvrši ova obelodanjivanja, ako informacija koja se dobija obelodanjivanjem nije materijalna. Ovo važi i za slučaj da se radi o informaciji koja prema konkretnom IFRS spada u minimalne zahteve. Međutim, entitet treba da razmotri da li je usklađenost sa IFRS dovoljna osnova za razumevanje učinaka određenih transakcija, ostalih događaja ili uslova za finansijski položaj ili finansijski rezultat entiteta, i ako se pokaže da to nije dovoljno, da putem dodatnih obelodanjivanja pruži dodatne informacije. Ovakav stav zauzet je i u IFRS 18 Prikazivanje i obelodanjivanje u finansijskim izveštajima (IFRS 18), tačka 20, koji od 1. januara 2027. godine zamenjuje važeći IAS 1 (5).

\* ALFA BK Univerzitet.

E-mail: jozefina.beke@alfa.edu.rs

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-7394-7006>

\*\* ALFA BK Univerzitet.

E-mail: jelena.krpic@alfa.edu.rs

\*\*\* ALFA BK Univerzitet.

E-mail: bojan.stojiljkovic@alfa.edu.rs

U ovom nacrtu navedeno je osam ilustrativnih primera koji imaju za cilj da razja-sne odredbe o rezultatima razmatranja dovoljnosti obelodanjenih informacija, kako je navedeno u MRS 1 (i IFRS 18). Primeri se uglavnom fokusiraju na neizvesnosti koje su u vezi sa promenom klime, ali ilustrativni primeri jednako važe i za druge vrste neizvesnosti.

Ovim ilustrativnim primerima biće dopunjeni odgovarajući drugi Standardi.

## Lista ilustrativnih primera

Primer	Opis primera
Primer 1 – Prosudivanja o materijalnosti koja zahtevaju dodatna obelodanjivanja (IAS 1/IFRS 18) (Materiality judgments leading to additional disclosures (IAS 1/IFRS 18))	Ovaj primer ilustruje kako entitet prosuđuje o materijalnosti u kontekstu finansijskih izveštaja u skladu sa zahtevom iz stava 31 MRS 1 (stav 20 IFRS 18). U ovom primeru, rezultat prosudivanja je da postoji potreba za dodatnim obelodanjivanjima pored onih koje već zahtevaju drugi MSFI računovodstveni standardi.
Primer 2 – Prosudivanja o materijalnosti koja ne zahtevaju dodatna obelodanjivanja (IAS 1/IFRS 18) (Materiality judgments not leading to additional disclosures (IAS 1/IFRS 18))	Ovaj primer ilustruje kako entitet prosuđuje o materijalnosti u kontekstu finansijskih izveštaja u skladu sa zahtevom iz stava 31 MRS 1 (stav 20 IFRS 18). U ovom primeru, rezultat prosudivanja je da ne postoji potreba za dodatnim obelodanjivanjima osim onih koje već zahtevaju drugi MSFI računovodstveni standardi.
Primer 3 – Obelodanjivanja pretpostavki: specifični zahtevi (IAS 36) (Disclosure of assumptions: specific requirements (IAS 36))	Ovaj primer ilustruje zahteve u stavovima 134(d)(i)–(ii) i 134(f) iz MRS 36 Umanjenje vrednosti imovine. Primer posebno ilustruje kako entitet obelodanjuje informacije o ključnim pretpostavkama koje koristi za određivanje nadoknadivog iznosa imovine.
Primer 4 – Obelodanjivanja pretpostavki: opšti zahtevi (IAS 1/IAS 8) (Disclosure of assumptions: general requirements (IAS 1/IAS 8))	Ovaj primer ilustruje zahteve iz stavova 125 i 129 MRS 1 i stavova 31A i 31E MRS 8 Osnove za pripremu finansijskih izveštaja. Konkretno, primer ilustruje kako entitet prosuđuje da: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) može biti potrebno da obelodani informacije o pretpostavkama o budućnosti, čak i ako drugi MSFI ne zahtevaju takva specifična obelodanjivanja;</li> <li>(b) identifikuje pretpostavke koje zahtevaju obelodanjivanje informacija;</li> <li>(c) određuje koje su to informacije o ovim pretpostavkama koje je potrebno obelodaniti.</li> </ul>
Primer 5 – Obelodanjivanja pretpostavki: dodatna obelodanjivanja (Disclosure of assumptions: additional disclosures (IAS 1/IFRS 18))	Ovaj primer ilustruje zahtev u stavu 31 MRS 1 (stav 20 MSFI 18). Konkretno, primer ilustruje kako bi entitet trebalo da obelodani informacije o pretpostavkama koje donosi o budućnosti, čak i ako drugi MSFI ne zahtevaju takvo obelodanjivanje.
Primer 6 – Obelodanjivanja kreditnog rizika (IFRS 7) (Disclosure about credit risk (IFRS 7))	Ovaj primer ilustruje zahteve u stavovima 35A–38 iz MSFI 7 Finansijski instrumenti: obelodanjivanja. Posebno, primer ilustruje kako bi entitet mogao da obelodani: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) informacije o učincima određenih rizika na njegovu izloženost kreditnom riziku i praksama upravljanja kreditnim rizikom;</li> <li>(b) informacije o tome kako se ove prakse odnose na priznavanje i merenje očekivanih kreditnih gubitaka.</li> </ul>
Primer 7 – Obelodanjivanja o stavljanju van upotrebe i restauraciji (IAS 37) (Disclosure about decommissioning and restoration provisions (IAS 37))	Ovaj primer ilustruje zahtev iz stava 85 MRS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina. Konkretno, primer ilustruje kako entitet može da obelodani informacije o stavljanju postrojenja van upotrebe i restauraciji lokacije, čak i ako je knjigovodstvena vrednost povezanog rezervisanja nematerijalna.

Primer	Opis primera
Primer 8 – Obelodanjivanja o raščlanjenim informacijama (IFRS 18) (Disclosure of disaggregated information (IFRS 18))	Ovaj primer ilustruje zahteve iz stavova 41–42 i B110 iz MSFI 18 Prikazivanje i obelodanjivanje u finansijskim izveštajima. Konkretno, ilustruje kako entitet može raščlaniti informacije o klasama nekretnina, postrojenja i opreme na osnovu različitih karakteristika rizika.

Primeri od 1 do 7 odnose se na standarde koji su već u primeni.

Primer 8 u vezi je sa novim standardom IFRS 18 Prikazivanja i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima, čija će primena biti obavezna od 2027. godine. U stavovima od 41 do 43 ovog standarda, dati su zahtevi u vezi sa raščlanjivanjem stavki imovine, obaveza, instrumenata kapitala, rezervi, prihoda, rashoda i tokova gotovine. Raščlanjivanje stavki vrši se prema osobinama koje nisu zajedničke. U ovom primeru, osnov za raščlanjivanje stavki imovine jeste različiti stepen izloženosti imovine klimatskom riziku, posebno tranzicionom klimatskom riziku. Računovodstvenim obuhvatanjem klimatskih rizika bavi se Međunarodni računovodstveni standard održivost IFRS S2 Obelodanjivanja povezana sa klimom (IFRS S2 Climate-related Disclosures) (4). Fondacija IFRS objavila je poseban materijal za obuku o primeni ovog standarda pri izradi finansijskih izveštaja pod nazivom „Materijal za obuku – Učinkan činjenica povezanih sa klimom na finansijske izveštaje (Educational material – Effects of climate-related matters on financial statements) (3).

### Poslovni događaj iz primera 8

Entitet poseduje nekretninu, postrojenja i opremu sa dugim korisnim vekom trajanja čija upotreba rezultira većom količinom emisije gasova sa efektom staklene bašte. Entitet je investirao u alternativna postrojenja i opremu iste klase, ali sa nižom emisijom gasova sa efektom staklene bašte. Međutim, veliki deo proizvodnje entiteta i dalje se odvija na starim postrojenjima i staroj opremi. Entitet posluje u delatnosti koja je veoma izložena tranzicionim klimatskim rizicima. Postrojenja i oprema, kako stara, tako i nova, čine veliki deo ukupne imovine entiteta.

### Računovodstveni pristup poslovnom događaju

Stara i nova postrojenja i oprema značajno se razlikuju po izloženosti tranzicionim klimatskim rizicima. Činioci ovih rizika leže u mogućnosti da se donesu novi propisi o smanjenju emisije gasova sa efektom staklene bašte, kao i verovatnoći da se promene zahtevi potrošača zbog promene vrednosnih stavova o potrošnji robe čija proizvodnja povećava klimatske rizike. Pitanja koja su logična posledica ovakvih promena odnose se na dužinu perioda u kome će entitet moći da koristi postrojenja i opremu, učinak prestanka upotrebe sredstava na preostalu vrednost postrojenja i opreme i mogućnost povraćaja knjigovodstvenih iznosa imovine.

Principi iz stavova 41–43 iz MSFI 18 zahtevaju raščlanjavanje stavki imovine na osnovu karakteristika, ovde na dve vrste postrojenja i opreme dovoljno različitog stepena izloženosti tranzicionom klimatskom riziku (6). U skladu sa tim, entitet zaključuje da je ova informacija materijalna i vrši odgovarajuća raščlanjivanja pri obelodanjivanju stavki nekretnina, postrojenja i opreme po njihovim vrstama, u skladu sa stavom 73 iz MRS 16 Nekretnina, postrojenja i oprema (2).

## ILUSTRACIJA OBELODANJIVANJA PREDLOŽENOG KONCEPTA MATERIJALNOSTI U PRAKSI

U nastavku je primer teksta sa potrebnim obelodnjivanjima u računovodstvenom obuhvatanju nekretnina, postrojenja i opreme, i predlogom za raščlanjavanje pojedinih pozicija u zavisnosti od potencijalnog uticaja klimatskih promena.

Podaci koji se obelodanjuju mogu se navesti kao posebna napomena u kojoj se navode svi značajni rizici, posebna napomena koja se odnosi na primenjene računovodstvene politike (stope amortizacije, obezvređenja) i posebna napomena koja prikazuje promene u okviru pozicija nekretnina, postrojenja i opreme. U praksi je ovo najčešći slučaj.

Kako je cilj primera da navede potencijalno materijalno značajne podatke koji se obelodanjuju, obelodanjivanje je izvršeno u okviru jedinstvene napomene.

### **Primer: Obelodanjivanja materijalno značajnog tranzicionog rizika**

Osnovne pretpostavke: Osnovna delatnost Društva XYZ je građevinarstvo (visokogradnja i niskogradnja). U poslovnim knjigama Društvo evidentira u svom vlasništvu zemljište, građevinske objekte i opremu. U vlasništvu ima i kamenolom za proizvodnju tehničko-građevinskog kamena i asfaltnu bazu.

Prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja rukovodstvo Društva odlučuje, u skladu sa zakonskim okvirom, koje su informacije materijalno značajne i koje se kao takve obelodanjuju u napomenama uz finansijske izveštaje.

Rukovodstvo Društva smatra da klimatske promene potencijalno utiču na finansijske izveštaje preko procena pojedinih bilansnih pozicija o kojima rukovodstvo treba da donese odluke. Klimatske promene odraziće se preko:

- fizičkog rizika – ekstremne vremenske prilike,
- tranzicionog rizika – promene proizvoda i usluga koje najznačajnije utiču na ostvarenje poslovnih prihoda i
- definisanih ciljeva Društva u vezi sa klimatskim promenama (usklađivanje poslovanja u skladu sa međunarodnim sporazumima o klimatskim promenama).

Očekuje se da najznačajnije izmene budu u strukturi troškova. Rukovodstvo Društva smatra da je trenutno samo stalna imovina pod značajnim uticajem klimatskih promena i procene rukovodstva se kreću u tom pravcu.

Tabelarni prikaz procenjenog rizika od klimatskih promena

Procene/prosuđivanje	Fizički rizik	Tranzicioni rizik
Procena nadoknadivog iznosa	↑	↑↑
Korisni vek dugoročne imovine	0	↑

↑↑ – značajan uticaj na procene (prosuđivanje)

↑ – umeren uticaj na procene

0 – nema uticaja na procene

Procene nadoknadivog iznosa – fizički rizik – povećanje prosečne temperature doveste do prekoračenja rokova izgradnje i povećanja troškova osiguranja, kao i do povećavanja troškove gradnje. S druge strane, rukovodstvo očekuje da će više prosečne temperature dovesti do kreiranja novih zahteva od strane potencijalnih klijenata za rekonstrukcijom i adaptacijom objekata, što može postati novi izvor prihoda.

Procena nadoknadivog iznosa – tranzicioni rizik – odraziće se na povećanje tražnje za gradnjom održivih zgrada, što podrazumeva i povećanje tražnje za održivim građevinskim materijalom koji još uvek nije dostupan u dovoljnim količinama. Aktivnosti rukovodstva usmerene su na ispitivanja upotrebe novih materijala i uspostavljanju stabilnih lanaca snabdevanja za postojeće materijale. Sve navedeno iziskuje dodatna ulaganja, što poskupljuje gradnju.

Korisni vek dugoročne imovine – fizički rizik – ne očekuje se da će imati značajan uticaj na ekonomski vek nekretnina, postrojenja i opreme.

Korisni vek dugoročne imovne – tranzicioni rizik – može imati uticaj na ekonomski vek, ali to je predmet stalnog preispitivanja od strane rukovodstva. Ukoliko bude promene, izvršiće se promene amortizacionih stopa koje će odgovarati procenjenom preostalom veku upotrebe.

Rukovodstvo je usvojilo strategiju o usklađivanju poslovanja sa usvojenim međunarodnim konvencijama o klimatskim promenama. Definisane su aktivnosti na smanjenju emisije CO<sub>2</sub>, skladištenju materijala i otpada i promenama u lancima snabdevanja. Postavljen je ambiciozan cilj da Društvo postane klimatski neutralno do 2035. godine.

Stroži propisi, pre svega u vezi sa emisijom CO<sub>2</sub>, doveste do viših cena energije, što će uticati na poskupljenje gradnje, s tim da se, po proceni rukovodstva, svi troškovi neće moći preneti na krajnje kupce.

Predlog tabelarnog prikaza raščlanjavanja na pozicijama nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa zahtevima MSFI 18, paragrafima 41–43 – osnovna tabela  
(u hiljadama dinara)

	Zemljište	Građevinski objekti		Oprema		Ukupno
		Nizak tranzicioni rizik	Visok tranzicioni rizik	Nizak tranzicioni rizik	Visok tranzicioni rizik	
<b>Nabavna vrednost</b>						
Početno stanje	800.000	900.000	300.000	700.000	300.000	3.000.000
Nova ulaganja (aktiviranje)	-	175.000	-	7.600	-	182.600
Obezvredenje	-	(50.000)	-	-	-	(50.000)
Otpis	-	-	-	(1.790)	-	(1.790)
Prodaja	-	-	-	(500)	-	(500)
Nabavna vrednost na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	800.000	1.025.000	300.000	705.310	300.000	3.130.310
<b>Kumulirana ispravka vrednosti</b>		321.500	-	366.700	135.000	823.200
Amortizacija u toku godine	-	21.563	-	80.750	45.000	147.313
Obezvredenje	-	(12.500)	-	-	-	(12.500)
Otpis	-	-	-	(1.640)	-	(1.640)
Prodaja	-	-	-	(400)	-	(400)
Kumulativna ispravka vrednosti na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	-	233.063	97.500	445.410	180.000	955.973
<b>Sadašnja vrednost na dan sastavljanja finansijskih izveštaja</b>	<b>800.000</b>	<b>791.937</b>	<b>202.500</b>	<b>379.900</b>	<b>120.000</b>	<b>2.174.337</b>
<b>Sadašnja vrednost – prethodna godina</b>	<b>800.000</b>	<b>562.500</b>	<b>316.000</b>	<b>259.900</b>	<b>165.000</b>	<b>2.176.800</b>

**Predlog analitičkog raščlanjavanja bilansnih pozicija u okviru nekretnina, postrojenja i opreme**

Analitički pregled zemljišta (u hiljadama dinara)

	Zemljište – građevinsko	Zemljište pod asfaltnom bazom	Zemljište pod kamenolom	Ukupno
Početno stanje	100.000	200.000	500.000	800.000
Ulaganja u zemljište				
Obezvredenje				
<b>UKUPNO</b>	<b>100.000</b>	<b>200.000</b>	<b>500.00</b>	<b>800.000</b>

Društvo vrši dugoročna rezervisanja za rekultivaciju zemljišta na kome se nalazi asfalta baza, kao i za dovođenje zemljišta u prvobitno stanje nakon završetka eksploatacije kamena (veza: napomena XX – dugoročna rezervisjanja).

## Analitički pregled građevinskih objekata (u hiljadama dinara)

	Železnička infrastruktura	Poslovna zgrada	Proizvodni pogoni	Objekti za proizvodnju energije visokog tranzicionog rizika	Ukupno
<b>Nabavna vrednost</b>					
Početno stanje	350.000	150.000	400.000	300.000	1.200.000
Nova ulaganja (aktiviranje)	100.000	5.000	70.000		175.000
Obezvredenje – demontaža	(50.000)				(50.000)
Otpis					
Prodaja					
Nabavna vrednost na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	400.000	155.000	470.000	300.000	1.325.000
<b>Kumulativna ispravka vrednosti</b>					
Početno stanje	87.500	56.250	84.000	93.750	321.500
Amortizacija u toku godine	3.000	2.813	12.000	3.750	21.563
Obezvredenje – demontaža	(12.500)				(12.500)
Otpis					
Prodaja					
Kumulativna ispravka vrednosti na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	78.000	59.063	96.000	97.500	330.563
<b>Sadašnja vrednost na dan sastavljanja finansijskih izveštaja</b>	<b>322.000</b>	<b>95.937</b>	<b>374.000</b>	<b>202.500</b>	<b>994.437</b>
<b>Sadašnja vrednost – prethodna godina</b>	<b>262.500</b>	<b>93.750</b>	<b>316.000</b>	<b>206.250</b>	<b>878.500</b>

Društvo koristi proporcionalni metod obračuna amortizacije jer smatra da odražava stvarno trošenje građevinskih objekata.

Primenjene stope amortizacije prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja:

Bilansna pozicija	Stopa amortizacije
Železnička infrastruktura	1%
Poslovna zgrada	1,25%
Proizvodni pogoni	3%
Objekti za proizvodnju energije	1,25%

## Analitički pregled opreme (u hiljadama dinara)

	Oprema za proizvodnju energije visokog tranzicionog rizika	Proizvodna oprema	IT oprema	Kancelarijska oprema	Transportna i putnička vozila	Ukupno
Nabavna vrednost						
Početno stanje	300.000	500.000	45.000	5.000	150.000	1.000.000
Nova ulaganja (aktiviranje)		5.000	800	300	1.500	7.600
Obezvredenje						
Otpis		(750)	(90)	(50)	(900)	(1.790)
Prodaja					(500)	(500)
Nabavna vrednost na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	300.000	504.250	45.710	5.250	150.100	1.005.310
Kumulativna ispravka vrednosti						
Početno stanje	135.000	250.000	24.300	2.400	90.000	501.700
Amortizacija u toku godine	45.000	50.000	12.150	600	18.000	125.750
Obezvredenje						
Otpis		(650)	(90)	(50)	(850)	(1.640)
Prodaja					(400)	(400)
Kumulativna ispravka vrednosti na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	180.000	299.350	36.360	2.950	106.750	625.410
Sadašnja vrednost na dan sastavljanja finansijskih izveštaja	120.000	204.900	9.350	2.300	43.350	379.900
Sadašnja vrednost – prethodna godina	165.000	250.000	20.700	2.600	60.000	498.300

Društvo koristi proporcionalni metod obračuna amortizacije jer smatra da odražava stvarno trošenje opreme.

## Primenjene stope amortizacije prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja:

Bilansna pozicija	Stopa amortizacije
Oprema za proizvodnju energije	10%–20%
Proizvodna oprema	7%–15%
IT oprema	25%–30%
Kancelarijska oprema	10%–15%
Transportna i putnička vozila	10%–15%



## JAVNA RASPRAVA U TOKU

Javna rasprava o primeni koncepta materijalnosti koji je dat u dokumentu Nacrt IFRS® računovodstvenog standarda za javnu diskusiju – klimatske i druge neizvesnosti u finansijskim izveštajima traje do 28. novembra 2024. godine. Učešće u javnoj raspravi može se zauzeti na jedan od sledećih načina:

Online: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

By email: [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

Po usvajanju, ovi ilustrativni primeri mogu biti ugrađeni u dopunske smernice odgovarajućih standarda.

## LITERATURA

- (1) IFRS Foundation (2007 ... 2016) Međunarodni računovodstveni standard 1 Presentacija finansijskih izveštaja. Prevod na srpski jezik iz 2020. godine.
- (2) IFRS Foundation (2009 ... 2016) Međunarodni računovodstveni standard 16 Nekretnine, postrojenja i oprema. Prevod na srpski jezik iz 2020. godine. Међународни рачуноводствени стандард 16 (vladars.net),
- (3) IFRS Foundation (2023) Educational material - Effects of climate-related matters on financial statements. [effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements.pdf](#) (ifrs.org)
- (4) IFRS Foundation (2023) IFRS S2 Climate-related Disclosures). IFRS - IFRS S2 Climate-related Disclosures
- (5) IFRS Foundation (2024) Exposure draft IFRS® Accounting Standard Climate-related and other uncertainties in the financial statements Proposed illustrative examples. IASB-ED-2024-5 – Required IFRS Standards
- (6) IFRS Foundation (2024) IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements**

### Illustrative Examples of the Concept of Materiality – – Draft Proposal for Public Comments

**Summary:** To improve the reporting on the effects of climate-related and other uncertainties in financial statements, IASB published an exposure draft titled “Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements (Proposed illustrative examples)” in July 2024 for public comments. The exposure draft includes eight examples illustrating how entities can apply IFRS Accounting Standards to report the effects of climate-related and other uncertainties in their financial statements. Comments need to be received by 28 November 2024.

**Key words:** IFRS, accounting of effects of climate related risks

