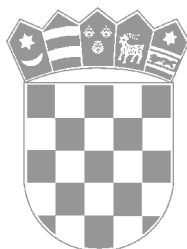


NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

GODIŠTE CLXXI, BROJ 136, ZAGREB, 12. STUDENOGA 2009. ISSN 0027-7932



S A D R Ź A J

3312 **Odluka** o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja..... 1

ODBOR ZA STANDARDE FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

3312

Na temelju članka 13. stavka 2. i članka 34. stavka 3. Zakona o računovodstvu (»Narodne novine«, broj 109/07.) te članka 16. Pravilnika o načinu rada Odbora za standarde financijskog izvještavanja, Odbor za standarde financijskog izvještavanja donio je na sjednici održanoj 5. listopada 2009.

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNIH STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Članak 1.

Objavljuju se Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koji se nalaze u prilogu ove Odluke i čine njezin sastavni dio.

Članak 2.

Godišnji financijski izvještaji za razdoblja koja počinju od 1. siječnja 2010. godine i nadalje sastavljaju se i prezentiraju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja iz članka 1. ove Odluke.

Članak 3.

Dana 1. siječnja 2010. prestaje važiti Odluka o odobravanju prijevoda i primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (»Narodne novine«, broj 61/06.), Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (»Narodne novine«, broj 140/06., 130/08. i 137/08.), Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja 6 i 7 (»Narodne novine«, broj 30/08. i 137/08.), Odluka o objavljivanju Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 8 (»Narodne novine«, broj 29/09.), Odluka o objavljivanju Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 (»Narodne novine«, broj 30/08).

Iznimno od prethodnoga stavka, godišnji financijski izvještaji za razdoblja koja su započela prije 1. siječnja 2010., a završavaju nakon 1. siječnja 2010., sastavit će se i prezentirati u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koji su na snazi do 1. siječnja 2010.

Članak 4.

Ova Odluka stupa na snagu danom objave u »Narodnim novinama«.

Predsjednik
Odbora za standarde financijskog
izvještavanja
Ivica Smiljan, v. r.

MEĐUNARODNI STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 1

Prezentiranje financijskih izvještaja

CILJ

1. Ovaj Standard propisuje osnovu za prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala usporedivost s

financijskim izvještajima subjekta za prethodna razdoblja i s financijskim izvještajima drugih subjekata. Standard postavlja opće zahtjeve za prezentiranje financijskih izvještaja, upute za njihovu strukturu i obvezan minimalan sadržaj.

DJELOKRUG

2. Subjekti su dužni primijeniti ovaj Standard prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja opće namjene u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (skraćeno: »MSFI«).
3. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje određenih transakcija i drugih događaja obrađuju drugi MSFI.
4. Standard se ne odnosi na strukturu i sadržaj skraćenih financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine koji su sastavljeni u skladu s MRS 34 – *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*. Međutim, na njih se primjenjuju točke 15 do 35. Ovaj se Standard jednako primjenjuje na financijske izvještaje svih subjekata, uključujući i subjekte koji prezentiraju konsolidirane financijske izvještaje, i subjekte koji prezentiraju odvojene financijske izvještaje kako je to određeno MRS 27 – *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*.
5. Ovaj Standard koristi pojmove koji su prikladni za subjekte usmjerene na ostvarivanje dobiti, uključujući subjekte iz javnog sektora. Moguće je da će subjekti s neprofitnim djelatnostima iz privatnog ili javnog sektora koji primjenjuju ovaj Standard, trebati mijenjati opise određenih stavki financijskih izvještaja, kao i nazive samih financijskih izvještaja.
6. Slično tomu, subjekti koji nemaju kapital kako je definirana u MRS-u 32 »*Financijski instrumenti: prezentiranje*« (primjerice, neki investicijski fondovi) i subjekti čiji dionički kapital nije kapital (primjerice, neki kooperativni subjekti), trebat će prilagoditi prezentiranje udjela članova, odnosno vlasnika.

DEFINICIJE

7. Sljedeći pojmovi koriste se u ovom Standardu u sljedećem značenju:

Financijski izvještaji opće namjene (koji se spominju kao financijski izvještaji) su oni koji su namijenjeni zadovoljavanju potreba korisnika koji nisu u mogućnosti od subjekta zatražiti da svoje izvještaje sastavlja na način koji udovolji njihovim posebnim potrebama za informacijama.

Neizvedivo Primjena zahtjeva je neizvediva kada ga subjekt ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) su standardi i tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju:

- (a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja
- (b) Međunarodne računovodstvene standarde i
- (c) Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) i bivšeg Stalnog odbora za tumačenje.

Značajno Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako može, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljene ili pogrešno prikazane stavke i prosuđuje se u odnosu na dane

okolnosti. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

Procjenjivanje može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje utjecati na ekonomske odluke korisnika, i na taj način biti značajno, zahtijeva razmatranje karakteristika tih korisnika. Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja navodi u točki 25. kako se »pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s razboritom pažnjom«. Stoga u procjeni treba računati s tim da je realno očekivati utjecaj na korisnike s takvim obilježjima u donošenju ekonomskih odluka.

Bilješke sadrže informacije kao dopunu onima koje su prezentirane u bilanci, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira), izvještaju o promjeni kapitala i izvještaju o novčanim tokovima. U bilješkama se navode tekstualni opis ili raščlamba stavki objavljenih u tim izvještajima i informacije o stavkama koje ne ispunjavaju uvjete za priznavanje u tim izvještajima.

Ostala sveobuhvatna dobit obuhvaća stavke prihoda i rashoda, uključujući usklade prilikom reklasifikacije, koje se ne priznaju kao dobit ili gubitak kako to nalažu ili dopuštaju drugi MSFI-jevi.

Stavke ostale sveobuhvatne dobiti uključuju:

- (a) promjene revalorizacijskih rezervi (v. MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 – *Nematerijalna imovina*)
- (b) aktuarske dobitke, odnosno aktuarske gubitke po planovima definiranih primanja koji se priznaju u skladu s točkom 93.A MRS-a 19 – *Primanja zaposlenih*
- (c) dobitke ili gubitke proizašle iz preračunavanja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (v. MRS 21 – *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*)
- (d) dobitke ili gubitke proizašle iz ponovnog mjerenja financijske imovine raspoložive za prodaju (v. MRS 39 – *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*)
- (e) dobitke ili gubitke koji se odnose na učinkoviti dio zaštite novčanog toka (v. MRS 39).

Vlasnici su imatelji instrumenata razvrstanih kao kapital.

Dobit ili gubitak je ukupan prihod umanjen za rashode, isključujući sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti.

Reklasifikacijske usklade su iznosi reklasificirani u dobit ili gubitak tekućeg razdoblja koji su u tekućem ili prethodnom razdoblju bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

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

8. Premda se u ovome Standardu koriste izrazi »ostala sveobuhvatna dobit«, »dobit ili gubitak« i »ukupni prihodi«, subjekt može rabiti druge izraze kojima će opisati ukupne iznose ako je njihovo značenje jasno. Primjerice, subjekt može koristiti izraz »neto dobit« za stavku »dobit ili gubitak«.

Ukupna sveobuhvatna dobit obuhvaća sve elemente dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti.

- 8.A Sljedeći pojmovi su opisani u MRS-u 32 »*Financijski instrumenti: prezentiranje*« i koriste se u ovome Standardu u značenju određenom u MRS-u 32:

- (a) financijski instrumenti s opcijom prodaje razvrstani kao vlasnički instrumenti (opisani u točkama 16.A i 16.B MRS-a 32)
- (b) instrument koji subjektu nalaže obvezu da isporuči drugoj strani razmjerni udjel u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i razvrstan je kao vlasnički instrument (opisan u točkama 16.C i 16.D MRS-a 32)

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

Svrha financijskih izvještaja

9. Financijski izvještaji su strukturirani prikaz financijskog položaja i financijske uspješnosti subjekta. Cilj je financijskih izvještaja opće namjene pružiti informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poslovnog subjekta koje su korisne širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka. Financijski izvještaji također prikazuju rezultate uprave u upravljanju resursima koji su joj povjereni. Radi ispunjavanja tih ciljeva, financijski izvještaji pružaju informacije o:

- (a) imovini
- (b) obvezama
- (c) kapitalu
- (d) prihodima i rashodima, uključujući dobitke i gubitke
- (e) uplate vlasnika i isplate vlasnicima po osnovi kapitala u njihovom svojstvu vlasnika i
- (f) novčanim tokovima subjekta.

Ove informacije, zajedno s drugim informacijama u bilješkama, pomažu korisnicima u predviđanju budućih novčanih tokova subjekta te osobito u određivanju vremena njihovog nastanka i njihove izvjesnosti.

Sastavni dijelovi financijskih izvještaja

10. Potpuni set financijskih izvještaja čine:
- (a) izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja
 - (b) izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti razdoblja
 - (c) izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja
 - (d) izvještaj o novčanim tokovima tijekom razdoblja
 - (e) bilješke, koje obuhvaćaju sažetak važnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja i
 - (f) izvještaj o financijskom položaju na početku najranijeg usporednog razdoblja ako subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje retroaktivno ili ako retroaktivno prepravljiva stavke u svojim financijskim izvještajima ili ako stavke u financijskim izvještajima reklasificira.

Subjekti mogu spomenute izvještaje nazvati drukčijim nazivima od onih koji su korišteni u ovome Standardu.

- 11. Subjekt je dužan u sklopu potpunih financijskih izvještaja jednako istaknuti sve financijske izvještaje.
- 12. Ako je to dopušteno točkom 81., subjekt može elemente dobiti ili gubitka prezentirati bilo u sklopu jednog izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti ili kao račun dobiti i gubitka. Ako je račun dobiti i gubitka prezentiran u sklopu potpunih financijskih izvještaja, on je njihov sastavni dio i obvezno se prezentira neposredno prije izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti.
- 13. Mnogi subjekti prezentiraju, izvan financijskih izvještaja, financijski pregled uprave u kojem opisuju i objašnjavaju glavna obilježja financijske uspješnosti i financijskoga po-

ložaja subjekta te glavne neizvjesnosti s kojima se subjekt suočava. Takav izvještaj može uključiti pregled:

- (a) glavnih čimbenika i utjecajima koji određuju financijsku uspješnost, uključujući promjene okruženja u kojem subjekt posluje, odgovor subjekta na te promjene i njihov učinak te politike subjekta za ulaganja kako bi se očuvala i unaprijedila financijska uspješnost, uključujući i njegovu politiku dividendi;
 - (b) izvora financiranja subjekta i ciljnog omjera obveza i kapitala i
 - (c) resursa subjekta koji nisu priznati u bilanci u skladu s MSFI-jevima.
14. Mnogi subjekti također prezentiraju, izvan financijskih izvještaja, izvještaje i izjave, kao što su izvještaji o zaštiti čovjekove okoline i izjave o dodanoj vrijednosti, osobito u granama u kojima su ekološki čimbenici važni i kada se zaposleni smatraju važnom grupom korisnika. Izvještaji i izjave prezentirane izvan financijskih izvještaja su izvan djelokruga MSFI-jeva.

Opća obilježja

Fer prezentiranje i sukladnost s MSFI-jevima

- 15. Financijski izvještaji realno prikazuju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta. Fer, tj. realno prezentiranje zahtijeva vjerno predočavanje učinaka transakcija, drugih događaja i uvjeta u skladu s definicijama i kriterijima priznavanja imovine, obveza, prihoda i rashoda navedenih u »Okviru«. Pretpostavka je da se primjenom MSFI-ova, uz objavljivanje dodatnih podataka, ako je neophodno, postiže fer, tj. realno prezentiranje u financijskim izvještajima.
- 16. Subjekt čiji su financijski izvještaji u skladu s MSFI-jevima dužni su u bilješkama objaviti izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti. Subjekt ne smije financijske izvještaje opisati kao sukladne MSFI-jevima ako oni nisu u skladu sa svim zahtjevima MSFI-jeva.
- 17. U gotovo svim slučajevima, fer prezentiranje se postiže postupanjem u skladu s primjenjivim MSFI-jevima. Fer prezentiranje također zahtijeva da subjekt:
 - (a) izabere i primijeni računovodstvene politike u skladu s MRS-om 8 »*Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*«. MRS 8 navodi hijerarhiju mjerodavnih uputa koje menadžment razmatra u slučajevima nepostojanja MSFI-ja koji se specifično primjenjuje na neku stavku
 - (b) prezentira informacije, uključujući računovodstvene politike, na način koji pruža relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije,
 - (c) objavi dodatne podatke kada sukladnost s određenim zahtjevima MSFI-jeva nije dovoljna da bi omogućila korisniku da razumije utjecaj određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj i financijsku uspješnost subjekta.
- 18. Neprijemljena računovodstvena politika ne ispravlja se objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, bilješkama ili materijalima koja nude objašnjenja.
- 19. U iznimno rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključi da bi sukladnost sa zahtjevom nekoga MSFI-ja tako obmanjivala da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja

- navedenom u »Okviru«, subjekt je dužan odstupiti od tog zahtjeva na način naveden u točki 20. ako mjerodavan regulativni okvir nalaže ili na drugi način ne zabranjuje takvo odstupanje.
20. Kada subjekt odstupa od zahtjeva nekog MSFI-ja temeljem točke 19., dužan je objaviti:
- da je menadžment zaključio kako financijski izvještaji realno prikazuju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;
 - da se postupilo u skladu s primjenjivim MSFI-jevima, osim što se radi realnog prezentiranja odstupilo od određenog zahtjeva
 - naziv MSFI-ja od kojega je subjekt odstupio, prirodu odstupanja, uključujući postupak kojeg bi predmetni MSFI nalagao, razlog iz kojeg bi taj postupak u danim okolnostima bio obmanjujuć u toj mjeri da bi bio proturječan cilju financijskih izvještaja navedenom u »Okviru« te usvojeni postupak i
 - za svako prezentirano razdoblje, financijski učinak odstupanja na svaku stavku financijskih izvještaja koja bi bila iskazana da se izvještavalo u skladu sa zahtjevom.
21. Kada je subjekt odstupio od zahtjeva nekog MSFI-ja u prethodnom razdoblju i to odstupanje utječe na iznose priznate u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, dužan je objaviti podatke iz točke 20. (c) i (d).
22. Točka 21. se primjenjuje, primjerice, kada je subjekt u prethodnom razdoblju odstupio od zahtjeva nekog MSFI-ja koji se odnosi na mjerenje imovine ili obveze a to odstupanje utječe na mjerenje promjena imovine i obveza priznatih u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja.
23. U iznimno rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključuje da bi sukladnost sa zahtjevom nekog MSFI-ja tako obmanjivala da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja navedenom u »Okviru«, ali mjerodavan regulatorni okvir zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt je dužan u najvećoj mogućoj mjeri umanjiti uočeni obmanjujući aspekt zahtjeva objavljivanjem:
- naziva predmetnog MSFI-ja, prirodu zahtjeva i razloge zašto je menadžment zaključio da bi postupanje u skladu sa zahtjevom u danim okolnostima bilo obmanjujuće u toj mjeri da bi proturječilo cilju financijskih izvještaja navedenom u »Okviru« i
 - za svako prezentirano razdoblje, uskladu svake stavke financijskih izvještaja koju menadžment smatra neopodno za fer, tj. realan prikaz.
24. U smislu točke 19. do 23., neka informacija bi bila proturječna cilju financijskih izvještaja ako ne bi vjerno odražavala transakcije, druge događaje ili okolnosti za koje se smatra da ih odražava ili bi se razborito moglo očekivati da ih odražava i uslijed toga bi vjerojatno mogla utjecati na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja. Kada procjenjuje da li bi postupanje u skladu sa zahtjevom nekog MSFI-ja bilo u toj mjeri obmanjujuće da bi proturječilo cilju financijskih izvještaja navedenom u »Okviru«, menadžment razmatra:
- zašto cilj financijskih izvještaja nije ostvaren u konkretnim okolnostima i
 - kako se okolnosti subjekta razlikuju od onih kod drugih subjekata koji postupaju u skladu sa zahtjevom.

Ako drugi subjekti u sličnim okolnostima postupaju u skladu sa zahtjevom, tada je oboriva pretpostavka da postupanje subjekta u skladu sa zahtjevom neće biti u toj mjeri obmanjujuće da bi bilo proturječno cilju financijskih izvještaja navedenom u »Okviru«.

Neograničenost vremena poslovanja

25. Pri sastavljanju financijskih izvještaja menadžment treba procijeniti sposobnost subjekta da nastavi poslovati u vremenski neograničenom razdoblju. Subjekt je dužan financijske izvještaje sastaviti na osnovi neograničenoga vremena poslovanja, osim ako menadžment ne namjerava likvidirati subjekt, prestati poslovati ili ako nema drugih realnih alternativa. Kada menadžment prilikom procjenjivanja svjestan značajne neizvjesnosti vezane uz poslovne događaje ili uvjete koja može znatno dovesti u sumnju mogućnost subjekta da nastavi poslovati u vremenski neograničenom razdoblju, subjekt je dužan svaku takvu neizvjesnost objaviti. Kada subjekt financijske izvještaje ne sastavlja na osnovi neograničenoga vremena poslovanja, dužan je tu činjenicu i objaviti, zajedno s osnovom na kojoj su financijski izvještaji sastavljeni, kao i navesti razlog zašto se za subjekt ne smatra da ima neograničeno vrijeme poslovanja.
26. Pri procjenjivanju da li je pretpostavka neograničenoga vremena poslovanja primjerena, menadžment uzima u obzir sve raspoložive informacije o budućnosti, koja obuhvaća najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance, ali nije ograničena na to razdoblje. Razmjer razmatranja ovisi o činjenicama za svaki slučaj posebno. Ako je subjekt u prošlosti poslovao profitabilno i ako je imao trenutačan pristup financijskim resursima, može bez detaljne analize zaključiti da je pretpostavka neograničenosti vremena poslovanja primjerena. U drugim slučajevima menadžment će možda trebati razmotriti veliki broj čimbenika koji utječu na tekuću i očekivanu profitabilnost, planove otplate duga i moguće izvore zamjenskog financiranja prije nego zaključuje da je primjena pretpostavke neograničenoga vremena poslovanja primjerena.

Računovodstvena osnova nastanka događaja

27. Subjekt je dužan svoje financijske 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, obveze, kapital, prihodi i rashodi (elementi financijskih izvještaja) kada one udovoljavaju definicijama i kriterijima priznavanja tih elemenata iz »Okvira«.

Značajnost i sažimanje

29. Subjekt je dužan svaku značajniju skupinu sličnih stavki odvojeno prezentirati u financijskim izvještajima. Stavke različite vrste ili funkcije subjekt je dužan odvojeno prezentirati, osim ako nisu značajne.
30. Financijski izvještaji proizlaze iz obrade velikog broja transakcija ili drugih događaja koji se sažimaju u skupine u skladu s njihovom prirodom ili funkcijom. Završni stupanj procesa sažimanja i klasifikacije jest prezentiranje sažetih i razvrstanih podataka koji tvore stavke financijskih izvještaja. Ako neka stavka financijskih izvještaja nije značajna gledano pojedinačno, ona se sažima s drugim stavkama iz tih izvještaja ili u bilješkama. Neku stavku koja po svom značaju ne opravdava njeno prezentiranje kao odvojene stavke u

financijskim izvještajima može unatoč tome biti opravdano odvojeno prezentirati u bilješkama.

31. Subjekt nije obavezan udovoljavati određenim zahtjevima objavljivanja iz nekog MSFI-ja ako informacija nije značajna.

Prijeboj

32. Subjekt imovinu i obveze ili prihode i rashode ne smije prebijati, osim ako prijeboj ne nalaže ili dopušta neki MSFI.

33. Subjekt je dužan i imovinu i obveze, i prihode i rashode iskazati odvojeno. Prijeboj u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili financijskom položaju ili odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira), osim kada odražava bit transakcije ili drugog događaja, smanjuje mogućnost korisnika da razumije nastale transakcije, događaje i uvjete, kao i da procijeni buduće novčane tokove subjekta. Mjerenje imovine po neto vrijednosti umanjenoj, primjerice, za ispravak vrijednosti po osnovi zastarjelih zaliha ili sumnjivih i spornih potraživanja, nije prijeboj.

34. MRS 18 »Prihodi« definira pojam prihoda i zahtijeva da se mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir iznose trgovačkih popusta i količinskih rabata koje odobrava subjekt. U tijeku svog redovitog poslovanja subjekt poduzima druge transakcije koje ne stvaraju prihode, ali su uzgredne glavnim aktivnostima koje stvaraju prihode. Rezultati takvih transakcija prezentiraju se saldiranjem prihoda i rashoda po istoj transakciji ako takvo prezentiranje odražava bit transakcije ili poslovnoga događaja. Primjerice:

(a) dobiti i gubici od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, iskazuju se tako da se od iznosa primljenog otuđenjem imovine oduzmu knjigovodstveni iznos imovine i povezani troškovi prodaje; i

(b) izdatak koji se odnosi na rezerviranje priznato u skladu s MRS-om 37 »Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina« i koji temeljem ugovora naknađuje treća strana (primjerice, sporazumom o jamstvu dobavljača) može se prebiti s tim izdatkom.

35. Osim toga, subjekt je dužan dobitke i gubitke nastale iz skupine sličnih transakcija iskazati na neto osnovi, primjerice, dobitke i gubitke od tečajnih razlika ili dobitke i gubitke od financijskih instrumenata namijenjenih trgovanju. Međutim, takvi se dobitci i gubici iskazuju odvojeno ako su značajni.

Učestalost izvještavanja

36. Subjekt je dužan potpune financijske izvještaje, uključujući usporedne informacije, prezentirati najmanje jednom godišnje. Kad subjekt mijenja kraj izvještajnog razdoblja i financijske izvještaje prezentira za razdoblje duže ili kraće od jedne godine, dužan je, osim razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima, objaviti:

(a) razlog za korištenje dužeg, odnosno kraćeg razdoblja i

(b) činjenicu da iznosi prezentirani u financijskim izvještajima nisu usporedivi u potpunosti.

37. Subjekt obično financijske izvještaje sastavlja dosljedno za jednu godinu. Međutim, iz praktičnih razloga, neki subjekti daju prednost izvještavanju o razdoblju od primjerice 52 tjedna. Ovaj Standard ne isključuje tu praksu.

Usporedne informacije

38. Osim ako MSFI-jevi ne dopuštaju ili ne nalažu drukčije, subjekt je dužan objaviti usporedne informacije iz prethodnog

razdoblja za sve iznose iskazane u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. Subjekt je dužan uključiti usporedne informacije za tekstualne i opisne informacije ako su relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

39. Subjekt koji objavljuje usporedne informacije, dužan je prezentirati najmanje dva izvještaja o financijskom položaju, po dva druga izvještaja te pripadajuće bilješke. Ako subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje retroaktivno ili retroaktivno prepravljiva stavke u svojim financijskim izvještajima ili ih reklasificira u svojim financijskim izvještajima, dužan je objaviti najmanje tri izvještaja o financijskom položaju, po dva druga izvještaja te pripadajuće bilješke. Subjekt prezentira izvještaj o financijskom položaju:

(a) s krajem tekućeg razdoblja

(b) s krajem prethodnog razdoblja (koji je jednak početku tekućeg razdoblja) i

(c) s početkom najranijeg usporednog razdoblja.

40. U nekim slučajevima, tekstualne informacije iznesene u financijskim izvještajima prethodnog, odnosno prethodnih razdoblja i dalje su relevantne u tekućem razdoblju. Primjerice, subjekt u tekućem razdoblju objavljuje pojedinosti o pravnom sporu čiji ishod je na kraju razdoblja koje je neposredno prethodilo izvještajnom razdoblju bio neizvjestan i još nije riješen. Korisnici iz informacije saznaju da je neizvjesnost postojala na kraju razdoblja koje je neposredno prethodilo izvještajnom razdoblju, kao i o postupcima koji su poduzeti tijekom razdoblja radi rješavanja neizvjesnosti.

41. Kada subjekt mijenja prezentiranje ili klasifikaciju stavki u financijskim izvještajima, dužan je reklasificirati usporedne iznose, osim ako je to neizvedivo. Kad subjekt reklasificira usporedne iznose, dužan je objaviti:

(a) prirodu reklasifikacije

(b) iznos svake reklasificirane stavke ili skupine i

(c) razlog reklasifikacije.

42. Kada je neizvedivo reklasificirati usporedne iznose, subjekt je dužan objaviti:

(a) razlog za neklasificiranje iznosa i

(b) prirodu usklada koje bi bile neophodne da su iznosi bili reklasificirani.

43. Poboljšanje usporedivosti informacija unutar nekog razdoblja pomaže korisnicima u donošenju ekonomskih odluka, osobito na način što omogućava procjenjivanje trendova u financijskim informacijama za potrebe predviđanja. U nekim slučajevima je neizvedivo reklasificirati usporedne informacije za određeno prethodno razdoblje kako bi se postigla usporedivost s tekućim razdobljem. Primjerice, subjekt u prethodnom razdoblju ili prethodnim razdobljima nije podatke prikupljao na način koji omogućava reklasifikaciju, te rekonstrukcija informacija može biti neizvediva.

44. MRS 8 obrađuje usklađivanje usporednih informacija koje je potrebno kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku ili ispravlja pogrešku.

Dosljedno prezentiranje

45. Subjekt je dužan stavke u financijskim izvještajima dosljedno prezentirati i klasificirati iz jednog u drugo razdoblje, osim ako:

(a) nakon znatne promjene vrste poslovanja subjekta ili iz pregleda njegovih financijskih izvještaja nije očigledno

da bi drukčije prezentiranje ili klasificiranje bilo primjerenije u odnosu na kriterije za izbor i primjenu računovodstvenih politika iz MRS-a 8 ili

(b) promjenu prezentiranja ne nalaže neki MSFI.

46. Primjerice, značajno pripajanje ili otuđenje, ili pregled prezentacije financijskih izvještaja mogu ukazati na potrebu da se financijski izvještaji drukčije prezentiraju. Subjekt mijenja prezentaciju svojih financijskih izvještaja samo ako promijenjena prezentacija korisnicima financijskih izvještaja pruža pouzdanije i relevantnije informacije i ako je vjerojatno da će se nastaviti s promijenjenom strukturom prikazivanja kako usporedivost ne bi bila narušena. Kod promjene prezentacije, subjekt reklasificira usporedne podatke u skladu s točkama 41. i 42.

STRUKTURA I SADRŽAJ

Uvod

47. Ovaj Standard zahtijeva objavljivanje određenih podataka u izvještaju o financijskom položaju ili izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, u računu dobiti i gubitka (ako se prezentira) ili u izvještaju o promjenama kapitala, a da se druge stavke objavljuju ili u samim navedenim izvještajima ili u bilješkama. MRS 7 »Izvještaj o novčanim tokovima« navodi zahtjeve za prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima.
48. U ovom Standardu se ponekad rabi pojam »objavljivanje« u širem smislu, što obuhvaća stavke prezentirane u financijskim izvještajima. Objavljivanje nalažu i drugi MSFI-jevi. Osim ako u ovom ili nekom drugom MSFI-ju nije drukčije određeno, objavljivanje se iskazuje u financijskim izvještajima.

Označavanje financijskih izvještaja

49. Subjekt je dužan jasno označiti financijske izvještaje i istaknuti ih u odnosu na druge informacije u istom objavljenom dokumentu.
50. MSFI-jevi se primjenjuju samo na financijske izvještaje, a ne nužno i na druge informacije prezentirane u godišnjem izvješću ili nekom drugom dokumentu. Prema tome, važno je da su korisnici u stanju razlikovati informacije koje su sastavljene primjenom MSFI-jeva od drugih informacija koje mogu biti korisne korisnicima, ali ne podliježu zahtjevima MSFI-jeva.
51. Subjekt je dužan sastavni dio financijskih izvještaja i bilješke jasno označiti. Osim toga, subjekt je dužan vidljivo istaknuti sljedeće informacije i ponoviti ih ako je to neophodno za razumijevanje prezentiranih informacija:
- naziv ili drugi način identifikacije izvještajnog subjekta i sve promjene tog podatka od kraja prethodnog izvještajnog razdoblja
 - da li je riječ o financijskim izvještajima pojedinačnog subjekta ili grupe subjekata
 - datum kraja izvještajnog razdoblja ili razdoblje na koje se financijski izvještaji ili bilješke odnose
 - prezentacijsku valutu, kako je definirana u MRS-u 21 i
 - razinu zaokruživanja primijenjenu u prezentiranju iznosa u financijskim izvještajima.
52. Zahtjevi iz točke 51. uobičajeno se ispunjavaju prikazivanjem odgovarajućih zaglavlja za označavanje stranica, izvještaja, bilježaka, stupaca i slično. Određivanje najboljeg načina prezentiranja takvih informacija nalaže logičku pro-

sudbu. Primjerice, kada se financijski izvještaji predočuju u elektroničkom obliku, ne koristi se uvijek odvajanje stranica; gornje se pojedinačne informacije u tom slučaju prezentiraju na način koji će omogućiti razumijevanje informacija sadržanih u financijskim izvještajima.

53. Subjekt često nastoji financijske izvještaje učiniti razumljivijima na način da informacije prezentira u tisućama ili milijunima prezentacijske valute. To je prihvatljivo sve dok subjekt objavljuje razinu preciznosti i zaokruživanjem se ne gube značajne informacije.

Izvještaj o financijskom položaju

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o financijskom položaju

54. U izvještaj o financijskom položaju obvezno se uključuju barem stavke koje prikazuju sljedeće iznose:
- nekretnine, postrojenja i oprema
 - ulaganja u nekretnine
 - nematerijalna imovina
 - financijska imovina, bez iznosa iskazanih pod točkom (e), (h) i (i)
 - ulaganja obračunana metodom udjela
 - biološka imovina
 - zalihe
 - potraživanja od kupaca i ostala potraživanja
 - novac i novčani ekvivalenti
 - ukupna imovina razvrstana u portfelj namijenjen prodaji i imovina u sastavu grupe namijenjene otuđenju razvrstana u portfelj namijenjen prodaji u skladu s MSFI-jem 5 »Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja«
 - obveze prema dobavljačima i ostale obveze
 - rezerviranja
 - financijske obveze, bez iznosa prikazanih pod točkom (k) i (l)
 - obveze i imovina po osnovi tekućih poreza kako su definirani u MRS-u 12 »Porezi na dobit«
 - odgođene porezne obveze i odgođena porezna imovina kako su definirani u MRS-u 12
 - obveze uključene u skupine za otuđenje i razvrstane u portfelj namijenjen prodaji u skladu s MSFI-jem 5
 - manjinski udjeli iskazani u kapitalu i
 - izdani kapital i rezerve koji pripadaju vlasnicima matice.
55. Subjekt je dužan u izvještaju o financijskom položaju prezentirati dodatne stavke, zaglavlja i međuzbrojeve ako je takvo prezentiranje važno za sagleđavanje njegovog financijskog položaja.
56. Kad subjekt u svom izvještaju o financijskom položaju kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu te kratkoročne i dugoročne obveze prezentira odvojeno, odgođenu poreznu imovinu, odnosno odgođene porezne obveze ne smije razvrstati kao kratkotrajnu imovinu, odnosno kratkoročne obveze.
57. Standard ne propisuje redoslijed ni format u kojem subjekt prezentira stavke. U točki 54. su samo pobrojane stavke koje se po svojoj vrsti ili funkciji dovoljno razlikuju kako bi

opravdale odvojeno prezentiranje u izvještaju o financijskom položaju. Pored toga:

- a) stavke se uključuju kada je odvojeno prezentiranje zbog veličine, prirode ili funkcije neke stavke ili sažimanja sličnih stavki važno za sagledavanje financijskog položaja subjekta i
- b) korištene nazive i redoslijed stavki ili sažimanje sličnih stavki je moguće izmijeniti ovisno o vrsti subjekta i njegovih transakcija kako bi se pružile informacije koje su važne za sagledavanje financijskog položaja subjekta. Primjerice, financijska institucija može gore navedene nazive izmijeniti kako bi pružila informacije koje su relevantne za poslovanje financijske institucije.

58. Subjekt prosuđuje o tome da li će dodatne stavke prezentirati odvojeno na temelju procjene:
 - (a) vrste i likvidnosti imovine
 - (b) funkcije imovine u subjektu i
 - (c) iznosa, prirode i vremena obveza.
59. Primjena različitih osnova za mjerenje različitih skupina imovine ukazuje na to da se njihova priroda ili funkcija razlikuju, te ih subjekt stoga prezentira kao odvojene stavke. Primjerice, različite skupine nekretnina, postrojenja i opreme mogu se sukladno MRS-u 16 voditi po nabavnoj vrijednosti ili revaloriziranim iznosima.

Razlikovanje kratkotrajno/dugotrajno

60. Subjekt je dužan u svom izvještaju o financijskom položaju dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu te dugoročne i kratkoročne obveze prezentirati kao odvojene grupe u skladu s točkama 66.-76., osim kada prezentiranje temeljeno na likvidnosti pruža pouzdanije i relevantnije informacije. Kada se primijeni taj izuzetak, subjekt je dužan svu imovinu i sve obveze prezentirati po likvidnosti.
61. Neovisno o usvojenoj metodi prezentiranja, subjekt je za svaku stavku imovine i obveza u kojoj su objedinjeni iznosi koji se očekuju povratiti, odnosno podmiriti u roku od:
 - (a) najviše dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja i
 - (b) poslije dvanaest mjeseci od kraja razdoblja dužan objaviti iznos koji očekuje povratiti, odnosno podmiriti nakon više od dvanaest mjeseci.
62. Ako subjekt isporučuje robu i usluge s jasno prepoznatljivim poslovnim ciklusom, odvojeno klasificiranje kratkotrajne i dugotrajne imovine i obveza u izvještaju o financijskom položaju pruža korisne informacije za razlikovanje neto imovine koja neprekidno cirkulira kao radni kapital od one koju subjekt koristi za dugoročno poslovanje. To također skreće pozornost na imovinu za koju se očekuje da će se realizirati unutar tekućega poslovnog ciklusa i obveze koje dospijevaju za podmirenje u istome razdoblju.
63. Za neke subjekte, poput banaka i financijskih institucija, prezentiranje imovine i obveza po rastućoj ili padajućoj 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 dopušteno kod primjene točke 60. prezentirati neke stavke imovine i obveza klasificirane na dugotrajno i kratkotrajno, a ostale po likvidnosti ako se time osiguravaju pouzdanije i relevantnije informacije. Potreba za takvim

mješovitim prezentiranjem može nastati kod subjekata koji imaju raznorodne djelatnosti.

65. Informacija o očekivanim datumima realizacije imovine i obveza korisna je u procjenjivanju likvidnosti i solventnosti subjekta. MSFI 7 – *Financijski instrumenti: objavljivanje* zahtijeva objavljivanje datuma dospijeca financijske imovine i financijskih obveza. Financijska imovina obuhvaća potraživanja od kupaca i ostala potraživanja, a financijske obveze obuhvaćaju obveze prema dobavljačima i ostale obveze. Informacije o očekivanom datumu povrata ili podmirenja nemonetarne imovine i obveza, kao što su zalihe, odnosno rezerviranja, također su korisne, neovisno o tome da li su imovina i obveze klasificirani u kratkotrajno i dugotrajno. Primjerice, poslovni subjekt objavljuje iznos zaliha kod kojih se povrat očekuje nakon više od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

Kratkotrajna imovina

66. Subjekt je dužan imovinu razvrstati u kratkotrajnu kada:
 - (a) imovinu očekuje realizirati ili je namjerava prodati ili potrošiti u svom redovitom poslovnom ciklusu
 - (b) imovinu drži prvenstveno radi trgovanja
 - (c) imovinu očekuje realizirati unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja ili
 - (d) je novac ili novčani ekvivalent (kako je određeno u MRS-u 7), osim ako je mogućnost razmjene ili uporabe sredstva za podmirenje obveza ograničena u razdoblju od najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

Svu drugu imovinu subjekt je dužan klasificirati kao dugotrajnu.

67. U ovom se standardu pojam »dugotrajna« za materijalnu, nematerijalnu i financijsku imovinu dugotrajne prirode. Međutim, standard ne zabranjuje uporabu alternativnih naziva sve dok im je značenje jasno.
68. Poslovni ciklus subjekta jest vrijeme između nabave imovine radi obrade (prerade) i njezine realizacije u novac ili novčane ekvivalente. Kada redoviti poslovni ciklus subjekta nije jasno prepoznatljiv, njegovo pretpostavljeno trajanje je dvanaest mjeseci. Kratkotrajna imovina uključuje imovinu, kao što su zalihe i potraživanja od kupaca, koja se prodaje, troši ili realizira u sklopu redovitoga poslovnoga ciklusa, čak i ako se očekuje da se neće realizirati unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja. Kratkotrajna imovina također uključuje imovinu koja se prvenstveno drži radi trgovanja (financijska imovina unutar te kategorije se klasificira u imovinu namijenjenu trgovanju u skladu s MRS-om 39) i kratkotrajni dio dugotrajne financijske imovine.

Kratkoročne obveze

69. Subjekt je dužan obvezu klasificirati u kratkoročnu kada:
 - (a) očekuje da će obvezu podmiriti u redovitom tijeku svog poslovnoga ciklusa
 - (b) obvezu drži prvenstveno radi trgovanja;
 - (c) podmirenje obveze dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon kraja razdoblja ili
 - (d) nema bezuvjetno pravo odgoditi podmirenje obveze za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog datuma.

- Sve druge obveze subjekt je dužan klasificirati kao dugoročne obveze.
70. Neke kratkoročne obveze, kao što su obveze prema dobavljačima te obračunane obveze za zaposlene i ostale troškove poslovanja, čine dio radnog kapitala koji se koristi u redovitom poslovnom ciklusu subjekta. Subjekt je dužan takve poslovne stavke klasificirati kao kratkoročne obveze, čak i ako njihovo podmirenje dospijeva u roku duljem od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja. Isti redoviti poslovni ciklus primjenjuje se na klasifikaciju imovine i obveza subjekta. Kada redoviti ciklus poslovanja subjekta nije jasno prepoznatljiv, pretpostavlja se da on traje dvanaest mjeseci.
71. Ostale kratkoročne obveze ne podmiruju se u sklopu redovitog poslovnog ciklusa, ali njihovo podmirenje dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon kraja razdoblja ili se prvenstveno drže radi trgovanja. Primjeri su financijske obveze klasificirane u skladu s MRS-om 39 kao namijenjene trgovanju, prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročni dio dugoročnih obveza, obveze za dividende, obveze za porez na dobit te neposlovne obveze. Financijske obveze kojima je osigurano financiranje na dugoročnoj osnovi (tj. nisu dio obrtnoga kapitala korištenog u redovitom ciklusu poslovanja subjekta) i koje ne dospijevaju za podmirenje unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja su dugoročne obveze, uz primjenu točke 74. i 75.
72. Subjekt klasificira svoje financijske obveze kao kratkoročne ako njihovo podmirenje dospijeva unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja, čak i ako:
- je izvorni rok bio dulji od dvanaest mjeseci i
 - sporazum o refinanciranju ili reprogramiranju na dugoročnoj osnovi je zaključen nakon izvještajnog razdoblja a prije nego je odobreno izdavanje financijskih izvještaja.
73. Ako subjekt očekuje i ima mogućnost slobodnog izbora da obvezu temeljem postojećeg kredita refinancira ili prolongira za najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja, tu obvezu klasificira kao dugoročnu, čak i ako bi inače dospjela unutar kraćeg razdoblja. Međutim, kada subjekt nema mogućnost slobodnog izbora da refinancira ili prolongira takvu obvezu (primjerice, nema sporazuma o refinanciranju), ne razmatra mogućnost refinanciranja i obvezu klasificira kao kratkoročnu.
74. Ako je subjekt na kraju ili prije kraja izvještajnog razdoblja prekršio uvjete iz ugovora o dugoročnom zajmu s posljedicom da obveza postaje plative na zahtjev, obvezu klasificira kao kratkoročnu, čak i ako je vjerovnik nakon izvještajnog razdoblja a prije odobrenja izdavanja financijskih izvještaja pristao na to da ne zatraži plaćanje zbog kršenja uvjeta. Subjekt obvezu klasificira kao kratkoročnu jer na kraju izvještajnog razdoblja nema bezuvjetno pravo odgoditi plaćanje za najmanje dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog razdoblja.
75. Međutim, subjekt obvezu razvrstava kao dugoročnu ako je vjerovnik do kraja izvještajnog razdoblja pristao odobriti razdoblje počeka koje istječe najmanje dvanaest mjeseci nakon kraja izvještajnog razdoblja unutar kojega subjekt može ispraviti povredu i tijekom kojega vjerovnik ne može zahtijevati trenutnu naplatu.
76. U svezi s kreditima klasificiranim u kratkoročne obveze, ako između kraja izvještajnog razdoblja i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja dođe do:
- refinanciranja na dugoročnoj osnovi;
 - ispravka povrede ugovora o dugoročnom zajmu i
 - vjerovnikovog odobrenja razdoblja počeka za ispravljanje povrede ugovora o dugoročnom zajmu koje istječe najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja, ti događaji se sukladno MRS 10 – *Događaji nakon izvještajnog razdoblja* objavljuju kao događaji koji ne nalažu uskladu.
- Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama*
77. Subjekt je dužan u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama objaviti daljnju raščlambu skupno prezentiranih stavki u izvještaju na način koji je primjeren poslovanju subjekta.
78. Razina raščlambe ovisi o zahtjevima MSFI-jeva te veličini, prirodi i funkciji iznosa o kojima je riječ. Čimbenici iz točke 58. također se koriste pri odlučivanju o daljnjoj raščlambi. Objavljivanje se razlikuje ovisno o stavki, primjerice:
- stavke nekretnina, postrojenja i opreme raščlanjuju se po skupinama u skladu s MRS-om 16
 - potraživanja se raščlanjuju na potraživanja od kupaca, potraživanja od povezanih stranaka, predujmove i ostala potraživanja
 - zalihe se raščlanjuju u skladu s MRS-om 2 – Zalihe na trgovačku robu, sirovine, materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode
 - rezerviranja se raščlanjuju na rezerviranja za primanja zaposlenih i ostale stavke a
 - vlasnički kapital i rezerve se raščlanjuju u različite skupine kao što su uplaćeni kapital, premija na izdane dionice i rezerve.
76. Subjekt je dužan, bilo u izvještaju o financijskom položaju ili izvještaju o promjenama kapitala, ili u bilješkama, objaviti sljedeće:
- za svaku vrstu dioničkoga kapitala:
 - broj odobrenih dionica
 - broj u cijelosti plaćenih izdanih dionica i broj izdanih dionica koje nisu u cijelosti plaćene
 - nominalnu vrijednost po dionici ili da dionice nemaju nominalnu vrijednost
 - usklađivanje broja izdanih dionica na početku i na kraju razdoblja
 - prava, prioritete i ograničenja vezana uz vrstu dionica, uključujući ograničenja u raspodjeli dividendi i povratu kapitala;
 - dionice subjekta koje drži subjekt ili ih drže njegova ovisna ili pridružena društva i
 - dionice rezervirane za izdavanje po opcijama i ugovorima o prodaji dionica, uključujući uvjete i iznose, i
 - opis vrste i namjene svake rezerve u okviru kapitala.
80. Subjekt bez dioničkoga kapitala, kao što je partnerstvo (ortastvo) ili trust, dužan je objaviti informacije istovjetne onima koje nalaže točka 79(a), prikazujući promjene tijekom razdoblja za svaku kategoriju udjela u kapitalu te prava, prioritete i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju udjela u kapitalu.
- 80.A Ako je subjekt razvrstao

- (a) instrument s opcijom prodaje razvrstan kao glavnički instrument ili
- (b) instrument koji subjektu nalaže obvezu da isporuči drugoj strani razmjerni udjel u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i razvrstan je kao vlasnički instrument između financijskih obveza i kapitala, dužan je objaviti iznos koji je reklasificiran sa svake i u svaku kategoriju (financijske obveze ili kapital), kao i vrijeme i razloge razvrstavanja.

Izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti

81. Subjekt je dužan sve stavke prihoda i rashoda priznate u razdoblju prikazati
- (a) u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kao jedinom izvještaju ili
 - (b) u dvama izvještajima: izvještaju koji predočava sastavne dijelove dobiti ili gubitka (zaseban račun dobiti i gubitka) i drugom izvještaju, koji započinje s dobiti ili gubitkom i predočava sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti (izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti).

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti

82. U izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti obvezno se uključuju najmanje iznosi po sljedećim stavkama koje se prezentiraju za razdoblje:
- (a) prihodi
 - (b) financijski troškovi
 - (c) udio u dobiti ili gubicima pridruženih društava i zajedničkih pothvata obračunanih metodom udjela
 - (d) porezni rashod
 - (e) jedan iznos koji je zbroj:
 - (i) dobiti ili gubitka nakon poreza proizašlog iz prestanka poslovanja i
 - (ii) dobiti ili gubitka nakon poreza priznat mjerenjem fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili prilikom otuđenja imovine ili skupine, odnosno skupina za otuđenje koje čine ukinuti dio poslovanja
 - (f) dobit ili gubitak
 - (g) svaki sastavni dio ostale sveobuhvatne dobiti razvrstan po vrsti, bez iznosa pod (h)
 - (h) udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava i zajedničkih pothvata obračunanih metodom udjela i
 - (i) ukupnu sveobuhvatnu dobit.
83. Subjekt je dužan u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti objaviti sljedeće stavke koje se odnose na raspoređivanje dobiti ili gubitka razdoblja:
- (a) dobit ili gubitak razdoblja pripisan:
 - (i) vlasnicima manjinskih udjela i
 - (ii) vlasnicima matice.
 - (b) ukupnu sveobuhvatnu dobit razdoblja pripisan:
 - (i) vlasnicima manjinskih udjela i
 - (ii) vlasnicima matice.
84. Subjekt može u odvojenom računu dobiti i gubitka (v. točku 81.) prezentirati stavke iz točke 82.(a) (f) i podatke koji se objavljuju sukladno točki 83.(a).

85. Subjekt je dužan u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i odvojenom računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran) prikazati dodatne stavke, zaglavljiva i međuzbrojeve ako je takav prikaz važan za sagledavanje njegove financijske uspješnosti.
86. Budući da se učinci različitih aktivnosti, transakcija i drugih događaja subjekta razlikuju po učestalosti, mogućnosti nastanka dobiti ili gubitka te predvidivosti, objavljivanje elemenata financijske uspješnosti pomaže korisnicima u sagledavanju dostignute financijske uspješnosti i izradi projekcija buduće financijske uspješnosti. Dodatne stavke uključuju se u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i račun dobiti i gubitka, ako se prezentira, te se korišteni nazivi i redoslijed stavki mijenjaju ako je to neophodno radi pojašnjenja elemenata uspješnosti. Čimbenici koje subjekt pri tome razmatra su značajnost te priroda i funkcija stavki prihoda i rashoda. Primjerice, financijska institucija može nazive stavki mijenjati kako bi pružila informacije koje su relevantne za poslovanje financijske institucije. Stavke prihoda i rashoda se ne prebijaju, osim kada su ispunjeni kriteriji iz točke 32.
87. Subjekt ne smije ni jednu stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili računu dobiti i gubitka, ako je prezentiran, kao ni u bilješkama prezentirati kao izvanrednu stavku.

Dobit ili gubitak razdoblja

88. Subjekt je dužan sve stavke prihoda i rashoda razdoblja 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 razdoblja. MRS 8 navodi dvije takve okolnosti: ispravak pogreške i utjecaj promjena računovodstvenih politika. Drugi MSFI-jevi nalažu ili dopuštaju isključenje elemenata ostale sveobuhvatne dobiti iz dobiti i gubitka koji udovoljavaju definiciji prihoda ili rashoda iz »Okvira« (v. točku 7.).

Ostala sveobuhvatna dobit razdoblja

90. Subjekt je dužan objaviti iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaki sastavni dio ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući usklade temeljem reklasifikacije, bilo u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama.
91. Subjekt može sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti prezentirati ili
- (a) umanjene za pripadajuće porezne učinke, ili
 - (b) prije pripadajućih poreznih učinaka u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te sastavne dijelove.
92. Subjekt je dužan objaviti usklade temeljem reklasifikacije koje se odnose na sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti.
93. U drugim MSFI-jevima je navedeno da li i kada se iznosi ranije priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti reklasificiraju u dobit ili gubitak. Reklasifikacija po toj osnovi se u ome standardu naziva reklasifikacijskom uskladom. Reklasifikacijska usklada se uključuje u povezani sastavni dio ostale sveobuhvatne dobiti u razdoblju u kojem je usklada reklasificirana u dobit ili gubitak. Primjerice, dobit ostvarena otuđenjem financijske imovine raspoložive za prodaju se uključuje u dobit ili gubitak tekućeg razdoblja. Riječ je o iznosima koji su mogli biti priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti kao nerealizirana dobita u tekućem ili prethodnim razdobljima. Takva nerealizirana dobit se mora oduzeti od ostale

- svеobuhvatne dobiti u razdoblju 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 reklasifikacijske usklade prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama. Subjekt koji reklasifikacijske usklade prezentira u bilješkama, prikazuje sastavne dijelove ostale sveobuhvatne dobiti nakon svih povezanih reklasifikacijskih usklada.
95. Reklasifikacijske usklade proizlaze iz, primjerice, otuđenja inozemnih dijelova poslovanja (v. MRS 21), prestanka priznavanja financijske imovine raspoložive za prodaju (v. MRS 39) i kada zaštićena prognozirana transakcija utječe na dobit ili gubitak (za zaštitu novčanih tokova v. točku 100. MRS-a 39).
96. Reklasifikacijske usklade ne proizlaze iz promjena viška utvrđenog revalorizacijom u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, kao ni po osnovi aktuarske dobiti i aktuarskih gubitaka po osnovi planova definiranih primanja priznatih u skladu s točkom 93.A MRS-a 19. Te se komponente priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i u idućim razdobljima se ne reklasificiraju u dobit ili gubitak. Promjene viška utvrđenog revalorizacijom mogu se u idućim razdobljima prenijeti na zadržanu dobit u skladu s korištenjem sredstva ili kad se sredstvo prestane priznavati (v. MRS 16 i MRS 38). Aktuarski dobiti i gubici se iskazuju u sklopu zadržane dobiti u razdoblju u kojem su priznati kao ostala sveobuhvatna dobit (v. MRS 19).
- Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama*
97. Kada su stavke prihoda i rashoda značajne, subjekt je dužan njihovu vrstu i njihove iznose objaviti zasebno.
98. U okolnosti u kojima bi stavke prihoda i rashoda trebalo zasebno objaviti se ubrajaju:
- otpis zaliha do neto ostvarive vrijednosti ili nekretnina postrojenja i opreme do nadoknadivog iznosa, kao i poništenje takvog otpisa
 - restrukturiranje aktivnosti subjekta i ukidanje rezerviranja za troškove restrukturiranja
 - otuđenje stavki nekretnina, postrojenja i opreme
 - otuđenje ulaganja
 - prekinuto poslovanje
 - razrješavanje sudskih sporova i
 - ostali slučajevi ukidanja rezerviranja.
99. Subjekt je dužan treba prezentirati strukturu rashoda priznatih u dobit ili gubitak koristeći klasifikaciju ili prema vrsti rashoda, ili prema funkcijama koje rashodi imaju u poslovnom subjektu, ovisno o tome koja pruža pouzdanije i relevantnije informacije.
100. Subjekte se potiče da strukturu rashoda iz točke 99. prezentiraju u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili računu dobiti i gubitka (ako je prezentiran).
101. Stavke rashoda dalje se raščlanjuju kako bi se istaknule komponente financijske uspješnosti koje se mogu razlikovati prema učestalosti, te predvidivosti moguće dobiti ili gubitka. Raščlamba se prezentira na jedan od dvaju načina.
102. Prvi oblik raščlanjivanja je prema metodi vrste rashoda. Subjekt objedinjava rashode u izvještaju o dobiti ili gubitku po njihovoj vrsti (primjerice amortizacija, troškovi sirovina i materijala, troškovi prijevoza, 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:

Prihodi	X
Ostali prihodi	X
Promjene zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	X
Utrošene sirovine i materijal	X
Troškovi primanja zaposlenih	X
Troškovi amortizacije dug. materijalne i nematerijalne imovine	X
Ostali rashodi	X
Ukupni rashodi	(X)
Dobit prije poreza	X

103. Drugi oblik raščlanjivanja je prema funkciji rashoda ili metodi »troškova prodanih proizvoda«, te se rashodi klasificiraju prema njihovoj funkciji kao dio troškova prodanih proizvoda ili, primjerice, troškova distribucije i administrativnih troškova. Prema toj metodi subjekt troškove prodanih proizvoda objavljuje odvojeno od drugih troškova. Ta metoda pruža relevantnije informacije korisnicima od metode razvrstavanja rashoda prema vrsti, no raspoređivanje troškova na funkcije može zahtijevati proizvoljno raspoređivanje i uključivati prosuđivanje u znatnoj mjeri. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode funkcije rashoda:

Prihodi	X
Troškovi prodanih proizvoda	(X)
Bruto dobit	X
Ostali prihodi	X
Troškovi distribucije	(X)
Administrativni troškovi	(X)
Ostali rashodi	(X)
Dobit prije poreza	X

104. Subjekt koji klasificira rashode po funkcijama dužan je objaviti dodatne informacije o vrstama rashoda, uključujući rashode po osnovi amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine te troškove primanja zaposlenih.
105. Izbor između metode troškova prodanih proizvoda i metode vrsta troškova ovisi o povijesnim čimbenicima, čimbenicima gospodarskog sektora i vrsti subjekta. Obje metode ukazuju na troškove koji se mogu mijenjati, izravno ili neizravno, s promjenama u razini prodaje ili proizvodnje subjekta. Budući da svaka metoda prezentiranja ima prednost ovisno o vrsti subjekta, ovaj standard zahtijeva od uprave da izbere način prezentiranja koji je pouzdan i relevantniji. Međutim, budući da su informacije o vrsti rashoda korisne za predviđanje budućih novčanih tokova, dodatno objavljivanje je potrebno ako se primjenjuje raščlanjivanje po metodi funkcija troškova. Pojam »troškovi primanja zaposlenih« iz točke 104. ima isto značenje kao i u MRS-u 19.

Izveštaj o promjenama kapitala

106. Subjekt je dužan u izvještaju o promjenama kapitala iskazati:
- ukupnu sveobuhvatnu dobit razdoblja, iskazujući odvojeno ukupne iznose raspodjeljive vlasnicima matice i vlasnicima manjinskih udjela

- (b) učinke retroaktivne primjene promjene računovodstvenih politika ili retroaktivnog prepravljanja iznosa priznatih u skladu s MRS-8.
- (c) iznose transakcija s vlasnicima u njihovom svojstvu kao vlasnika, prikazujući odvojeno uplate uloga vlasnika i raspodjele vlasnicima i
- (d) uskladu između knjigovodstvenog iznosa svake komponente kapitala na početku i na kraju razdoblja, uz odvojeno prikazivanje svake promjene.
107. Subjekt je dužan, bilo izvještaju o promjenama kapitala ili u bilješkama, prezentirati iznos dividende koja je priznata za raspodjelu vlasnicima tijekom razdoblja, kao i pripadajući iznos po dionici.
108. Komponente kapitala iz točke 106. mogu uključiti, primjerice, svaku klasu uplaćenog kapitala, ukupni iznos svake klase druge sveobuhvatne dobiti i zadržanu dobit.
109. Promjene kapitala subjekta između početka i kraja izvještajnog razdoblja odražavaju povećanje ili smanjenje neto imovine tijekom toga razdoblja. 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 izravno povezanih s takvim transakcijama, ukupna promjena kapitala tijekom razdoblja predstavlja ukupni iznos prihoda i rashoda, uključujući dobit i gubitke, ostvarenih aktivnostima subjekta u tom razdoblju.
110. MRS 8 zahtijeva retroaktivno usklađivanje za učinke promjena računovodstvenih politika, u mjeri u kojoj je to izvedivo, osim ako prijelazne odredbe nekog MSFI-ja ne nalažu drukčije. MRS 8 također zahtijeva retroaktivno prepravljanje radi ispravljanja pogrešaka, u mjeri u kojoj je to izvedivo. Retroaktivno usklađivanje i retroaktivno prepravljanje provodi se na početnom stanju zadržane dobiti, osim ako neki MSFI ne nalaže retroaktivno usklađivanje neke druge komponente kapitala. Točka 106 (b) zahtijeva da se usklađenja objave u izvještaju o promjeni kapitala ukupno za svaku komponentu kapitala, tako da ona koja su nastala uslijed promjena računovodstvenih politika prikažu odvojeno od onih koja su proizašla iz ispravljanja pogrešaka. Ta se usklađivanja objavljuju za svako prethodno razdoblje i početak razdoblja.

Izvještaj o novčanim tokovima

111. Informacije o novčanim tokovima pružaju korisnicima financijskih izvještaja osnovicu za ocjenjivanje sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i potrebe poslovnog subjekta za korištenjem 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 financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama primijenjenim u skladu s točkama 117. do 124.

- (b) objavljuju informacije koje nalažu MSFI-jevi a koje nisu prikazane drugdje u financijskim izvještajima i
- (c) pružaju dodatne informacije koje nisu prezentirane drugdje u financijskim izvještajima, ali su važne za razumijevanje bilo kojeg sastavnog dijela financijskih izvještaja.
113. Subjekt je dužan bilješke prezentirati sustavno sve dok je to izvedivo. Subjekt je dužan svaku stavku u izvještaju o financijskom položaju i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, računovodbiti i gubitku (ako je prezentiran) te izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima oznakom povezati sa svakom informacijom u bilješkama koja se na nju odnosi.
114. Bilješke se uobičajeno prezentiraju po sljedećem redosljedu, koji pomaže korisnicima u razumijevanju financijskih izvještaja i uspoređivanju njih s financijskim izvještajima drugih subjekata:
- (a) izjava o sukladnosti s MSFI-ima (v. točku 16.)
- (b) sažetak primijenjenih važnih računovodstvenih politika (v. točku 117.)
- (c) informacije koje potvrđuju stavke prikazane u izvještaju o financijskom položaju te izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, u odvojenom računu dobiti i gubitku (ako je prezentiran), izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanim tokovima, po redosljedu prema kojemu su ti izvještaji i stavke prikazani i
- (d) druga objavljivanja, uključujući:
- (i) nepredviđene obveze (v. MRS 37) i nepriznate ugovorno preuzete obveze
- (ii) nefinancijske informacije, primjerice, ciljeve i politike subjekta koji se odnose na upravljanje financijskim rizikom (v. MSFI 7).
115. U nekim okolnostima može biti neophodno ili poželjno promijeniti poredak određenih stavki u bilješkama. Primjerice, informacije o promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku mogu se spojiti s informacijama o dospjeću financijskih instrumenata, iako se prve odnose na izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti ili odvojeni račun dobiti i gubitku (ako je prezentiran), dok se druge odnose na izvještaj o financijskom položaju. Ipak, sustavna struktura u bilješkama se čuva tako dugo dok je to praktično.
116. Subjekt može bilješke koje pružaju informacije o osnovi sastavljanja financijskih izvještaja i specifičnim računovodstvenim politikama prezentirati kao odvojeni dio financijskih izvještaja.

Objavljivanje računovodstvenih politika

117. Subjekt je dužan u sažetku važnih računovodstvenih politika objaviti:
- a) osnovu (ili osnove) mjerenja korištenu, odnosno korištene u sastavljanju financijskih izvještaja i
- b) druge primijenjene računovodstvene politike koje su važne za razumijevanje financijskih izvještaja.
118. Važno je da subjekt korisnike informira o korištenoj osnovi ili osnovama mjerenja u financijskim izvještajima (primjerice, povijesni trošak, tekući trošak, neto ostvariva vrijednost, fer vrijednost ili nadoknativ iznos) jer osnova na kojoj su sastavljeni financijski izvještaji značajno utječe na njihove analize. Kada subjekt u financijskim izvještajima koristi više

osnova za mjerenje, primjerice, kada se određena kategorija imovine revalorizira, dovoljno je pružiti informaciju o kategorijama imovine i obveza na koju je svaka osnova mjerenja primijenjena.

119. U odlučivanju o tome da li određenu računovodstvenu politiku treba objaviti, rukovodstvo razmatra da li će objavljivanje pomoći korisnicima u razumijevanju načina na koji su transakcije, poslovni događaji i uvjeti utjecali na iskazanu financijsku uspješnost i financijski položaj. Objavljivanje određene računovodstvene politike je korisnicima osobito korisno kada su te politike izabrane iz alternativa koje dopuštaju MSFI-jevi. Primjer je objavljivanje da li je pothvatnik svoj udjel u zajednički kontroliranom poslovnom subjektu priznao metodom proporcionalne konsolidacije ili metodom udjela (v. MRS 31 »Udjeli u zajedničkim pothvatima«). Neki MSFI-jevi izričito zahtijevaju objavljivanje određenih računovodstvenih politika, uključujući izbor rukovodstva između različitih politika koje MSFI-jevi dopuštaju. Primjerice, MRS 16 nalaže objavljivanje osnovice mjerenja korištene za kategorije nekretnina, postrojenja i opreme.
120. Svaki subjekt razmatra prirodu svojih djelatnosti i politike koje bi korisnik njegovih financijskih izvještaja mogao očekivati da se objave za tu vrstu subjekta. Primjerice, od subjekta koji je obveznik poreza na dobit bi se moglo očekivati da objavi svoje računovodstvene politike za porez na dobit, uključujući one primjenjive na odgođenu poreznu imovinu i odgođene porezne obveze. Kada subjekt ima značajno inozemno poslovanje ili transakcije u stranoj valuti, očekuje se objavljivanje računovodstvenih politika za priznavanje dobitaka i gubitaka od tečajnih razlika.
121. Računovodstvena politika može biti važna zbog vrste djelatnosti subjekta čak i ako prikazani iznosi za tekuće i prethodno razdoblje nisu značajni. Također 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 postupku primjene računovodstvenih politika poslovnog subjekta, rukovodstvo daje mnoge prosudbe, pored onih koje uključuju procjene, koje mogu znatno utjecati na iznose priznate u financijskim izvještajima. Primjerice, rukovodstvo prosuđuje pri određivanju:
- da li je financijska imovina ulaganje koje se drži do dospijeca
 - kada gotovo svi važni rizici i koristi od vlasništva financijske imovine ili iznajmljene imovine prelaze na druge subjekte
 - da li je neka prodaja proizvoda u suštini financijski aranžman, te stoga ne stvara prihod i
 - da li suština odnosa između subjekta i subjekta posebne namjene pokazuje da subjekt kontrolira subjekt posebne namjene.
124. Objavljivanje nekih informacija u skladu s točkom 122. nalažu drugi MSFI-jevi. Primjerice, MRS 27 zahtijeva od subjekta da objavi razloge iz kojih vlasnički udjel subjekta u nekom subjektu koji nije ovisno subjekt nije i kontrola nad tim subjektom, iako u njemu ima, izravno ili putem ovisnih društava, više od pola glasačkih prava ili potencijalnih glasačkih prava. MRS 40 – *Ulaganja u nekretnine* zahtijeva objavljivanje kriterija koje je subjekt postavio radi razlikovanja investicijskih nekretnina od nekretnina koje koristi vla-

snik 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 glavnim izvorima neizvjesnosti procjena na kraju izvještajnog razdoblja koje nose znatan rizik značajnih usklađenja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza u idućoj financijskoj godini. U bilješkama se o takvoj imovini i obvezama objavljuju:
- njihova vrsta i
 - njihovi knjigovodstveni iznosi na kraju izvještajnog razdoblja.
126. Određivanje knjigovodstvenih iznosa neke imovine i nekih obveza zahtijeva procjenjivanje učinaka neizvjesnih budućih događaja na njih na kraju izvještajnog razdoblja. Primjerice, u nedostatku nedavno zapaženih tržišnih cijena su za mjerenje nadoknadivog iznosa skupina nekretnina, postrojenja i opreme, učinka tehnološke zastarjelosti zaliha, rezerviranja koja ovise o konačnom ishodu sudskih sporova u tijeku te dugoročnih obveza po pitanju primanja zaposlenih, kao što su obveze za mirovine, neophodne 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 s točkom 125. se odnose na procjene koje od rukovodstva zahtijevaju najteže, subjektivne i složene prosudbe. Kako se povećava broj varijabli i pretpostavki koje utječu na mogući budući ishod neizvjesnosti, tako prosudbe postaju subjektivnije i složenije, a time i sve veća mogućnost značajnih usklađenja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza koji iz njih proizlaze.
128. Podatke iz točke 125. nije potrebno objaviti za imovinu i obveze kod koje je rizik značajne promjene njihovih knjigovodstvenih iznosa u idućoj financijskoj godini velik ako su na kraju izvještajnog razdoblja mjereni po fer vrijednostima temeljenim na nedavno zapaženim tržišnim cijenama. Njihove fer vrijednosti se mogu značajno promijeniti u idućoj financijskoj godini, ali te promjene neće nastati zbog pretpostavki ili drugih izvora neizvjesnosti procjena na kraju izvještajnog razdoblja.
129. Subjekt je dužan informacije iz točke 125. objaviti na način koji korisnicima financijskih izvještaja pomaže da razumiju prosudbe rukovodstva koje se tiču budućnosti i drugih izvora neizvjesnosti procjena. Vrsta i opsežnost informacija ovise o vrstama pretpostavki i drugim okolnostima. Primjeri za vrste informacija koje subjekt objavljuje su:
- vrsta pretpostavke ili neka druga neizvjesnost procjene
 - osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode, pretpostavke i procjene na kojima počiva njihovo izračunavanje, uključujući razloge osjetljivosti
 - očekivano razrješenje neizvjesnosti i raspon razumno mogućih ishoda unutar iduće financijske godine u vezi s knjigovodstvenim iznosima imovine i obveza na koje utječe i
 - objašnjenja promjena prethodnih pretpostavki koje se odnose na tu imovinu i obveze ako neizvjesnost ostane nerazriješena.
130. Pri objavljivanju informacija iz točke 125. subjekt nije dužan objaviti informacije iz financijskih planova ili prognoza.

131. Ponekad je neizvedivo objaviti razmjer mogućih učinaka neke pretpostavke ili nekog drugog izvora neizvjesnosti procjene. U tom slučaju subjekt objavljuje da je, temeljem postojećih saznanja, razumno moguće da ishodi iduće financijske godine koji se razlikuju od takve pretpostavke mogu zahtijevati značajno usklađenje knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze na koju utječu. U svakom slučaju, subjekt objavljuje vrstu i knjigovodstveni iznos određene stavke imovine ili obveza (ili kategorije imovine ili obveza) pod utjecajem takve pretpostavke.
132. Objavljivanje određenih prosudba rukovodstva u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta iz točke 122. se ne odnosi na objavljivanje izvora neizvjesnosti procjena iz točke 125.
133. Objavljivanje nekih pretpostavki koje bi inače bile potrebne u skladu s točkom 125., nalažu drugi MSFI-jevi. Primjerice, MRS 37 zahtijeva u određenim okolnostima objavljivanje glavnih pretpostavki u vezi s budućim događajima koji utječu na kategorije rezerviranja. MRS 32 nalaže objavljivanje značajnih pretpostavki koje subjekt primjenjuje pri procjenjivanju fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza koje se knjigovodstveno vode po fer vrijednosti. MRS 16 zahtijeva objavljivanje značajnih pretpostavki primijenjenih pri procjenjivanju fer vrijednosti revaloriziranih stavki nekretnina, postrojenja i opreme.

Kapital

134. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene ciljeve, politike i procese upravljanja kapitalom subjekta.
135. Kako bi postupio u skladu s točkom 134, subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) kvalitativne informacije o svojim ciljevima, politikama i procesima upravljanja kapitalom, uključujući
 - (i) opis onoga čime upravlja kao kapitalom
 - (ii) kad se na subjekt primjenjuju vanjski nametnuti kapitalni zahtjevi, njihovu vrstu 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 financijske obveze (npr. neke oblike podređenih zaduženja) promatraju 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) odnosu na prethodno razdoblje
 - (d) da li je tijekom razdoblja bio u skladu s vanjski nametnutim kapitalnim zahtjevima kojima podliježe
 - (e) ako nije bio u skladu s vanjski nametnutim kapitalnim zahtjevima, posljedice takvog odstupanja.

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

136. Subjekt može upravljati kapitalom na nekoliko načina i podliježati raznim kapitalnim zahtjevima. Primjerice, konglomerat može obuhvaćati subjekte koji se bave djelatnostima osiguranja i onima iz bankarskog sektora i koji mogu poslo-

vati u nekoliko različitih područja mjerodavnih zakona. Ako sažeto objavljivanje kapitalnih zahtjeva te načina na kojim se kapitalom upravlja ne bi pružilo korisne informacije ili bi iskrivilo način na koji korisnici shvaćaju kapitalne resurse subjekta, subjekt je dužan odvojeno prikazati informacije o svakom kapitalnom zahtjevu koji se na njega primjenjuje.

Financijski instrumenti s opcijom prodaje razvrstani kao glavnički instrumenti

- 136.A Za financijske instrumente s opcijom prodaje razvrstane kao glavnički instrumenti, subjekt je dužan objaviti (ako već nije drugdje objavljeno):
- (a) sažete kvantitativne podatke o iznosu razvrstanom u kapital
 - (b) svoje ciljeve, politike i procese za upravljanje svojim obvezama za ponovni otkup ili otkup instrumenata na zahtjev imatelja instrumenata, uključujući sve promjene u odnosu na prethodno razdoblje
 - (c) očekivane odljeve novca prilikom reotkupa ili otkupa te klase financijskih instrumenata i
 - (d) informacije o načinu na koji je odredio novčane odljeve prilikom reotkupa ili otkupa.

Druga objavljivanja

137. Subjekt je u bilješkama dužan objaviti:
- (a) iznos predloženih ili objavljenih dividendi prije nego je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, ali koji nije priznat kao raspodjela vlasnicima tijekom razdoblja, kao i pripadajući iznos po dionici i
 - (b) iznos kumulativnih povlaštenih dividendi koji nije priznat.
138. Ako nije objavljeno drugdje u informacijama koje su objavljene u financijskim izvještajima, subjekt je dužan objaviti:
- (a) sjedište i pravni oblik poslovnog subjekta, njegovu državu osnutka i službenu adresu (ili glavno mjesto poslovanja ako se razlikuje od službenog sjedišta);
 - (b) opis vrste poslovanja poslovnog subjekta i njegovih temeljnih djelatnosti
 - (c) naziv matice i krajnje matice grupe i
 - (d) ako je riječ o subjektu s ograničenim trajanjem, informacije o trajanju subjekta.

PRIJELAZNO RAZDOBLJE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

139. Subjekti su dužni ovaj Standard primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopusštena je njegova ranija primjena. Ako neki subjekt usvoji ovaj Standard u nekom ranijem razdoblju, dužan je tu činjenicu objaviti.
- 139.B Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze temeljem likvidacije (izmjene i dopune MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008. godine, imaju za posljedicu izmjene i dopune točke 138. i dodavanje točaka 8.A, 80.A i 136.A. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopusštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neko ranije razdoblje, 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.

POVLAČENJE MRS-a 1 (REVIDIRAN 2003.)

140. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja revidiran 2003. s dopunama iz 2005. godine.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 2

Zalihe

Cilj

1. Cilj ovoga standarda je propisati računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je iznos troška koji treba priznati kao imovinu sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj standard sadrži upute u svezi s određivanjem troška i njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje usklađenje do neto utržive vrijednosti. On također daje upute za metode troška koje se koriste za određivanje troškova zaliha.

Djelokrug

2. Ovaj standard primjenjuje se na sve zalihe osim na:
- nedovršene radove temeljem ugovora o izgradnji, uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga (vidi MRS 11 – Ugovori o izgradnji)
 - financijske instrumente (vidi MRS32 – Financijski instrumenti: Prezentiranje i MRS 39 – Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje) i
 - biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodom u trenutku žetve (vidi MRS 41 – Poljoprivreda).
3. Ovaj Standard se ne primjenjuje na mjerenje zaliha:
- proizvođača poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve te minerala i mineralnih proizvoda ako se mjere po neto utrživoj vrijednosti sukladno uvriježenoj praksi u tim djelatnostima. Ako se ove zalihe mjere po neto utrživoj vrijednosti, promjene u njihovoj vrijednosti priznaju se u dobiti i gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala,
 - robe brokera-trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove točke prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje priznaju se u dobiti ili gubitak razdoblja u kojem je promjena nastala.
4. Zalihe navedene u točki 3.a) mjere se po neto utrživoj vrijednosti u određenim fazama proizvodnje. Primjerice, nakon žetve žitarica ili vađenja minerala za koje je zajamčena prodaja temeljem forward ugovora ili državnog jamstva ili ako postoji aktivno tržište i ako je rizik nemogućnosti prodaje zanemariv. Ove zalihe isključene su samo iz onih zahtjeva ovoga standarda koji se odnose na mjerenje.
5. Brokera-trgovci su oni koji kupuju ili prodaju robu za tuđi ili vlastiti račun. Zalihe navedene u točki 3.b) u pravilu se stječu radi prodaje u bliskoj budućnosti i ostvarivanja dobiti iz promjena cijene ili brokerskih marži. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, isključene su samo iz onih zahtjeva ovoga standarda koji se odnose na mjerenje.

Definicije

6. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Zalihe su imovina:

- koja se drže za prodaju u redovnom tijeku poslovanja,
- u procesu proizvodnje za takvu prodaju, ili
- u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u redovnom tijeku poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni da se obavi prodaja.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

7. Neto utrživa vrijednost je neto iznos koji subjekt očekuje realizirati prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Fer vrijednost odražava iznos po kojem iste zalihe mogu biti razmijenjene između obaviještenih i spremnih kupaca i prodavatelja na tržištu. Prvo je specifična vrijednost za subjekt, a posljednje nije. Neto utrživa vrijednost zaliha ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje.
8. Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu koju se drži radi daljnje prodaje, uključivši, primjerice, trgovačku robu koju je kupio trgovac na malo i koju drži radi preprodaje, ili zemljište i druge nekretnine koje se drže radi preprodaje. Zalihe također obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta i uključuju materijal i dijelove zaliha koji će biti upotrijebljeni u procesu proizvodnje. Kod pružatelja usluga, zalihe uključuju troškove usluga kako su opisani u točki 19. po kojima subjekt još nije priznao povezane prihode (v. MRS 18 »Prihodi«).

Mjerenje zaliha

9. Zalihe treba mjeriti po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

Trošak zaliha

10. U trošak zaliha treba uključiti sve troškove nabave, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškovi nabave

11. Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju kupovnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt kasnije može povratiti od poreznih vlasti) te troškove prijevoza, rukovanja zaliha, kao i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju gotovih proizvoda, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave.

Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je direktan rad. Također uključuju i sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obim proizvodnje, kao što su trošak amortizacije i održavanja proizvodnih zgrada i proizvodne opreme, te troškove upravljanja i administra-

tivne troškove pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji izravno ili gotovo izravno ovise o obimu proizvodnje, kao što su indirektna materijal i indirektna rad.

13. Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalan kapacitet je proizvodnja koja se očekuje ostvariti u prosjeku tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta kao posljedica planiranog održavanja. Moguće je koristiti i ostvaren obim proizvodnje ako je približan normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda ne povećava se kao posljedica smanjene proizvodnje ili ako postrojenje ne radi. Neraspoređeni opći troškovi proizvodnje priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. U razdobljima neuobičajeno velike proizvodnje iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda se umanjuje tako da se zalihe ne mjere iznad troška. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda na temelju stvarne uporabe proizvodnih kapaciteta.
14. Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. To je, primjerice, slučaj kad se proizvode zajednički proizvodi ili ako postoji osnovni proizvod i nusproizvod. Kad troškove konverzije svakog proizvoda nije moguće zasebno identificirati, oni se racionalno i dosljedno raspoređuju među proizvodima. Raspoređivanje se može temeljiti primjerice, ne relativnoj vrijednosti prodaje svakog proizvoda u fazi proizvodnog procesa u kojoj je proizvode moguće zasebno identificirati ili na završetku proizvodnje. Većina nusproizvoda je po svojoj prirodi beznačajna. Kada je to slučaj često se mjere po neto utrživoj vrijednosti, a ta vrijednost se oduzima od troška osnovnog proizvoda. Kao rezultat toga, knjigovodstvena vrijednost osnovnog proizvoda ne razlikuje se značajno od njegovog troška.

Ostali troškovi

15. Ostali troškovi uključuju se u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. Primjerice, u troškove zaliha može biti primjereno uključiti opće neproizvodne troškove ili troškove dizajniranja proizvoda za određene kupce.
16. Primjeri troškova koji se isključuju iz troška zaliha i priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali su:
 - (a) neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova,
 - (b) troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
 - (c) administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, i
 - (d) troškovi prodaje.
17. MRS 23 – Troškovi posudbe navodi ograničene okolnosti u kojima se troškovi posudbe uključuju u troškove zaliha.
18. Subjekt može kupiti zalihe s odgodom plaćanja. Ako sporazum zapravo sadrži element financiranja, taj element, primjerice, razlika između nabavne cijene po uobičajenim uvjetima plaćanja i plaćenog iznosa, priznaje se kao rashod od kamata tijekom razdoblja financiranja.

Trošak zaliha pružatelja usluga

19. Ako pružatelji usluga imaju zalihe, mjere ih po trošku njihove proizvodnje. Ovi troškovi sastoje se prvenstveno od troška rada i troškova drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga, uključivši nadzorno osoblje, te općih troškova koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom s općim administrativnim osobljem nisu uključeni, već se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali. Trošak zaliha pružatelja usluga ne uključuje maržu ili opće troškove koji se ne mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje pružatelji usluga zaračunavaju.

Trošak poljoprivrednog proizvoda koji je plod (prirast-prirod) biološke imovine

20. Sukladno MRS 41 – Poljoprivreda, zalihe poljoprivrednih proizvoda, koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine, početno se mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje u trenutku žetve. U svrhu primjene ovoga Standarda, to je trošak zaliha na taj datum.

Tehnike za mjerenje troška

21. Tehnike mjerenja troška zaliha, kao što su metoda standardnog troška ili metoda trgovine na malo, mogu se koristiti iz praktičnih razloga ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približni trošku nabave. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i dijelova zaliha, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito preispituju i po potrebi mijenjaju u odnosu na postojeće uvjete.
22. Metoda trgovine na malo često se koristi u trgovini na malo za mjerenje zaliha velikog broja artikala koji se brzo mijenjaju i koji imaju slične marže, zbog čega nije praktično koristiti druge metode utvrđivanja troška. Trošak ovih zaliha određuje se tako da se prodajna vrijednost zaliha umanjuje za odgovarajući postotak bruto marže. Postotak koji se koristi uzima u obzir zalihe čija cijena je snižena ispod njihove izvorne prodajne cijene. Često se koristi prosječan postotak za svaki odjel prodaje na malo.

Metode troškova

23. **Troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu međusobno razmjenjivati te dobara i usluga koji su namijenjeni i izdvojeni za specifične projekte određuju se koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova.**
24. Specifična identifikacija troška znači da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjeren pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira na to da li su kupljene ili proizvedene. Međutim, specifična identifikacija troškova nije primjerena u slučajevima gdje postoje velike količine zaliha koji se mogu međusobno razmjenjivati. U tim uvjetima, moguće je koristiti metodu odabira onih predmeta koji ostaju na zalihama kako bi se unaprijed odredili učinci na dobit, odnosno gubitak.
25. **Trošak zaliha, osim onih koje su obuhvaćene točkom 23., određuje se primjenom metode prvi ulaz – prvi izlaz (FIFO) ili metodom ponderiranog prosječnog troška. Subjekt treba koristiti istu metodu za sve zalihe slične vrste i namjene kod subjekta. Za zalihe drukčije vrste ili namjene primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana.**

26. Primjerice, zalihe koje se koriste u jednom poslovnom segmentu subjekt može koristiti u svrhu koja se razlikuje od namjene zaliha iste vrste koje se koriste u nekom drugom poslovnom segmentu. Međutim, različite zemljopisne lokacije zaliha (ili porezna pravila koja se razlikuju ovisno o lokaciji) same po sebi nisu dostatne kao opravdanje za primjenu različitih metoda za utvrđivanje troška zaliha.
27. FIFO metoda podrazumijeva da se stavke zaliha koje su prve kupljene prve i prodaju, te stoga stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja su one koje su zadnje kupljene ili proizvedene. Kod metode ponderiranog prosječnog troška, trošak svake stavke određuje se iz ponderiranog prosječnog troška sličnih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunavati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojima subjekt posluje.

Neto utržiiva vrijednost

28. Trošak zaliha možda se neće moći nadoknaditi ako su zalihe oštećene, ako su u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena. Nemogućnost nadoknade troška zaliha također može biti prisutna ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati radi prodaje. Praksa otpisivanja zaliha ispod troška do njihove neto utržiive vrijednosti u skladu je sa stajalištem da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuju realizirati njihovom prodajom ili uporabom.
29. Obično se zalihe do neto utržiive vrijednosti otpisuju predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha. To može biti slučaj kod predmeta zaliha koji se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene ili uporabne svrhe i koji se proizvode i prodaju u istom zemljopisnom području te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih predmeta u toj proizvodnoj liniji. Nije primjereno zalihe otpisivati na temelju klasifikacije zaliha, primjerice gotovu robu, ili sve zalihe u određenoj gospodarskoj grani ili zemljopisnom području. Pružatelj usluga općenito akumuliraju troškove za svaku uslugu za koju zaračunavaju zasebnu prodajnu cijenu. Prema tome, svaka takva usluga tretira se kao zasebna stavka.
30. Procjene neto utržiive vrijednosti temelje se na najnovijim pouzdanim dokazima koji postoje u vrijeme davanja procjene iznosa zaliha za koje se očekuje da će biti realizirani. Ove procjene uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova izravno povezane s događajima nakon kraja razdoblja u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja.
31. Procjena neto utržiive vrijednosti također uzima u obzir svrhu držanja zaliha. Primjerice, neto utržiiva vrijednost količine zaliha koja se drži kako bi se udovoljilo ugovorima subjekta o prodaji ili pružanju usluga temelji se na ugovorenoj cijeni. Ako je za ugovore o prodaji potrebno manje zaliha od količine koja se drži, neto utržiiva vrijednost viška zaliha temelji se na općim prodajnim cijenama. Iz čvrstih ugovora o prodaji većih količina od količine zaliha koja se drži ili čvrstih ugovora o nabavi mogu proizaći rezerviranja. Takva rezerviranja obrađena su u MRS-u 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina.
32. Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodani po cijeni u visini ili iznad

troška. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će trošak gotovih proizvoda biti veći od neto utržiive vrijednosti, materijal se otpisuje do neto utržiive vrijednosti. U tim uvjetima trošak zamjene materijala može biti najbolja raspoloživa mjera za njihovu neto utrživu vrijednost.

33. Neto utržiiva vrijednost procjenjuje se iznova u svakom idućem razdoblju. Ako okolnosti koje su u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod njihovog troška više ne postoje ili ako postoji nedvosmislen dokaz o povećanju neto utržiive vrijednosti zbog promjena gospodarskih uvjeta, poništava se raniji otpis (npr. do iznosa koji je bio priznat prije otpisa) tako da nova knjigovodstvena vrijednost bude niža od troška ili novoutvrđene neto utržiive vrijednosti. Ovo je slučaj kad je, primjerice, predmet zaliha iskazan po neto utržiivoj vrijednosti zbog smanjenja njegove prodajne cijene još uvijek na zalihama u idućem razdoblju i kad se njegova prodajna cijena povećala.

Priznavanje rashoda

34. Kad su zalihe prodane, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha treba priznati kao rashod u razdoblju u kojem je priznat odnosni prihod. Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržiive vrijednosti i svi manjkovi zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka manjka. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha kao posljedica povećanja neto utržiive vrijednosti treba priznati kao smanjenje iznosa zaliha priznatih kao rashod u razdoblju u kojem je došlo do poništenja.
35. Neke zalihe mogu se rasporediti na druga sredstva, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja ili opreme izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način raspoređene na neko drugo imovina priznaju se kao rashod tijekom vijeka uporabe tog sredstva.

Objavljivanje

36. U financijskim izvještajima treba objaviti:
- računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha, uključivši korištenu metodu obračuna troška zaliha
 - ukupna knjigovodstvena vrijednost zaliha i knjigovodstvena vrijednost zaliha klasificirana na način prikladan za subjekt
 - knjigovodstvena vrijednost zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenom za troškove do točke prodaje
 - iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja
 - iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja sukladno točki 34
 - iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblja sukladno točki 34
 - okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha sukladno točki 34 i
 - knjigovodstvena vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza.
37. Informacije o knjigovodstvenoj vrijednosti iskazanoj u različitim klasifikacijama zaliha te o obujmu promjena te imovine korisne su korisnicima financijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacija zaliha obuhvaća trgovačku robu, sirovine, materijal, proizvodnju u toku, i gotove proizvode. Zalihe pružatelja usluga mogu se opisati kao proizvodnja u toku.

38. Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, koji se često nazivaju troškovima prodanih proizvoda, sastoj se od troškova koji su prethodno uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane te neraspoređenih općih troškova proizvodnje i neuobičajene iznose troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti u kojima subjekt posluje mogu također opravdati uključivanje drugih iznosa, kao što su troškovi distribucije.
39. Neki subjekti usvojili su oblik izvještaja o dobiti u kojem se objavljuju iznosi koji nisu trošak zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja. U ovome obliku subjekt prikazuje strukturu rashoda na temelju prirodnih vrsta troškova. U ovom slučaju, subjekt objavljuje troškove priznate kao rashod za sirovine i potrošni materijal, troškove rada i druge troškove zajedno s iznosom neto promjene zaliha za razdoblje.

Datum stupanja na snagu

40. Subjekti trebaju ovaj Standard primjenjivati na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma, ali se potiču na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovaj standard primijeni na razdoblje koje je počelo prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.

Povlačenje ostalih objava

41. Ovaj standard zamjenjuje MRS 2 – Zalihe (revidiran 1993. godine).
42. Ovaj standard zamjenjuje SIC 1 – Dosljednost – različite metode troškova zaliha.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 7

Izvještaj o novčanim tokovima

Cilj

Informacije o novčanim tokovima subjekta pomažu korisnicima financijskih izvještaja u pružanju osnove za ocjenjivanje mogućnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i potreba subjekta da koristi te novčane tokove. Ekonomske odluke koje donose korisnici, zahtijevaju ocjenu mogućnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente te vrijeme i izvjesnost njihova stvaranja.

Cilj je ovog Standarda zahtijevati pružanje informacija o povijesnim promjenama novca i novčanih ekvivalenata subjekta kroz izvještaj o novčanim tokovima koji klasificira novčane tokove razdoblja od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

Djelokrug

1. **Subjekt treba sastaviti izvještaj o novčanim tokovima u skladu sa zahtjevima ovog Standarda i prezentirati ga kao sastavni dio svojih financijskih izvještaja za svako razdoblje za koje se prezentiraju financijskih izvještaji.**
2. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 7 *Izvještaj o promjenama u financijskom položaju*, koji je usvojen u srpnju 1977.
3. Korisnike financijskih izvještaja subjekta zanima kako subjekt stvara novac i koristi novac i novčane ekvivalente. To zanimanje je neovisno od vrste aktivnosti subjekta i bez obzira na to može li se novac promatrati kao proizvod subjekta, kao što to može biti u slučaju financijskih institucija. Subjekti trebaju novac u suštini za iste razloge bez obzira na to u kojoj se mjeri razlikuju njihove glavne prihodovno-proizvodne aktiv-

nosti. Oni trebaju novac za vođenje svojih poslovanja, plaćanje svojih obveza i osiguravanje povrata svojim ulagačima. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva od svih poslovnih subjekata prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima.

Koristi od informacija o novčanim tokovima

4. Izvještaj o novčanim tokovima, kada se koristi s ostalim financijskim izvještajima, pruža informacije koje korisnicima omogućuju ocjenjivanje promjena neto imovine subjekta, njegove financijske strukture (uključujući likvidnost i solventnost) te njegove mogućnosti utjecanja na iznose i vrijeme novčanih tokova kako bi se prilagodio promjenjivim okolnostima i prilikama. Informacije o novčanim tokovima su korisne pri procjenjivanju mogućnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente i omogućuje korisnicima razvijanje modela za procjenu i usporedbu sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova različitih subjekata. One također povećavaju usporedivost izvještavanja o poslovnoj uspješnosti različitih subjekata budući da eliminiraju učinke različitih računovodstvenih postupaka za iste transakcije i poslovne događaje.
5. Povijesne informacije o novčanim tokovima često se koriste kao pokazatelj iznosa, vremena i izvjesnosti budućih novčanih tokova. One su također korisne u provjeravanju točnosti prijašnjih procjena budućih novčanih tokova i u ispitivanju odnosa između profitabilnosti i neto novčanog toka te utjecaja promjena cijena.

Definicije

6. ***U ovom se Standardu upotrebljavaju sljedeći izrazi s određenim značenjima:***
Novac obuhvaća novac u blagajni i depozite po viđenju.
Novčani ekvivalenti jesu kratkotrajna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo konvertirati u poznate iznose novca i podložna su beznačajnom riziku promjena vrijednosti.
Novčani tokovi jesu priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata.
Poslovne aktivnosti jesu glavne prihodovno-proizvodne aktivnosti subjekta i druge aktivnosti, osim investicijskih i financijskih aktivnosti.
Investicijske aktivnosti jesu stjecanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koja nisu uključena u novčane ekvivalente.
Financijske aktivnosti jesu aktivnosti koje rezultiraju promjenom veličine i sastava kapitala i zaduživanja subjekta.

Novac i novčani ekvivalenti

7. Novčani ekvivalenti se drže za svrhe ispunjenja kratkoročnih novčanih obveza, a ne za ulaganja ili za druge svrhe. Da bi se ulaganje moglo tretirati kao novčani ekvivalent, ono mora biti lako pretvorivo u poznati iznos novca i biti izloženo beznačajnom riziku promjena vrijednosti. Stoga, se ulaganje uobičajeno kvalificira kao novčani ekvivalent samo kada ono ima kratko dospijeeće od, recimo, tri mjeseca ili manje od toga datuma stjecanja. Ulaganja u kapital su isključena iz novčanih ekvivalenata, osim ako su u biti novčani ekvivalenti, primjerice, u slučaju povlaštenih dionica stečenih unutar kratkog razdoblja njihova dospijeeća i s određenim datumom iskupa.
8. Posudbe od banaka se obično smatraju financijskim aktivnostima. Međutim, u nekim državama prekoračenja na bankovnim računima, koja se vraćaju na zahtjev, čine sastavni

dio upravljanja novcem subjekta. U tim okolnostima se prekoračenja na bankovnim računima uključuju kao sastavni dio novca i novčanih ekvivalenata. Obilježje takvih bankovnih aranžmana je da bankovna salda često fluktuiraju od pozitivnog do dozvoljenog prekoračenja.

9. Novčani tokovi isključuju promjene između stavaka koje predstavljaju novac ili novčane ekvivalente, budući da su one dio upravljanja novcem subjekta, a ne dio njegovih poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti. Upravljanje novcem uključuje ulaganje viška novca i novčanih ekvivalenata.

Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima

10. *Izvještaj o novčanim tokovima treba prezentirati novčane tokove tijekom razdoblja, klasificirane na novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.*
11. Subjekt prezentira svoje novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti, na način koji je najprikladniji za njegovo poslovanje. Klasificiranje prema aktivnostima pruža informacije koje omogućavaju korisnicima procijeniti utjecaj tih aktivnosti na financijski položaj subjekta te iznose njegova novca i novčanih ekvivalenata. Ova se informacija također može koristiti za ocjenjivanje međuodnosa između aktivnosti.
12. Jedna transakcija može obuhvatiti novčane tokove koji se različito klasificiraju. Primjerice, kada novčana otplata kredita sadrži i kamatu i kapital, kamata se može klasificirati kao poslovna aktivnost, a kapital se može klasificirati kao financijska aktivnost.

Poslovne aktivnosti

13. Iznos novčanih tokova nastalih od poslovnih aktivnosti, ključni je pokazatelj razmjera u kojem je poslovanje subjekta ostvarilo dostatne novčane tokove za otplate zajma, očuvanje poslovne sposobnosti subjekta, plaćanje dividendi i ostvarivanje novih ulaganja bez korištenja vanjskih izvora financiranja. Informacija o posebnim elementima prijašnjih poslovnih novčanih tokova je korisna, zajedno s drugim informacijama, u prognoziranju budućih novčanih tokova od poslovnih aktivnosti.
14. Novčani tokovi od poslovnih aktivnosti prvenstveno proizlaze od glavnih proizvodnih aktivnosti subjekta koje stvaraju prihode. Stoga, oni uglavnom proizlaze iz transakcija i drugih poslovnih događaja koji se uključuju u određivanje dobiti ili gubitka. Primjeri novčanih tokova od poslovnih aktivnosti jesu:
- novčani primici od prodaje roba i pružanja usluga;
 - novčani primici od tantijema, naknada, provizija i drugih prihoda;
 - novčane isplate dobavljačima proizvoda i usluga;
 - novčane isplate zaposlenima i za račun zaposlenih;
 - novčani primici i novčane isplate od osiguravajućeg subjekta za premije i odštetne zahtjeve, anuitete i druge koristi od police osiguranja;
 - novčane isplate ili povrati poreza na dobit, osim ako se ne mogu posebno povezati s financijskim i investicijskim aktivnostima; i
 - novčani primici i isplate temeljem ugovora koji služe za svrhe dilanja ili trgovanja.

Neke transakcije, kao što je prodaja postrojenja, mogu stvoriti dobitak ili gubitak koji se uključuje u priznate dobitke ili

gubitke. Novčani tokovi koji se odnose na takve transakcije jesu novčani tokovi od investicijskih aktivnosti. Međutim, novčane isplate za izradu ili nabavku sredstva namijenjenog davanju u zakup trećima i kasnijoj prodaji kako je opisano u točki 68.A MRS-a 16 »Nekretnine, postrojenja i oprema« su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti. Novčani primici s naslova zakupa i kasnije prodaje takve imovine također su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti.

15. Subjekt može držati vrijednosne papire i zajmove za svrhe dilanja ili trgovanja, u kom slučaju su oni slični zalihama koje su posebno nabavljene za preprodaju. Prema tome, novčani tokovi nastali kupnjom ili prodajom vrijednosnih papira za dilanje ili trgovanje klasificiraju se kao oni koji nastaju iz poslovnih aktivnosti. Slično tome, novčani predujmovi i zajmovi koje daju financijske institucije obično se klasificiraju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti, jer se odnose za glavnu proizvodnu aktivnost koja stvara prihod takvih subjekata.

Investicijske aktivnosti

16. Važno je odvojeno objaviti novčane tokove nastale investicijskim aktivnostima, budući da oni prikazuju veličinu nastalih izdataka za resurse koji su namijenjeni stvaranju buduće dobiti i novčanih tokova. Primjeri novčanih tokova koji nastaju investicijskim aktivnostima jesu:
- novčane isplate za stjecanje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. Navedene isplate obuhvaćaju one koje se odnose na kapitalizaciju troškova razvoja i izgradnju nekretnina, postrojenja i opreme u vlastitoj izvedbi;
 - novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;
 - novčani izdaci za stjecanje glavnih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim isplata temeljem instrumenata koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za svrhe dilanja ili trgovanja);
 - novčani primici od prodaje glavnih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim primitaka temeljem instrumenata koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe);
 - novčani predujmovi i zajmovi dani drugim osobama (osim predujmova i zajmova koje je dala financijska institucija);
 - novčani primici od otplate predujmova i zajmova danih drugim osobama (osim predujmova i zajmova financijske institucije);
 - novčane isplate temeljem ugovora za futures-e, forward-e, opcije i swapove, osim kada se ti ugovori drže za svrhe dilanja ili trgovanja, ili su plaćanja klasificirana kao financijske aktivnosti; i
 - novčani primici temeljem ugovora za futures-e, forward-e, opcije i swapove, osim kada se ti ugovori drže za svrhe dilanja ili trgovanja, ili su naplate klasificirane kao financijske aktivnosti.

Kada se ugovor iskaže kao zaštita neke identificirane pozicije, novčani tokovi tog ugovora se klasificiraju na isti način kao i novčani tokovi pozicije koja se zaštićuje.

Financijske aktivnosti

17. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova nastalih financijskim aktivnostima je važno jer koristi onima koji osiguravaju kapital subjektu u predviđanju očekivanja vezanih uz buduće novčane tokove. Primjeri novčanih tokova koji nastaju financijskim aktivnostima jesu:
- novčani primici od izdavanja dionica ili drugih glavnih instrumenata;
 - novčane isplate vlasnicima za stjecanje ili iskup dionica subjekta;
 - novčani primici od izdavanja zadužnica, zajmova, pozajmica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih posudbi;
 - novčane otplate posuđenih iznosa; i
 - novčane otplate najmoprimca za smanjenje nepodmirene obveze koja se odnosi na financijski najam.

Izvjestavanje o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti

18. Poslovni subjekt treba izvjestiti o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti koristeći ili:
- direktnu metodu, prema kojoj se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata; ili**
 - indirektnu metodu, prema kojoj se dobit ili gubitak usklađuje za učinke transakcija nenovčane prirode, sva razgraničenja ili obračunske iznose proteklih ili budućih poslovnih novčanih primitaka ili isplata, te za pozicije prihoda ili rashoda koje su vezane za investicijske ili financijske novčane tokove.**
19. Subjekte se potiče na izvještavanje novčanih tokova od poslovnih aktivnosti primjenom direktne metode. Direktna metoda pruža informacije koje mogu biti korisne u procjenjivanju budućih novčanih tokova, a koje nisu raspoložive prema indirektnoj metodi. Prema direktnoj metodi, informacije o glavnim skupinama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata mogu se dobiti:
- iz računovodstvenih evidencija subjekta; ili
 - usklađivanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje (kod financijskih institucija, kamata i sličnih prihoda te rashoda za kamate i sličnih troškova) i drugih stavaka izvještaja o dobiti za:
 - promjene tijekom razdoblja za zalihe i potraživanja i obveze iz poslovanja;
 - druge nenovčane stavke; i
 - druge stavke čiji su novčani učinci investicijski ili financijski novčani tokovi.
20. Prema indirektnoj metodi, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti utvrđuje se usklađivanjem dobiti ili gubitka za učinke:
- promjena tijekom razdoblja za zalihe i potraživanja i obveze iz poslovanja;
 - nenovčanih stavaka kao što su amortizacija, rezerviranja, odgođeni porezi, nerealizirane pozitivne i negativne tečajne razlike, neraspodijeljeni dobiti povezanih društava i manjinski interesi; i
 - svih drugih stavaka čiji su novčani učinci investicijski ili financijski novčani tokovi.

Alternativno, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti može se prezentirati prema indirektnoj metodi prikazujući prihode i rashode objavljene u izvještaju o dobiti te promjene zaliha i poslovna potraživanja i obveze tijekom razdoblja.

Izvjestavanje o novčanim tokovima od investicijskih i financijskih aktivnosti

21. **Subjekt treba izvjestiti odvojeno glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata nastalih investicijskim i financijskim aktivnostima, osim u razmjeru u kojem su novčani tokovi opisani u točkama 22. i 24., izvještavani na neto osnovi.**

Izvjestavanje o novčanim tokovima na neto osnovi

22. **Novčani tokovi nastali sljedećim poslovnim, investicijskim ili financijskim aktivnostima mogu se izvjestiti na neto osnovi:**
- novčani primici i isplate za račun kupaca kada novčani tokovi odražavaju aktivnosti kupaca, a ne subjekta; i**
 - novčani primici i isplate za stavke s brzim obrtajem, velikim iznosima, i kratkim dospeljima.**
23. Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u točki 22. (a) jesu:
- uplate i isplate depozita po viđenju;
 - sredstva što ih investicijski subjekti drže za kupce;
 - najamnine skupljene za račun vlasnika nekretnina i koje su im isplaćene.
- Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u točki 22. (b) jesu predujmovi dani za dolje navedeno i njihovu otplatu:
- kapital duga koji se odnose na kupce s kreditnim karticama;
 - kupnja i prodaja ulaganja; i
 - druge kratkoročne posudbe, primjerice, one s razdobljem dospelja od tri mjeseca ili kraće.
24. **Novčani tokovi koji proizlaze iz svake od sljedećih aktivnosti financijske institucije, mogu se izvjestiti na neto osnovi:**
- novčani primici i isplate za primanje i otplatu depozita sa fiksnim datumom dospelja;**
 - plasman depozita i povlačenje depozita od drugih financijskih institucija; i**
 - novčani predujmovi i krediti dani klijentima i otplata tih predujmova i kredita.**

Novčani tokovi u stranoj valuti

25. **Novčani tokovi nastali transakcijama u stranoj valuti evidentirat će se u izvještajnoj valuti subjekta primjenjujući na iznos u stranoj valuti tečaj koji vrijedi između izvještajne valute i strane valute na datum novčanog toka.**
26. **Novčani tokovi inozemnog ovisnog subjekta trebaju se preračunati po tečajevima koji vrijede između izvještajne valute i strane valute na datume novčanih tokova.**
27. Novčani tokovi iskazani u inozemnoj valuti izvještavaju se na način sukladan MRS-u 21 *Računovodstvo učinaka promjena tečajeva stranih valuta*. On dozvoljava korištenje tečaja koji je približan stvarnom tečaju. Primjerice, prosječni ponderirani tečaj za neko razdoblje može se koristiti za evidentiranje transakcija u stranoj valuti ili preračunavanje novčanih tokova inozemnog ovisnog subjekta. Međutim,

MRS 21 ne dozvoljava korištenje tečaja na datum izvještaja o financijskom položaju pri preračunavanju novčanih tokova inozemnog ovisnog subjekta.

28. Nerealizirani dobiti i gubici nastali iz promjena tečaja strane valute nisu novčani tokovi. Međutim, učinak promjena tečaja na novac i novčane ekvivalente koji se drže ili se duguju u stranoj valuti, izvještavaju se u izvještaju o novčanim tokovima kako bi se uskladilo stanje novca i novčanih ekvivalenata na početku i na kraju razdoblja. Taj se iznos prezentira odvojeno od novčanih tokova poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti i obuhvaća tečajne razlike, ako su postojale, kod onih novčanih tokova koji su bili izvještavani po zaključnim tečajevima.
29. [Brisano]
30. [Brisano]

Kamate i dividende

31. **Novčani tokovi od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi trebaju se odvojeno objaviti. Svaki će se dosljedno klasificirati iz razdoblja u razdoblje, alternativno u poslovne, investicijske ili financijske aktivnosti.**
32. Ukupan iznos kamata plaćenih tijekom razdoblja objavljuje se u izvještaju o novčanim tokovima bilo da je priznat kao rashod u dobit ili gubitak ili je kapitaliziran u skladu s dozvoljenim alternativnim postupkom u MRS-u 23 *Troškovi posudbe*.
33. Kod financijskih institucija, plaćene kamate te primljene kamate i dividende se obično klasificiraju kao poslovni novčani tokovi. Međutim, ne postoji jedno stajalište glede razvrstavanja tih novčanih tokova kod drugih subjekata. Plaćene kamate te primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao poslovni novčani tok, budući da ulaze u dobit ili gubitak. Alternativno, plaćene kamate te primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao financijski novčani tokovi odnosno investicijski novčani tokovi, budući da su troškovi dobivanja financijskih resursa ili povrati od ulaganja.
34. Isplaćene dividende mogu se klasificirati kao financijski novčani tok budući da su trošak dobivanja financijskih resursa. Alternativno, isplaćene dividende mogu se klasificirati kao element novčanog toka od poslovnih aktivnosti kako bi se pomoglo korisnicima u određivanju mogućnosti subjekta da isplati dividende iz poslovnih novčanih tokova.

Porezi na dobit

35. **Novčani tokovi nastali od poreza na dobit trebaju se odvojeno objaviti i klasificirati kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti, osim ako se mogu posebno vezati s financijskim i investicijskim aktivnostima.**
36. Porez na dobit nastaje na transakcijama koje stvaraju novčane tokove klasificirane u izvještaju o novčanim tokovima kao poslovne, investicijske ili financijske aktivnosti. Dok se porezni rashod može lako identificirati kod investicijskih ili financijskih aktivnosti, povezane porezne novčane tokove je često neizvedivo identificirati te mogu nastati u različitim razdobljima u odnosu na novčane tokove transakcija na koje se odnose. Stoga, se plaćeni porezi obično razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Međutim, kada je izvedivo identificirati porezni novčani tok pojedinačne transakcije koja dovodi do novčanih tokova klasificiranih kao investicijske ili financijske aktivnosti, porezni novčani tok se klasificira kao investicijska ili financijska aktivnost, već

prema tome što je odgovarajuće. Kada se porezni novčani tokovi raspoređuju na više od jedne skupine aktivnosti, objavljuje se ukupan iznos plaćenih poreza.

Ulaganja u ovisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke pothvate

37. Kada računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte ili ovisne subjekte u obračunu koristi metodu udjela ili metodu troška, ulagač ograničava svoje izvještavanje u izvještaju o novčanim tokovima na novčane tokove između njega samoga i primatelja ulaganja, primjerice, na dividende i predujmove.
38. Subjekt koji izvještava svoje udjele u zajednički kontroliranom subjektu (vidjeti MRS 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*) koristeći proporcionalnu konsolidaciju, uključuje u svoj konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima svoj proporcionalni udjel u novčanim tokovima zajednički kontroliranoga subjekta. Subjekt koji izvještava takav udjel koristeći metodu udjela uključuje, u svoj izvještaj o novčanim tokovima, novčane tokove u vezi sa svojim ulaganjem u zajednički kontrolirani subjekt te raspodjele i druge isplate ili primitke između njega i zajednički kontroliranog subjekta.

Stjecanja i otuđivanja ovisnih subjekata i drugih poslovnih jedinica

39. **Zbrojni novčani tokovi koji proizlaze iz stjecanja i otuđenja ovisnih subjekata ili drugih poslovnih jedinica trebaju se odvojeno prezentirati i klasificirati kao investicijske aktivnosti.**
40. **Subjekt treba objaviti zbrojno, za stjecanja odnosno otuđenja ovisnih subjekata i drugih poslovnih jedinica tijekom razdoblja, sljedeće:**
- ukupnu naknadu za kupnju ili otuđenje;
 - udjel naknade za kupnju ili otuđenje ostvaren u novcu ili novčanim ekvivalentima;
 - iznos novca i novčanih ekvivalenata u stečenom ili otuđenom ovisnom subjektu ili drugoj poslovnoj jedinici; i
 - iznos imovine i obveza, osim novca i novčanih ekvivalenata stečenog ili otuđenog ovisnog subjekta ili druge poslovne jedinice, grupiran po glavnim kategorijama.
41. Odvojeno prezentiranje učinaka stjecanja i otuđenja ovisnih društava i drugih poslovnih jedinica na novčani tok kao jedne stavke, zajedno s odvojenim objavljivanjem iznosa stečene ili otuđene imovine i obveza pomaže da se razlikuju ti novčani tokovi od novčanih tokova nastalih drugim poslovnim, investicijskim i financijskim aktivnostima. Učinci novčanog toka od otuđenja se ne oduzimaju od onih za stjecanja.
42. Zbrojni iznos plaćenog ili primljenog novca kao naknada za kupnju ili prodaju, izvještava se u izvještaju o novčanim tokovima umanjenom za stečeni ili otuđeni novac i novčane ekvivalente.

Nenovčane transakcije

43. **Investicijske i financijske transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca ili novčanih ekvivalenata trebaju se isključiti iz izvještaja o novčanim tokovima. Takve se transakcije trebaju objaviti drugdje u financijskim izvještajima na način koji pruža sve relevantne informacije o tim investicijskim i financijskim aktivnostima.**

44. Mnoge investicijske i financijske aktivnosti nemaju izravan utjecaj na tekuće novčane tokove, prema utječu na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima u skladu je s ciljem izvještaja o novčanim tokovima, jer one ne sadrže novčane tokove tekućeg razdoblja. Primjeri nenovčanih transakcija jesu:
- stjecanje imovine bilo izravnim preuzimanjem odnosno obveze bilo financijskim najmom;
 - stjecanje subjekta emisijom kapitala; i
 - konverzija duga u kapital.

Dijelovi novca i novčanih ekvivalenata

45. **Subjekt treba objaviti sastavne dijelove novca i novčanih ekvivalenata i prezentirati usklađivanje iznosa u svojem izvještaju o novčanim tokovima s ekvivalentnim stavkama koje su izvještene u izvještaju o financijskom položaju.**
46. U pogledu različite prakse upravljanja novcem i različitih bankovnih aranžmana diljem svijeta, te kako bi se udovoljilo MRS-u 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, subjekt objavljuje politiku koju usvaja za određivanje sastava novca i novčanih ekvivalenata.
47. Učinak bilo koje promjene politike za određivanje sastava novca i novčanih ekvivalenata, primjerice, promjena klasificiranja financijskih instrumenata koji su prije smatrani dijelom ulagačkog portfelja subjekta, izvještava se u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

Druga objavljivanja

48. **Subjekt treba objaviti, zajedno s komentarom menadžmenta, iznose značajnih salda novca i novčanih ekvivalenata koje drži subjekt a nisu raspoloživi grupi na korištenje.**
49. Postoje različite okolnosti u kojima salda novca i novčanih ekvivalenata koje drži subjekt nisu raspoloživa grupi da ih koristi. Primjeri uključuju salda novca i novčanih ekvivalenata što ih drži ovisni subjekt koji posluje u zemlji gdje postoje devizne kontrole ili druga zakonska ograničenja, kada salda nisu raspoloživa za opću upotrebu matici ili drugim ovisnim subjektima.
50. Dodatne informacije mogu biti relevantne korisnicima u razumijevanju financijskog položaja i likvidnosti subjekta. Objavljivanje tih informacija se potiče, zajedno s komentarom menadžmenta te može sadržavati:
- iznos neiskorištenih odobrenih posudbi, koje mogu biti raspoložive za buduće poslovne aktivnosti i za podmirivanje kapitalnih obveza, prikazujući bilo koja ograničenja korištenja tih posudbi;
 - zbrojne iznose novčanih tokova iz svake od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti koji se odnose na udjele u zajedničkim pothvatima izvještene primjenom proporcionalne konsolidacije;
 - zbrojni iznos novčanih tokova koji predstavljaju povećanje poslovne sposobnosti, odvojen od onih novčanih tokova koji se zahtijevaju za održavanje poslovne sposobnosti; i
 - iznos novčanih tokova koji proizlaze od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti svakog izvještenog

segmenta djelatnosti i svakog zemljopisnog segmenta (vidjeti MRS 14 *Izvještavanje po segmentu*).

51. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova koji predstavljaju povećanja poslovne sposobnosti i novčanih tokova koji se zahtijevaju za održavanje poslovne sposobnosti je korisno, jer omogućuje korisnicima za određivanje je li subjekt odgovarajuće ulagao u održavanje svoje poslovne sposobnosti. Subjekt koji ne ulaže odgovarajuće u održavanje svoje poslovne sposobnosti, može time štetiti budućoj profitabilnosti u korist tekuće likvidnosti i raspodjele vlasnicima.
52. Objavljivanje novčanih tokova segmenata omogućuje korisnicima stjecanje boljeg razumijevanja međuodnosa između novčanih tokova poslovanja kao cjeline i njegovih sastavnih dijelova te raspoloživosti i različitosti novčanih tokova segmenata.

Datum stupanja na snagu

53. **Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja od početka 1. siječnja 1994., ili poslije toga.**
55. Točka 14. je izmijenjena kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njezina ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te primijeniti točku 68A. MRS-a 16.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 8

Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

Cilj

- Cilj je ovog Standarda propisati kriterije za izbor i mijenjanje računovodstvenih politika, zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard namjerava poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekta, kao i usporedivost tih financijskih izvještaja kroz razdoblja i u odnosu na financijske izvještaje drugih subjekata.
- Zahtjevi u vezi objavljivanja računovodstvenih politika, osim onih koje se odnose na promjene računovodstvenih politika, navedeni su u MRS-u 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

Djelokrug

- Ovaj Standard treba primijeniti pri izboru i primjeni računovodstvenih politika i računovodstvu promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogreški prethodnog razdoblja.**
- Porezni učinci ispravljanja pogreški prethodnog razdoblja i retroaktivnog usklađivanja radi primjene promjena računovodstvenih politika iskazuju se i objavljuju u skladu s MRS-om 12 *Porezi na dobit*.

Definicije

- U ovom se Standardu sljedeći izrazi upotrebljavaju s određenim značenjem:**

Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, pravila i praksa koje primjenjuje subjekt pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Promjene računovodstvene procjene su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveze, ili iznosa trošenja neke imovine tijekom vremena nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Promjene računovodstvenih procjena nastaju zbog novih informacija ili novih otkrića i u skladu s tim nisu ispravci pogrešaka.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) su Standardi i Tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Oni obuhvaćaju:

- a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja;
- b) Međunarodne računovodstvene standarde; i
- c) Tumačenja Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja ili bivšeg Stalnog odbora za tumačenja.

Značajno. Izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki je značajno ako one mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljenog ili pogrešno prikazanog, a koje se prosuđuje u postojećim okolnostima. Veličina ili vrsta stavke, ili njihova kombinacija, može biti odlučujući čimbenik.

Pogreške prethodnog razdoblja su izostavljanja iz ili pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala neupotrebom ili pogrešnom upotrebom pouzdanih informacija:

- a) koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji odobrali za izdavanje; i
- b) za koje se moglo razborito očekivati da su prikupljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja.

Takve pogreške uključuju učinke matematičkih pogrešaka, pogreške u primjeni računovodstvenih politika, previde ili pogrešno interpretiranje činjenica i prijevare.

Retroaktivna primjena je primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete kao da se ta politika od uvijek primjenjivala.

Retroaktivno prepravljavanje je ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se nikada nije desila pogreška u prethodnom razdoblju.

Neizvedivo. Primjena zahtjeva je neizvediva kada ih subjekt ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljavanja retroaktivno kako bi se ispravila pogreška ako:

- a) učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja se ne mogu odrediti;
- b) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju; ili
- c) retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljavanje zahtijeva značajne procjene iznosa i nemoguće

je objektivno razlučiti informacije o tim procjenama koje:

- (i) pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili; i
- (ii) bile bi dostupne kada su financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.

od ostalih informacija.

Buduća primjena promjena računovodstvenih politika i priznavanja učinaka promjena računovodstvenih procjena je:

- a) primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete nastale nakon datuma s kojim su politike promijenjene; i
 - b) priznavanje učinaka promjena računovodstvenih procjena u tekućem i budućim razdobljima uvjetovanih tom promjenom.
6. Procjenjivanje o tome može li izostavljanje ili pogrešno prikazivanje utjecati na ekonomske odluke korisnika, i time biti značajno, zahtijeva sagledavanje karakteristika tih korisnika. *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja* navodi u točki 25. kako se »pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s razboritom pažnjom«. Stoga, pri procjenjivanju treba uzeti u obzir sve što bi se razumno moglo pretpostaviti da će utjecati na donošenje poslovnih odluka korisnika s takvim karakteristikama.

Računovodstvene politike

Izbor i primjena računovodstvenih politika

7. **Kada je određeni MSFI posebno primjenjiv na određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike primijenjene na tu stavku bit će određene primjenjivanjem tog MSFI-a.**
8. MSFI-ovi navode računovodstvene politike za koje je IASB zaključio da rezultiraju financijskim izvještajima koji sadrže relevantne i pouzdane informacije o transakcijama, drugim događajima i okolnostima na koja se primjenjuju. Te se politike ne trebaju primjenjivati kada je beznačajan učinak njihove primjene. Međutim, nije prikladno raditi, ili ostaviti neispravljene, beznačajna odstupanja od MSFI-ova kako bi se postigla određena prezentacija financijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.
9. MSFI-jevi su popraćeni uputama koje subjektima pomažu u primjeni zahtjeva MSFI-jeva. U svakoj uputi je navedeno da li je ona sastavni dio MSFI-jeva. Upute koje su sastavni dio MSFI-jeva su obvezne. Upute koje nisu sastavni dio MSFI-jeva ne sadrže zahtjeve koje se odnose na financijske izvještaje.
10. **U slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koje je posebno primjenjivo na transakciju, drugi događaj ili okolnost, menadžment će sam prosuditi pri razvoju i primjeni računovodstvenih politika koje će rezultirati informacijama koje su:**
 - (a) važne i potrebne korisniku pri donošenju ekonomskih odluka;
 - (b) pouzdane tako da financijski izvještaji:

- i) vjerno predočuju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;
 - ii) odražavaju ekonomsku bit transakcija, drugih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu;
 - iii) neutralni su i nepristrani;
 - iv) temeljeni su na opreznosti; i
 - v) potpuni su u svim važnim aspektima.
11. Pri prosuđivanju opisanom u točki 10., menadžment će sagledati i razmotriti primjenjivost sljedećih izvora po padajućem redoslijedu:
- (a) zahtjeve i upute u MSFI-jevima koja obrađuju slična ili povezana pitanja; i
 - (b) definicije, kriterije priznavanja i koncepte mjerenja imovine, obveza, prihoda i rashoda iz Okvira.
12. Pri prosuđivanju opisanom u točki 10., menadžment može također razmotriti najnovije objave drugih tijela koja kreiraju standarde a koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda, drugu stručnu literaturu i prihvaćenu praksu u grani, u razmjeru u kojem to ne dovodi do konflikta s izvorima navedenim u točki 11.

Dosljednost računovodstvenih politika

13. Subjekt će odabrati i primijeniti računovodstvene politike dosljedno na slične transakcije, druge događaje i uvjete, osim ako neki Standard ili Tumačenje posebno ne zahtijeva ili dopušta kategoriziranje stavki za koje mogu biti prikladne različite politike. Ako neki Standard ili Tumačenje zahtijeva ili dopušta takvo kategoriziranje, prikladna računovodstvena politika odabrat će se i dosljedno primijeniti na svaku kategoriju.

Promjena računovodstvenih politika

14. Subjekt će mijenjati računovodstvenu politiku samo ako:
- (a) je promjena zahtijevana Standardom ili Tumačenjem; ili
 - (b) promjena rezultira financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i značajnije informacije o učincima transakcija, drugih događaja ili uvjeta na financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove poslovnog subjekta.
15. Korisnici financijskih izvještaja trebaju biti u mogućnosti uspoređivati financijske izvještaje subjekta kroz vrijeme kako bi identificirali trendove u njegovom financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima. Stoga se ista računovodstvena politika primjenjuje unutar svakog razdoblja i iz jednog razdoblja u sljedeće razdoblje, osim ako je za promjenu računovodstvene politike ispunjen jedan od kriterija iz točke 14.
16. Promjena računovodstvenih politika nije:
- a) primjena neke računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje su u biti različite od prije nastalih; i
 - b) primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje se prije nisu desile ili su bile beznačajne.
17. Početna primjena politike revaloriziranja imovine u skladu s MRS-om 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili MRS-om 38 Nematerijalna imovina, promjena je ra-

čunovodstvene politike s kojom se postupa kao s revalorizacijom u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, a ne u skladu s ovim Standardom.

18. Točke 19. do 31. ne primjenjuju se na promjenu računovodstvene politike opisanu u točki 17.

Primjena promjena računovodstvenih politika

19. Ovisno o točki 23. subjekt će:
- a) iskazati promjene računovodstvene politike nastale početnom primjenom Standarda ili Tumačenja u skladu s posebnim prijelaznim odredbama, ako ih ima, u tom Standardu ili Tumačenju; ili
 - b) primijeniti retroaktivno promjenu računovodstvene politike kada mijenja računovodstvenu politiku nakon početne primjene Standarda ili Tumačenja koji ne sadrži posebne prijelazne odredbe primjenjive na tu promjenu ili kada dobrovoljno mijenja računovodstvenu politiku.
20. Za svrhe ovog Standarda, ranija primjena Standarda ili Tumačenja nije dobrovoljna promjena računovodstvene politike.
21. U slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koji je posebno primjenjiv na transakciju, drugi događaj ili uvjete, menadžment može u skladu s točkom 12. primijeniti računovodstvenu politiku iz najnovijih objava drugih tijela koja kreiraju standarde a koriste sličan konceptualni okvir za razvijanje računovodstvenih standarda. Ako, nakon primjene takve objave, menadžment odabere primijeniti računovodstvenu politiku, ta se promjena iskazuje i objavljuje kao dobrovoljna promjena računovodstvene politike.

Retroaktivna primjena

22. Ovisno o točki 23., kada se promjena računovodstvene politike primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom 19 (a) ili (b), subjekt će uskladiti početno stanje svake komponente kapitala, na koju to ima učinak, za najranije prezentirano razdoblje i druge usporedne iznose objavljenе za svako prezentirano razdoblje, kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala.

Ograničenja retroaktivne primjene

23. Kada je retroaktivna primjena zahtijevana točkom 19 (a) ili (b), promjenu računovodstvene politike treba primijeniti retroaktivno, osim u razmjeru u kojem je neizvedivo odrediti učinke određenog razdoblja ili kumulativne učinke promjene.
24. Kada je neizvedivo odrediti učinke mijenjanja računovodstvene politike određenog razdoblja na usporedne informacije jednog ili više prezentiranih prethodnih razdoblja, subjekt će primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene iznose imovine i obveza na početku najranijeg razdoblja za koje je izvediva retroaktivna primjena, što može biti tekuće razdoblje, te će provesti odgovarajuće usklađivanje početnog stanja tog razdoblja za svaku komponentu kapitala na koju to ima učinak.
25. Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak, primjene nove računovodstvene politike na prethodna razdoblja, subjekt će na početku tekućeg razdoblja uskladiti usporedne informacije kako bi primijenio novu politiku od najranijeg datuma kada je izvedivo.
26. Kada subjekt retroaktivno primjenjuje novu računovodstvenu politiku on primjenjuje tu politiku na usporedne informacije za prethodna razdoblja toliko unazad koliko je

to izvedivo. Retroaktivna primjena na prethodna razdoblja nije izvediva, osim ako je izvedivo odrediti kumulativni učinak na iznose u početnoj i završnoj izvještaju o financijskom položaju tog razdoblja. Iznos nastalog usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih u financijskim izvještajima iskazuje kod svake komponente kapitala, na koju to ima učinak, u početnom stanju za najranije prikazano razdoblje. Usklađivanje se uobičajeno provodi na zadržanim zaradama. Međutim, usklađivanje se može obaviti i na drugim komponentama kapitala (primjerice, kako bi se postupilo u skladu s nekim Standardom ili Tumačenjem). Također se usklađuju unazad koliko je to izvedivo i sve druge informacije o prethodnim razdobljima, kao što su sažeci povijesnih financijskih podataka.

27. Kada je subjektu neizvedivo retroaktivno primijeniti novu računovodstvenu politiku, jer ne može odrediti kumulativni učinak primjene politike na sva prethodna razdoblja, on u skladu s točkom 25. primjenjuje novu politiku od početka najranijeg razdoblja za koji je to izvedivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnih usklađivanja imovine, obveza i kapitala nastao prije tog datuma. Promjena računovodstvene politike je dopuštena čak kada je neizvedivo primijeniti politiku prospektivno na bilo koje prethodno razdoblje. Točke 50. do 53. pružaju upute o tome kada je neizvedivo primijeniti novu računovodstvenu politiku na jedno ili više prethodnih razdoblja.

Objavljivanja

28. Kada početna primjena Standarda ili Tumačenja ima učinak na tekuće razdoblje ili je imala učinak na bilo koje prethodno razdoblje, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati učinak u budućim razdobljima, subjekt će objaviti:
- naziv Standarda ili Tumačenja;
 - kada je primjenjivo, da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s prijelaznim odredbama navedenog Standarda ili Tumačenja;
 - vrstu promjene računovodstvene politike;
 - opis prijelaznih odredbi, ako je primjenjivo;
 - prijelazne odredbe koje mogu imati učinak u budućim razdobljima, ako je primjenjivo;
 - za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za:
 - svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; i
 - ako je MRS 33 Zarade po dionici primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
 - iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i
 - ako je neizvediva retroaktivna primjena, koju zahtijeva točka 19 (a) ili (b), za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja prije onih koji su prezentirani, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su primijenjene promjene računovodstvene politike.

Ova objavljivanja ne trebaju se ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

29. Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima učinak na tekuće razdoblje ili je imala učinak na bilo

koje prethodno razdoblje, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati učinak u budućim razdobljima, subjekt će objaviti:

- vrstu promjene računovodstvene politike;
- razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i značajnije informacije;
- za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za:
 - svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; i
 - ako je MRS 33 Zarade po dionici primjenjiv na poslovni subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
- iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i
- ako je neizvediva retroaktivna primjena za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja prije onih koji su prezentirani, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su primijenjene promjene računovodstvene politike.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

30. Kada subjekt nije primijenio novi Standard ili Tumačenje koji je izdan ali još nije stupio na snagu, subjekt će objaviti:
- tu činjenicu; i
 - poznate ili razumno procjenjive informacije važne za određivanje mogućeg učinka primjene novog Standarda ili Tumačenja na financijske izvještaje subjekta u razdoblju početne primjene.
31. Pri postupanju u skladu s točkom 30., subjekt razmatra objavljivanje:
- naslova novog Standarda ili Tumačenja;
 - vrstu predstojeće promjene ili promjena računovodstvenih politika;
 - datum od kojeg je zahtijevana primjena Standarda ili Tumačenja;
 - datum od kojega planira početi primjenu Standarda ili Tumačenja;
 - alternativno:
 - opis učinka za koji se očekuje da će početna primjena Standarda ili Tumačenja imati na financijske izvještaje subjekta; ili
 - ako učinak nije poznat ili razumno procjenjiv, izjavu o tome.

Promjene računovodstvenih procjena

32. Kao rezultat nesigurnosti svojstvenih poslovnim aktivnostima, velik broj stavki u financijskim izvještajima nije moguće točno mjeriti, već se mogu samo procijeniti. Postupak procjenjivanja uključuje prosudbe zasnovane na zadnjim raspoloživim pouzdanim informacijama. Primjerice, procjene se mogu zahtijevati za:
- sumnjiva i sporna potraživanja;
 - zastarjele zalihe;
 - fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza;

- (d) vijek upotrebe ili očekivani obrazac potrošnje budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira; i
- (e) obveze temeljem jamstva.
33. Korištenje razumnih procjena bitan je dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost.
34. Procjena će se možda morati promijeniti ako nastupe promjene okolnosti na kojima se temeljila ili kao rezultat novih informacija ili većeg iskustva. Po svojoj prirodi promjena procjene ne odnosi se na prethodna razdoblja i nije ispravljanje pogreške.
35. Promjena primijenjene osnovice mjerenja je promjena računovodstvene politike i nije promjena računovodstvene procjene. Kada je teško razlikovati promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, promjena se smatra promjenom računovodstvene procjene.
36. **Učinak promjene računovodstvene procjene, osim one na koju se primjenjuje točka 37., priznat će se uključivanjem u dobit ili gubitak u:**
- (a) razdoblju promjene, ako promjena utječe samo na to razdoblje, ili
- (b) razdoblju promjene i budućim razdobljima, ako promjena utječe na oboje.
37. U mjeri u kojoj promjene računovodstvene procjene utječu na promjene u imovini i obvezama ili se odnose na neku stavku kapitala, to se treba priznati usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće stavke imovine, obveza ili kapitala u razdoblju nastale promjene.
38. Prepoznavanje budućih učinaka promjene računovodstvene procjene znači da se promjena primjenjuje na transakcije, druge događaje i okolnosti od datuma promjene procjene. Promjena računovodstvene procjene može utjecati samo na dobit ili gubitak tekućeg razdoblja, ili na dobit i gubitak tekućeg i budućih razdoblja. Primjerice, promjena procjene iznosa sumnjivih i spornih potraživanja utječe samo na dobit ili gubitak tekućeg razdoblja i za tu svrhu je priznata u tekućem razdoblju. Međutim, promjena procijenjenog vijeka uporabe ili očekivanog obrasca potrošnje budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini koja se amortizira utječe na rashod amortizacije u tekućem razdoblju i u svakom budućem razdoblju tijekom preostalog vijeka uporabe te imovine. U oba se slučaja učinak promjene, koja se odnosi na tekuće razdoblje, priznaje kao prihod ili rashod tekućeg razdoblja. Učinak na buduća razdoblja, ako postoji, priznaje se kao prihod ili rashod u tim budućim razdobljima.

Objavlivanje

39. **Subjekt treba objaviti vrstu i iznos promjene računovodstvene procjene, koja ima učinak na tekuće razdoblje ili za koju se očekuje da će imati učinak na buduća razdoblja, osim objava učinaka na buduća razdoblja koje je neizvedivo procijeniti.**
40. **Ako nije objavljen iznos učinka na buduća razdoblja jer je procjena neizvediva, subjekt treba objaviti tu činjenicu.**

Pogreške

41. Pogreške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavlivanjem elemenata financijskih izvještaja. Financijski izvještaji nisu u skladu s MSFI-ima ako sadrže značajne pogreške ili namjerno učinjene beznačajne pogreške kako bi se postiglo prezentiranje određenog finan-

cijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova poslovnog subjekta. Moguće pogreške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije nego što se financijski izvještaji odobre za izdavanje. Međutim, značajne pogreške se ponekad ne otkrivaju prije kasnijeg razdoblja, i tada se te pogreške prethodnog razdoblja ispravljaju u usporednim informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima za ta kasnija razdoblja (vidjeti točke 42. do 47.).

42. **Ovisno o točki 43., subjekt treba ispraviti značajnu pogrešku prethodnog razdoblja retroaktivno u prvom setu financijskih izvještaja odobrenih za izdavanje nakon njezinog otkrivanja:**
- (a) **prepravljanjem usporednih iznosa za prezentirano prethodno (a) razdoblje u kojem je pogreška nastala; ili**
- (b) **ako je pogreška nastala prije najranije prezentiranog razdoblja, prepravljanjem početnog stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prezentirano razdoblje.**

Ograničenja retroaktivnog prepravljanja

43. Pogrešku prethodnog razdoblja treba ispraviti retroaktivnim prepravljanjem, osim u razmjeru u kojem je neizvedivo odrediti ili učinak za određeno razdoblje ili kumulativni učinak pogreške.
44. Kada je neizvedivo odrediti učinak pogreške na usporedne informacije pojedinog prezentiranog prethodnog razdoblja, subjekt će prepraviti knjigovodstvena vrijednost imovine, obveza i kapitala najranijeg razdoblja za koje je izvedivo retroaktivno prepravljanje (što može biti tekuće razdoblje).
45. **Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak pogreške, subjekt treba prepraviti usporedne informacije počevši od najranijeg datuma od kojeg je to izvedivo.**
46. Pogreška prethodnog razdoblja isključuje se iz dobiti ili gubitka razdoblja u kojem je otkrivena. Svaka informacija prezentirana za ranija razdoblja, uključujući sažete povijesne financijske podatke, prepravlja se unazad sve dok je to izvedivo.
47. Kada je neizvedivo odrediti iznos pogreške (primjerice, pogreške u primjeni računovodstvene politike) za sva prethodna razdoblja, subjekt prepravlja u skladu s točkom 45. usporedne informacije od najranijeg razdoblja od kojeg je izvedivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnog prepravljanja imovine, obveza i kapitala nastao prije tog datuma. Točke 50. do 53. pružaju upute o tome kada je neizvedivo ispraviti pogreške za jedno ili više prethodnih razdoblja.
48. Ispravljanje pogrešaka razlikuje se od promjena računovodstvenih procjena. Računovodstvene procjene su, po svojoj prirodi, aproksimacije koje mogu tražiti promjene čim dodatne informacije postanu poznate. Primjerice, dobit ili gubitak priznat nakon ishoda nepredviđenog događaja ne predstavlja ispravak pogreške.

Objavlivanje pogrešaka prethodnog razdoblja

49. **Kada primijeni točku 42., subjekt treba objaviti sljedeće:**
- (a) **vrstu pogreške prethodnog razdoblja;**
- (b) **za svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za:**

- (i) svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak; i
- (ii) ako je MRS 33 Zarade po dionici primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
- (c) iznos ispravka na početku najranijeg prezentiranog prethodnog razdoblja; i
- (d) ako je neizvedivo retroaktivno prepravljavanje za određeno prethodno razdoblje, okolnosti koje su stvorile takve uvjete, te opis kako i od kada su bili napravljeni ispravci pogrešaka.

Ova objavljivanja ne treba ponavljati u financijskim izvještajima kasnijih razdoblja.

Neizvedivost u vezi s retroaktivnom primjenom i retroaktivnim prepravljavanjem

50. U nekim okolnostima je neizvedivo uskladiti usporedne informacije jednog ili više prethodnih razdoblja kako bi se postigla usporedivost s tekućim razdobljem. Primjerice, podaci se u prethodnom razdoblju odnosno prethodnim razdobljima nisu prikupljali na način koji bi omogućio retroaktivnu primjenu nove računovodstvene politike (uključujući za svrhe točki 51. do 53. njihovu primjenu od nekog prethodnog razdoblja pa nadalje) ili retroaktivno prepravljavanje kako bi se ispravila pogreška prethodnog razdoblja, te može biti neizvedivo ponovno stvoriti informacije.
51. Često je nužno raditi procjene pri primjenjivanju računovodstvene politike na elemente financijskih izvještaja priznate ili objavljene u vezi s transakcijama, drugim događajima i okolnostima. Procjenama je svojstvena subjektivnost i mogu se stvarati nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Stvaranje procjena je potencijalno teže u slučajevima retroaktivne primjene računovodstvene politike ili retroaktivnog prepravljavanja radi ispravka pogreške prethodnog razdoblja, zbog toga što dulje vremena može proteći od nastanka transakcije, drugih događaja ili okolnosti koje ih nameću. Međutim, cilj procjena koje se odnose na ranija razdoblja ostaje isti kao i za procjene koje se odnose na tekuće razdoblje, tj. procjena treba odražavati stanje koje postoji kada je nastala transakcija, drugi događaj ili okolnost.
52. Stoga, retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljavanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva razlikovanje od drugih informacija, onih informacija koje:
- (a) pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum odnosno datume nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti; i
 - (b) bi bile dostupne kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.
- Za neke vrste procjena (primjerice, procjenu fer vrijednosti koja se ne temelji na opaženim cijenama ili ulazima) neizvedivo je razlikovati ove vrste informacija. Kada retroaktivno primjenjivanje nove računovodstvene politike ili ispravljavanje pogreške prethodnog razdoblja zahtijeva znatne procjene za koje nije izvedivo razlikovati navedene dvije vrste informacija, neizvedivo je retroaktivno primijeniti novu računovodstvenu politiku ili retroaktivno ispraviti pogrešku prethodnog razdoblja.
53. Kada se primjenjuje nova politika ili ispravljaju pogreške prethodnog razdoblja ne smiju se koristiti novija saznanja bilo

pri postavljanju pretpostavki o tome kakve bi bile namjere menadžmenta u prethodnom razdoblju ili pri procjenjivanju iznosa priznatih, mjerenih ili objavljenih u prethodnom razdoblju. Primjerice, kada subjekt ispravlja pogrešku iz prethodnog razdoblja u vezi s mjerenjem financijske imovine koja se ranije klasificirala, u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*, u ulaganja držana do dospjeća, on neće kasnije mijenjati svoju osnovicu mjerenja za to razdoblje ako je menadžment odlučio kasnije da ih ne drži do dospjeća. Osim toga, ako subjekt ispravlja pogrešku prethodnog razdoblja u vezi s izračunavanjem svoje obveze, u skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenih*, za kumulirana bolovanja zaposlenih, on zanemaruje informaciju o neobično jakoj epidemiji gripe tijekom narednog razdoblja koja se spoznala nakon što su financijski izvještaji prethodnog razdoblja bili odobreni za izdavanje. Činjenica da su često potrebne značajne procjene kada se mijenjaju prezentirane usporedne informacije ne sprječava pouzdano usklađivanje i ispravljavanje usporednih informacija.

Datum stupanja na snagu

54. **Subjekt treba primijeniti ovaj MRS za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2005.godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za razdoblja koja se počela prije 1. siječnja 2005.godine, objavit će tu činjenicu.**

Povlačenje drugih objava

55. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 8 *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika*, revidiran u 1993. godini.
56. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja:
- a) SIC – 2: *Dosljednost – Kapitalizacija troškova posudbi*;
 - b) SIC – 18: *Dosljednost – Alternativne metode*.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 10

Događaji nakon izvještajnog razdoblja

Cilj

1. Cilj ovoga Standarda je propisati:
 - a) kada subjekt treba uskladiti svoje financijske izvještaje za događaje nastale nakon datuma izvještaja o financijskom položaju i
 - b) podatke koje subjekt treba objaviti o datumu na koji je odobreno izdavanje financijskih izvješća i događajima nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.

Standard također zahtijeva da subjekti ne sastavljaju svoje financijske izvještaje uz pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja ako događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju ukazuju na to da takva pretpostavka nije primjerena.

Djelokrug

2. **Ovaj Standard treba primijeniti u priznavanju, mjerenju i objavljivanju događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.**

Definicije

3. **U ovome Standardu sljedeći izrazi koriste se u niže navedenom značenju:**

Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju su oni povoljni i nepovoljni događaji koji su nastali između datuma izvještaja o financijskom položaju i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Mogu se identificirati dvije vrste događaja:

- a) događaji koji su dokaz uvjeta koji su postojali na datum izvještaja o financijskom položaju (događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji zahtijevaju usklađivanje)
 - b) događaji koji ukazuju na uvjete koji su nastali nakon datuma izvještaja o financijskom položaju (događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje).
4. Postupak odobrenja izdavanja financijskih izvještaja razlikuje se ovisno o upravljačkoj strukturi, zakonskim zahtjevima i procedurama za sastavljanje i dovršavanje financijskih izvještaja.
 5. U nekim slučajevima od subjekta se zahtijeva da svoje financijske izvještaje podnese svojim dioničarima na usvajanje nakon njihovog izdavanja. U tom slučaju izdavanje financijskih izvještaja je odobreno na datum izdavanja, a ne na datum na koji su dioničari usvojili financijska izvješća.

Primjer

Uprava subjekta dovršila je nacrt financijskih izvještaja za godinu zaključno s 31.12.20x1. dana 28. veljače 20x2. Dana 18. ožujka 20x2. godine uprava pregledava financijske izvještaje i odobrava njihovo izdavanje. Dana 19. ožujka 20x2. godine subjekt objavljuje svoju dobit i druge odabrane informacije. Dana 1. travnja 20x2. financijski izvještaji su stavljeni na raspolaganje dioničarima i drugima korisnicima. Dioničari usvajaju financijske izvještaje u cijelosti na godišnjoj skupštini koja je održana 15. svibnja 20x2. godine i nakon toga se usvojeni financijski izvještaji podnose regulatornom tijelu 17. svibnja 20x2. godine.

Financijski izvještaji su odobreni za izdavanje 18. ožujka 20x2. godine (datum na koji je uprava odobrila njihovo izdavanje).

6. U nekim slučajevima uprava subjekta treba financijske izvještaje podnijeti nadzornom odboru (koji se sastoji isključivo od osoba koje nisu izvršni direktori) na usvajanje. U tom slučaju financijski izvještaji su odobreni za izdavanje kada je uprava odobrila njihovo izdavanje za nadzorni odbor.

Primjer

Dana 18. ožujka 20x2. godine uprava subjekta je odobrila izdavanje financijskih izvješća za nadzorni odbor. Nadzorni odbor sastoji se isključivo od osoba koje nisu izvršni direktori i može uključiti predstavnike zaposlenika i drugih vanjskih zainteresiranih strana. Nadzorni odbor usvaja financijske izvještaje dana 26. ožujka 20x2. godine. Financijski izvještaji su bili dostupni dioničarima i drugima na dan 1. travnja 20x2. godine. Dioničari usvajaju financijske izvještaje na svojoj godišnjoj skupštini održanoj 15. svibnja 20x2. godine, nakon čega se financijski izvještaji podnose regulatornom tijelu dana 17. svibnja 20x2. godine.

Izdavanje financijskih izvješća odobreno je 18. ožujka 20x2. godine (datum na koji je uprava odobrila njihovo izdavanje za nadzorni odbor).

7. Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju obuhvaćaju sve događaje nastale do datuma na koji je odo-

breno izdavanje financijskih izvještaja, čak i ako događaji nastanu nakon javnog objavljivanja dobiti ili drugih odabranih financijskih informacija.

Priznavanje i mjerenje

Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji zahtijevaju usklađivanje

8. Subjekt treba uskladiti iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima za događaje nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji zahtijevaju usklađivanje.
9. Slijede primjeri događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji zahtijevaju da subjekt uskladi iznose priznate u svojim financijskim izvještajima ili da prizna stavke koje ranije nisu bile priznate:
 - a) sudsko rješenje nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koje potvrđuje da je subjekt na datum izvještaja o financijskom položaju imao sadašnju obvezu. Subjekt usklađuje svaki ranije priznati iznos rezerviranja za tu parnicu sukladno MRS-u 37 »Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina« ili priznaje novo rezerviranje. Subjekt ne objavljuje samo nepredviđenu obvezu jer rješenje predstavlja dodatni dokaz koji bi trebalo uzeti u obzir sukladno točki 16. MRS-a 37;
 - b) primitak informacije nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koja ukazuje na to da je vrijednost nekog sredstva na datum izvještaja o financijskom položaju bila umanjena ili da je iznos prethodno priznatog gubitka od umanjenja toga sredstva potrebno uskladiti. Primjerice:
 - i) stečaj nekog kupca nakon datuma izvještaja o financijskom položaju obično potvrđuje da je na datum izvještaja o financijskom položaju postojao gubitak u potraživanjima od kupaca i da subjekt treba knjigovodstvena vrijednost potraživanja uskladiti i
 - ii) prodaja zaliha nakon datuma izvještaja o financijskom položaju može biti dokaz o njihovoj neto utrživoj vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju;
 - c) određivanje troška kupljenog sredstva nakon datuma izvještaja o financijskom položaju ili prihoda od prodaje imovine, prije datuma izvještaja o financijskom položaju;
 - d) određivanje iznosa plaćanja temeljem udjela u dobiti ili bonusa nakon datuma izvještaja o financijskom položaju ako je subjekt na datum izvještaja o financijskom položaju imao sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za tim isplata kao posljedica događaja prije toga datuma (v. MRS 19 »Primanja zaposlenih«);
 - e) otkrivanje prijevare ili pogrešaka koje ukazuju da su financijski izvještaji neispravni.

Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje

10. Subjekt ne smije usklađivati iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima za događaje nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje.
11. Primjer događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijeva usklađivanje je pad tržišne vrijednosti ulaganja između datuma izvještaja o financijskom položaju i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Pad tržišne vrijednosti obično nije povezan

s uvjetima ulaganja koji su postojali na datum izvještaja o financijskom položaju, ali odražava okolnosti koje su nastupile nakon tog datuma. Prema tome, subjekt ne usklađuje u svojim financijskim izvješćima iznose koje je priznao temeljem ulaganja. Slično tomu, subjekt ne ažurira iznose ulaganja koja je objavio na datum izvještaja o financijskom položaju, iako može biti potrebno objaviti dodatne podatke sukladno točki 21.

Dividende

12. **Ako subjekt izgleda dividende imateljima glavnčkih instrumenata (kao što je definirano u MRS-u 32 »Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje«) nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, onda te dividende ne priznaje kao obvezu na datum izvještaja o financijskom položaju.**
13. Ako se dividende izglasaju (tj. ako su na odgovarajući način odobrene i više ne ovise o diskrecijskoj odluci subjekta) nakon datuma izvještaja o financijskom položaju ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, dividende se ne priznaju kao obveza na datum izvještaja o financijskom položaju jer ne udovoljavaju kriterijima sadašnje obveze iz MRS-a 37. Takve dividende objavljuju se u bilješkama sukladno MRS-u 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

Vremenska neograničenost poslovanja

14. **Subjekt ne može sastavljati svoje financijske izvještaje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ako uprava nakon datuma izvještaja o financijskom položaju namjerava likvidirati subjekt ili prestati poslovati, ili ako utvrdi da nema drugu realnu alternativu takvoj odluci.**
15. Pogoršanje poslovnih rezultata i financijskog položaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju može ukazati na potrebu da se razmotri primjerenost pretpostavke o vremenskoj neograničenosti poslovanja. Ako pretpostavka o vremenskoj neograničenosti poslovanja više nije primjerena, učinak je u toj mjeri sveobuhvatan da ovaj Standard zahtijeva temeljnu promjenu računovodstvene osnove a ne samo usklađenje iznosa koji su priznati prema izvornoj računovodstvenoj osnovi.
16. MRS-1 zahtijeva objavu određenih podataka ako:
 - a) financijski izvještaji nisu sastavljeni na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ili
 - b) ako je uprava svjesna značajnih neizvjesnosti koje su povezane s događajima ili okolnostima koje mogu dovesti u značajnu sumnju mogućnost subjekta da nastavi poslovati na vremenski neograničenoj osnovi. Događaji ili okolnosti koje je potrebno objaviti mogu nastati nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.

Objavljivanje

Datum odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja

17. **Subjekt treba objaviti datum na koji je izdavanje financijskih izvještaja odobreno i tko je odobrio njihovo izdavanje. Ako vlasnici subjekta ili drugi imaju ovlasti mijenjati i nadopunjavati financijske izvještaje nakon njihovog izdavanja, subjekt tu činjenicu treba objaviti.**
18. Važno je za korisnike da znaju kad je izdavanje financijskih izvještaja odobreno jer financijski izvještaji ne odražavaju događaje nakon toga datuma.

Ažuriranje objavljenih informacija o uvjetima na datum izvještaja o financijskom položaju

19. **Ako subjekt nakon datuma izvještaja o financijskom položaju primi informacije o uvjetima koji su postojali na datum izvještaja o financijskom položaju, dužan je ažurirati podatke objavljene u bilješkama koji se odnose na te uvjete u skladu s novim informacijama.**
20. U nekim slučajevima subjekt treba ažurirati podatke koje je objavio u svojim financijskim izvještajima informacijama koje je primio nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, čak i ako te informacije ne utječu na iznose koje je objavio u svojim financijskim izvještajima. Primjer kad je potrebno ažurirati objavljene podatke je kad nakon datuma izvještaja o financijskom položaju postanu dostupni dokazi o nepredviđenoj obvezi koja je postojala na datum izvještaja o financijskom položaju. Osim što treba razmotriti da li je sukladno MRS-u 37 »Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina« potrebno priznati ili mijenjati rezerviranja, subjekt ažurira podatke koje je objavio o nepredviđenoj obvezi u svjetlu tih dokaza.

Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju ispravljanje

21. **Ako su događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje značajni, njihovo neobjavljivanje može utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Sukladno tomu, subjekt treba objaviti sljedeće informacije za svaku značajnu kategoriju događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje:**
 - a) **prirodu događaja i**
 - b) **procjenu njegovog financijskog učinka ili izjavu da takva procjena nije moguća.**
22. Slijede primjeri događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje a koje bi općenito trebalo objaviti:
 - a) značajno poslovno spajanje nakon datuma izvještaja o financijskom položaju (MSFI 3 *Poslovna spajanja* zahtijeva objavljivanje određenih informacija u tom slučaju) ili prodaja značajnog ovisnog subjekta
 - b) objavljivanje plana prestanka poslovanja
 - c) značajne nabavke imovine, klasifikacija imovine kao one koja se drži za prodaju sukladno MSFI-ju 5 *Dugotrajna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja*, drugi oblici otuđenja imovine ili izvlaštenja značajne imovine koje provodi vlada
 - d) uništenje važnog proizvodnog pogona u požaru nakon datuma izvještaja o financijskom položaju
 - e) najava ili početak provedbe značajnog restrukturiranja (v. MRS 37)
 - f) značajne transakcije redovnim dionicama i potencijalnim redovnim dionicama nakon datuma izvještaja o financijskom položaju (MRS 33 »Zarada po dionici« zahtijeva da subjekt objavi opis tih transakcija, osim onih koje se odnose na kapitalizaciju ili bonuse, usitnjavanje dionica ili obrnuto usitnjavanje dionica a koje sve treba uskladiti sukladno MRS-u 33)

- g) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon datuma izvještaja o financijskom položaju
- h) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su stupili na snagu ili su objavljeni nakon datuma izvještaja o financijskom položaju a koji značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (v. MRS 12 »Porez na dobit«)
- i) preuzimanje značajnih obveza ili nepredviđenih obveza, primjerice, izdavanjem značajnih jamstava i
- j) početak značajnog sudskog postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.

Datum stupanja na snagu

23. **Subjeki trebaju primjenjivati ovaj standard na godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2005. godine. Subjeki se potiču na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovaj Standard primjenjuju na razdoblje koje je započelo prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.**

Ukidanje MRS-a 10, revidiranog 1999. g.

24. Ovaj standard zamjenjuje MRS 10 *Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju* (revidiran 1999. godine.)

**MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI
STANDARD 11**

Ugovori o izgradnji

Cilj

Cilj ovoga Standarda je propisati računovodstveni postupak s prihodima i troškovima povezanih s ugovorima o izgradnji. Zbog prirode poslova koji se obavljaju temeljem ugovora o izgradnji, datumi početka poslova i datum završetka poslova često padaju u različita obračunska razdoblja. Zbog toga je raspoređivanje prihoda i troškova ugovora na obračunska razdoblja u kojima se obavljaju radovi na izgradnji najvažnije pitanje u računovodstvu ugovora o izgradnji. Ovaj Standard koristi kriterije priznavanja utvrđene u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja kako bi se utvrdilo kada prihode i troškove ugovora treba priznati kao prihod, odnosno rashod u izvještaju o dobiti. Standard također pruža praktične smjernice za primjenu navedenih kriterija.

Djelokrug

1. **Ovaj standard treba primijeniti u priznavanju i mjerenju ugovora o izgradnji u financijskim izvještajima izvođača radova.**
2. Ovaj standard zamjenjuje MRS 11 »Računovodstvo ugovora o izgradnji«, usvojen 1978. godine.

Definicije

3. U ovome Standardu sljedeći izrazi koriste se u niže navedenom značenju:
Ugovor o izgradnji je ugovor posebno sklopljen za izgradnju neke imovine ili skupine imovine koja je međusobno usko povezana ili međuovisna po nacrtu, tehnologiji i funkciji ili konačnoj namjeni ili uporabi.
Ugovor s fiksnom cijenom je ugovor o izgradnji u kojem izvođač radova prihvaća fiksnu ugovorenu cijenu ili fik-

snu cijenu po jedinici učinka, koja u nekim slučajevima sadrži klauzulu o povećanju troškova.

Ugovor tipa troškovi plus je ugovor o izgradnji u kojem se izvođaču radova naknađuju priznati troškovi ili troškovi koji su na neki drugi način definirani, uvećani za postotak tih troškova ili za fiksnu naknadu.

4. Ugovor o izgradnji može biti sklopljen za izgradnju pojedinačnog sredstva, kao što je most, zgrada, brana, cjevovod, cesta, brod ili tunel. Ugovor o izgradnji također se može odnositi na izgradnju skupine sredstava koja su međusobno usko povezana ili međuovisna po njihovom obliku, tehnologiji i funkciji ili konačnoj svrsi ili uporabi. Primjer takvih ugovora je ugovor o izgradnji rafinerije i drugih složenih dijelova postrojenja ili opreme.
5. Za potrebe ovoga Standarda ugovori o izgradnji uključuju:
 - a) ugovore o pružanju usluga koje su izravno povezane s izgradnjom sredstva, primjerice, usluge rukovoditelja projekta ili arhitekta, i
 - b) ugovore o uništavanju ili obnovi sredstava te sanaciji okoliša nakon uništenja sredstava.
6. Ugovori o izgradnji mogu biti oblikovani na razne načine, a u svrhu ovoga Standarda svrstani su u ugovore s fiksnom cijenom i ugovore tipa troškovi plus. Neki ugovori o izgradnji mogu sadržavati karakteristike i ugovora s fiksnom cijenom i ugovora tipa troškovi plus, kao što je npr. ugovor tipa troškovi plus s ugovorenom najvišom cijenom. U takvim slučajevima izvođač treba sagledati sve uvjete iz točke 23. i 24. kako bi mogao odrediti kada će priznati prihode i troškove ugovora.

Objedinjavanje i segmentiranje ugovora o izgradnji

7. Zahtjevi iz ovoga Standarda uobičajeno se primjenjuju zasebno na svaki pojedini ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima bit će neophodno primijeniti ovaj Standard na komponente pojedinačnog ugovora koje se mogu zasebno identificirati ili zajedno na skupinu ugovora kako bi se na pravi način mogla prikazati suština nekog ugovora ili skupine ugovora.
8. **Kad se ugovor odnosi na više imovine, izgradnja svake pojedine imovine treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kad:**
 - a) su za svaku imovinu podnesene odvojene ponude,
 - b) je svaka imovina predmet posebnog pregovaranja i kad su izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na pojedinu imovinu, i
 - c) je moguće odrediti troškove i prihode svake pojedinačne imovine.
9. **Skupinu ugovora, bez obzira da li se radi o jednom ili više naručitelja, treba smatrati kao jedan ugovor o izgradnji ako:**
 - a) je skupina ugovora sklopljena u jednom paketu,
 - b) su ugovori međusobno tako usko povezani da su zapravo dio jednog projekta s općom profitnom maržom, i
 - c) se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu.
10. Ugovorom može biti predviđena izgradnja dodatne imovine po želji naručitelja ili ugovor može biti dopunjen

tako da uključuje izgradnju dodatne imovine. Izgradnja dodatne imovine treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kada:

- a) se dodatna imovine po obliku, tehnologiji ili funkciji značajno razlikuje od imovine, odnosno skupine imovine iz originalnog ugovora, ili
- b) je cijena izgradnje imovine dogovorena bez obzira na cijenu originalnog ugovora.

Prihodi ugovora

11. Prihodi ugovora trebaju obuhvatiti:

- a) početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom, i
 - b) izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i stimulativnim plaćanjima:
 - i) u mjeri u kojoj je vjerojatno da će oni rezultirati prihodom, i
 - ii) kad ih je moguće pouzdano izmjeriti.
12. Prihodi ugovora se mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu. Na mjerenje prihoda ugovora utječe mnoštvo neizvjesnih čimbenika koji ovise o ishodu budućih događaja. Njihove procjene često je potrebno izmijeniti po nastanku događaja i razrješenjem neizvjesnosti. Stoga se iznos prihoda ugovora može povećavati ili smanjivati od razdoblja do razdoblja. Primjerice:
- a) izvođač radova i naručitelj mogu ugovoriti odstupanje ili prava, kojima se prihodi ugovora povećavaju ili smanjuju u razdoblju koje slijedi onome u kojem je ugovor bio početno zaključen;
 - b) iznos prihoda ugovoren u ugovoru s fiksnom cijenom može se povećati kao posljedica klauzule o povećanju troškova;
 - c) iznos prihoda ugovora može se smanjiti kao posljedica kazni zbog kašnjenja izvođača u izvršenju ugovora; ili
 - d) kad ugovor s fiksnom cijenom sadrži fiksnu cijenu po jedinici proizvoda, prihodi ugovora povećavaju se kako se povećava broj jedinica.
13. Izmjena je uputa kojom naručitelj mijenja obujam radova koje treba izvesti prema ugovoru. Izmjenom može doći do povećanja ili smanjenja prihoda ugovora. Primjeri izmjena su promjene u specifikacijama ili nacrtu sredstva ili promjena u trajanju ugovora o izgradnji. Izmjena se uključuje u prihode ugovora kada:
- a) je vjerojatno da će naručitelj odobriti izmjenu i iznos prihoda koji proizlazi iz nje; i
 - b) je iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti.
14. Potraživanje je iznos koji izvođač nastoji naplatiti od naručitelja ili druge strane kao naknadu za troškove koji nisu uključeni u ugovorenu cijenu. Potraživanje može nastati, primjerice, kašnjenjem koje je prouzročio naručitelj, pogreškama u specifikacijama ili nacrtu ili zbog spornih izmjena u ugovorenim radovima. Na mjerenje iznosa prihoda koji proizlaze iz potraživanja utječe velika neizvjesnost i često ovisi o ishodu pregovora. Stoga se potraživanja uključuju u prihode ugovora samo onda kada:
- a) su pregovori napredovali do razine da je vjerojatno da će naručitelj prihvatiti potraživanje; i
 - b) je iznos koji će naručitelj vjerojatno prihvatiti moguće pouzdano izmjeriti.

15. Stimulativna plaćanja su dodatni iznosi koje naručitelj isplaćuje izvođaču ako su postignuti ili premašeni specificirani standardi izvršenja. Primjerice, ugovorom može biti predviđeno stimulativno plaćanje izvršitelju za prijevremeno izvršenje ugovora. Stimulativna plaćanja uključuju se u prihode ugovora kada:

- a) je ugovor napredovao do razine kad je vjerojatno da će specificirani standardi izvršenja biti postignuti ili premašeni; i
- b) je iznos stimulativnog plaćanja moguće pouzdano izmjeriti.

Troškovi ugovora

16. Troškovi ugovora trebaju obuhvatiti:

- a) troškove koji su izravno povezani s određenim ugovorom,
 - b) troškove koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedini ugovor, i
 - c) sve druge troškove kojima se prema uvjetima ugovora izričito može teretiti naručitelj.
17. Troškovi koji su izravno povezani s određenim ugovorom uključuju:
- a) troškove rada i nadzora na gradilištu,
 - b) troškove materijala korištenog u izgradnji,
 - c) amortizaciju postrojenja i opreme koja se koristi u izvršenju ugovora,
 - d) troškove prijevoza postrojenja, opreme i materijala na gradilište, odnosno s gradilišta,
 - e) troškove najma postrojenja i opreme,
 - f) procijenjene troškove otklanjanja nedostataka u garantnom roku, uključivši očekivane ostale troškove garancije, i
 - g) potraživanja trećih strana.
- Navedeni troškovi mogu se umanjiti za sve sporedne prihode koji nisu uključeni u ugovorene prihode, primjerice, prihode od prodaje viška materijala i raspolaganja postrojenjima i opremom nakon izvršenja ugovora.

18. Troškovi koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedine ugovore uključuju:
- a) osiguranje,
 - b) troškove projektiranja i tehničke pomoći koji nisu izravno povezani s određenim ugovorom, i
 - c) opće troškove izgradnje.

Navedeni troškovi raspoređuju se koristeći metode koje su sustavne i racionalne te ih je moguće primjenjivati dosljedno na sve troškove sa sličnim obilježjima. Raspoređivanje se temelji na normalnoj razini aktivnosti izgradnje. Opći troškovi izgradnje uključuju troškove kao što su troškovi pripremanja i izrade platnih lista za građevinsko osoblje. Troškovi koji se mogu općenito pripisati ugovornoj aktivnosti i rasporediti na određene ugovore također uključuju troškove posudbe kada izvođač radova primjenjuje alternativni postupak iz MRS-a 23 »Troškovi posudbe«.

19. Troškovi koji sukladno uvjetima ugovora izravno terete naručitelja mogu uključiti neke opće administrativne troškove i troškove razvoja čije naknađivanje je specificirano u uvjetima ugovora.

20. Troškovi koji se ne mogu pripisati ugovornoj aktivnosti ili koji se ne mogu rasporediti na ugovor isključuju se iz troškova ugovora o izgradnji. Takvi troškovi obuhvaćaju:
- opće administrativne troškove čije naknađivanje nije specificirano u ugovoru,
 - troškovi prodaje,
 - troškovi istraživanja i razvoja čije naknađivanje nije određeno ugovorom, i
 - amortizaciju postrojenja i opreme koja nije u funkciji i koja nije korištena za izvršenje određenog ugovora.
21. Troškovi ugovora uključuju troškove koji se pripisuju nekom ugovoru u razdoblju od datuma »nabave« ugovora do njegovog konačnog izvršenja. Međutim, troškovi koji se izravno odnose na neki ugovor i koji su nastali pri »nabavi« ugovora uključuju se u troškove ugovora ako ih je moguće zasebno identificirati i pouzdano izmjeriti i ako je vjerojatno da će ugovor biti zaključen. Kad se troškovi nastali osiguranjem ugovora priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, ne uključuju se u troškove ugovora ako je ugovor zaključen u nekom kasnijem razdoblju.

Priznavanje prihoda i rashoda ugovora

22. **Kada je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi i troškovi povezani s ugovorom o izgradnji trebaju se priznati kao prihod, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na datum izvještaja o financijskom položaju. Očekivani gubitak po ugovoru o izgradnji treba se odmah priznati kao rashod sukladno točki 36.**
23. **Kod ugovora s fiksnom cijenom, ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti kad su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**
- ukupan prihod ugovora moguće je pouzdano mjeriti
 - vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt,
 - na datum izvještaja o financijskom položaju moguće je pouzdano mjeriti i troškove ugovora za njegovo dovršenje i stupanj dovršenosti ugovora i
 - moguće je jasno identificirati i pouzdano mjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru tako da se stvarno nastali troškovi mogu usporediti s ranijim procjenama.
24. **U slučaju ugovora tipa troškovi plus, ishod ugovora o izgradnji moguće je pouzdano procijeniti kad su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt, i
 - moguće je jasno identificirati i pouzdano izmjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru, bez obzira jesu li ili nisu posebno nadoknadi.
25. Priznavanje prihoda i rashoda prema stupnju dovršenosti ugovora često se naziva metodom postotka dovršenosti. Prema toj metodi, prihodi ugovora sučeljavaju se s troškovima ugovora koji su nastali u postizanju stupnja dovršenosti, rezultat čega je izvještavanje prihoda, rashoda i dobiti koji se mogu pripisati dijelu izvršenih radova. Ova metoda pruža korisne informacije o opsegu ugovorenih aktivnosti i izvršenju tijekom razdoblja.

26. Prema metodi postotka dovršenosti prihodi ugovora priznaju se kao prihodi u dobit ili gubitak u obračunskim razdobljima u kojima su radovi izvršeni. Troškovi ugovora uobičajeno se priznaju kao rashod u izvještaju o dobiti u obračunskom razdoblju u kojem su obavljani radovi na koje se troškovi odnose. Međutim, svaki očekivani višak ukupnih troškova ugovora iznad ukupnih prihoda određenog ugovora priznaje se odmah kao rashod sukladno točki 36.
27. Kod izvođača radova mogu nastati troškovi koji su povezani s budućom aktivnosti iz ugovora. Takvi troškovi ugovora priznaju se kao imovina pod uvjetom da je vjerojatno da će biti naknađeni. Ti troškovi predstavljaju iznos potraživanja od naručitelja i često se svrstavaju kao radovi u tijeku.
28. Ishod ugovora o izgradnji moguće je pouzdano procijeniti samo ako je vjerojatan priljev ekonomskih koristi povezanih s ugovorom u subjekt. Međutim, kada naplata iznosa postane nesigurna, koji je već uključen u prihode ugovora i koji je već priznat u dobit ili gubitak, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerojatna priznaje se kao rashod, a ne kao usklađenje iznosa prihoda ugovora.
29. Subjekt općenito može izvesti pouzdane procjene nakon što je prihvatio ugovor u kojem je utvrđeno sljedeće:
- provedivo pravo svake strane vezano uz imovina koje će se izgraditi,
 - naknade koje će biti razmijenjene, i
 - način i rokovi plaćanja.
- Također, uobičajeno je i nužno da subjekt ima učinkovit sustav internog financijskog planiranja i sustav izvješćivanja. Subjekt preispituje i po potrebi mijenja procjene prihoda i troškova ugovora tijekom izvršenja ugovora. Potreba za preispitivanjem ne ukazuje neophodno na to da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti.
30. Stupanj dovršenosti ugovora može se utvrditi na razne načine. Subjekt koristi onu metodu kojom će pouzdano izmjeriti izvršene radove. Ovisno o vrsti ugovora, metode mogu uključiti:
- udio troškova ugovora nastalih do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima ugovora,
 - pregled izvršenih radova, ili
 - fizičku proporciju dovršenog u ugovorenom poslu.
- Uplate po fazama i predujmovi primljeni od naručitelja često ne odražavaju izvršene radove.
31. Kada se stupanj dovršenosti utvrđuje na temelju troškova ugovora nastalih do određenog datuma, u te troškove uključuju se samo oni troškovi ugovora koji se odnose na izvršene radove do toga datuma. Primjeri troškova ugovora koji se isključuju jesu:
- troškovi ugovora koji se odnose na buduću aktivnost po ugovoru, kao što je trošak materijala koji je isporučan na gradilište ili izdvojen za potrebe ugovora, ali još nije ugrađen, korišten niti primijenjen u izvršenju ugovora, osim ako materijal nije izrađen isključivo za potrebe ugovora, i
 - predujmovi podizvođačima za radove izvršene prema podugovoru.
32. **Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:**

- a) **prihode treba priznati samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerojatno da će biti naknađeni, i**
- b) **troškovi ugovora priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.**

Očekivani gubici po ugovoru o izgradnji priznaju se odmah kao rashod sukladno točki 36.

33. U ranijim fazama izvršenja ugovora često nije moguće ishod ugovora pouzdano procijeniti. Unatoč tome, može biti vjerojatno da će subjekt naknaditi nastale troškove ugovora. Stoga se prihodi ugovora priznaju samo do iznosa nastalih troškova za koje se očekuje da će biti nadoknađeni. Budući da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti, ne priznaje se nikakva dobit. Međutim, čak i ako ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti, moguće je da ukupni troškovi ugovora premaše ukupne prihode ugovora. U takvim slučajevima se svaki očekivani ukupni iznos troškova ugovora iznad ukupnih prihoda temeljem istog ugovora odmah priznaje kao rashod sukladno točki 36.
34. Troškovi ugovora koji vjerojatno neće biti nadoknađeni priznaju se odmah kao rashod. Primjeri okolnosti u kojima nastale troškove najvjerojatnije neće biti moguće nadoknađiti i u kojima troškove ugovora treba priznati odmah kao rashod obuhvaćaju ugovore:
- a) koji nisu u potpunosti provedivi, odnosno čija valjanost je ozbiljno dovedena u pitanje,
 - b) čije dovršenje ovisi o ishodu neriješenog sudskog spora ili zakonskih ograničenja,
 - c) koji se odnose na imovinu koja će vjerojatno biti zaplijenjena ili oduzeta,
 - d) gdje naručitelj radova ne može podmiriti svoje obveze, ili
 - e) gdje izvođač radova ne može izvršiti ugovor ili na neki drugi način podmiriti svoje obveze iz ugovora.
35. **Kada neizvjesnosti koje su onemogućavale pouzdanu procjenu ishoda ugovora prestanu, prihode i rashode povezane s ugovorom o izgradnji treba priznati u skladu s točkom 22., radije nego s točkom 32.**

Priznavanje očekivanih gubitaka

36. **Kada je vjerojatno da će ukupni troškovi ugovora biti veći od ukupnih prihoda ugovora, očekivani gubitak treba priznati odmah kao rashod.**
37. Iznos takvog gubitka utvrđuje se bez obzira:
- a) jesu li ili nisu započeli radovi po ugovoru;
 - b) na stupanj dovršenosti ugovorenih poslova ili
 - c) na iznos dobiti koja se očekuje od drugih ugovora koji se ne smatraju kao jedan ugovor o izgradnji sukladno točki 9.

Promjene procjena

38. Metoda stupnja dovršenosti primjenjuje se na kumulativnoj osnovi u svakom obračunskom razdoblju na tekuće procjene prihoda i troškova ugovora. Stoga se učinak promjene u procjeni prihoda ili troškova ugovora, ili učinak promjena u procjeni ishoda nekog ugovora obračunava kao promjena računovodstvene procjene (v. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*). Promijenjene procjene koriste se pri utvrđivanju iznosa prihoda

i rashoda koji se priznaju u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je došlo do promjene i u idućim razdobljima.

Objavljivanje

39. **Subjekt treba objaviti:**
- a) **iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u razdoblju,**
 - b) **metode korištene za utvrđivanje prihoda iz ugovora koji su priznati u razdoblju, i**
 - c) **metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora koji su u tijeku.**
40. **Subjekt za ugovore koji su u tijeku na datum izvještaja o financijskom položaju treba objaviti svaki sljedeći podatak:**
- a) **ukupan iznos nastalih troškova i priznate dobiti (umanjen za priznate gubitke) do tog datuma,**
 - b) **iznos primljenih predujmova, i**
 - c) **iznos zadržanih isplata.**
41. Zadržane isplate su iznosi temeljem postupnog zaračunavanja koji se ne isplaćuju sve dok nisu ispunjeni uvjeti za njihovo plaćanje utvrđeni ugovorom ili dok neispravnosti nisu otklonjene. Postupno zaračunani iznosi su iznosi zaračunani za poslove izvršene temeljem ugovora bez obzira na to da li ih je naručitelj platio ili ne. Predujmovi su iznosi koje je izvođač radova primio prije nego što su poslovi na koje se iznosi odnose dovršeni.
42. **Subjekt treba prezentirati:**
- a) **bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove kao imovinu, i**
 - b) **bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove kao obvezu.**
43. Bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove je neto iznos:
- a) nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit i umanjen za
 - b) zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunatih iznosa, za sve ugovore u tijeku kod kojih nastali troškovi zajedno s priznatim dobitima (umanjeni za priznate gubitke) premašuju postupno zaračunane iznose.
44. Bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove je neto iznos:
- a) nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen
 - b) za zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunatih iznosa,
- za sve ugovore u tijeku kod kojih postupno zaračunani iznosi premašuju nastale troškove uvećane za priznate dobitke (umanjene za priznate gubitke).
45. Subjekt objavljuje sve nepredviđene obveze i svu nepredviđenu imovinu sukladno MRS-u 37 »Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina«. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu nastati iz stavki kao što su troškovi garancija, reklamacije, kazne ili drugi mogući gubici.
- Datum stupanja na snagu**
46. **Ovaj Standard primjenjuje se na financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 1995. godine.**

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 12 *Porezi na dobit*

Cilj

Cilj ovog standarda je odrediti računovodstveni postupak za poreze na dobit. Glavno pitanje u računovodstvu za poreze na dobit je kako obračunati tekuće i buduće porezne učinke:

- (a) budućeg povrata (podmirenja) knjigovodstvene vrijednosti imovine (obveza) koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju subjekta; i
- (b) transakcija i drugih događaja tekućeg razdoblja koji su priznati u financijskim izvještajima subjekta.

Imanentno je priznavanju imovine ili obveze da subjekt koji izvještava očekuje povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti te imovine ili obveze. Ako je vjerojatno da će povrat ili podmirenje toga knjigovodstvene vrijednosti povećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza u odnosu na ona kada takvi povrati ili podmirivanja ne bi imali poreznih učinaka, ovaj MRS zahtijeva da subjekt prizna odgođenu poreznu obvezu (odgođenu poreznu imovinu), uz određene ograničene iznimke.

Ovaj MRS zahtijeva da subjekt obračuna porezne učinke transakcija i drugih poslovnih događaja na isti način kako inače obračunava same transakcije i poslovne događaje. Stoga se kod transakcija i poslovnih događaja priznatih izvan dobiti ili gubitka, bilo u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapitalu, s njima povezani porezni učinci priznaju također izvan dobiti ili gubitka, u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, odnosno izravno u kapitalu. Za transakcije i druge poslovne događaje koji su izravno priznati u kapital, također se u kapitalu priznaju i odnosni porezni učinci. Slično tome, priznavanje odgođene porezne imovine i obveza u poslovnim spajanjima utječe na iznos goodwilla proizašlog iz tog poslovnog spajanja ili iznos bilo kojeg prekoračenja stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja.

Ovaj se Standard također bavi s priznavanjem odgođene porezne imovine proizašle iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili neiskorištenih poreznih olakšica, prezentiranjem poreza na dobit u financijskim izvještajima i objavljivanjem informacija koje se odnose na poreze na dobit.

Djelokrug

1. **Ovaj standard se primjenjuje u računovodstvu za poreze na dobit.**
2. Za svrhe ovoga MRS, porezi na dobit uključuju sve domaće i inozemne poreze kojima je osnovica oporeziva dobit. Porezi na dobit također uključuju i druge poreze, kao što su porez po odbitku koji je porezna obveza podružnice, pridruženog društva ili zajedničkog pothvata kod raspodjele izvještajnom subjektu.
3. [brisano].
4. Ovaj se MRS ne bavi s računovodstvenim metodama za državne potpore (vidjeti MRS 20 – Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći) ili ulaganjima poreznih olakšica. Međutim, ovaj MRS uređuje računovodstvo za privremene razlike koje mogu nastati iz državnih potpora ili ulaganja poreznih olakšica.

Definicije

5. **Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:**

Računovodstvena dobit je dobit ili gubitak razdoblja prije oduzimanja rashoda za porez.

Oporeziva dobit (porezni gubitak) je dobit (gubitak) razdoblja, određena u skladu sa propisima koje su donijele porezne vlasti, prema kojem postoji obveza plaćanja (povrata) poreza na dobit.

Rashod za porez (prihod od poreza) je zbrojni iznos tekućeg poreza i odgođenog poreza koji je uključen u određivanje neto dobiti ili gubitka razdoblja.

Tekući porez je iznos poreza na dobit za platiti (vratiti) na oporezivu dobit (porezni gubitak) za razdoblje.

Odgođene porezne obveze jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike.

Odgođena porezna imovina jesu iznosi poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:

- (a) **privremene razlike koje se mogu odbiti;**
- (b) **prenesene neiskorištene porezne gubitke; i**
- (c) **prenesene neiskorištene porezne olakšice.**

Privremene razlike jesu razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u izvještaju o financijskom položaju i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti ili:

- (a) **oporezive privremene razlike su privremene razlike koje će imati za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena; ili**
- (b) **odbodne privremene razlike su privremene razlike koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.**

Porezna osnovica imovine ili obveza je iznos pripisan toj imovini ili obvezi za porezne svrhe.

6. **Porezni rashod (porezni prihod) obuhvaća tekući porezni rashod (tekući porezni prihod) i odgođeni porezni rashod (odgođeni porezni prihod).**

Porezna osnovica

7. **Porezna osnovica imovine je iznos koji će biti odbijen za porezne svrhe od bilo koje oporezive buduće ekonomske koristi koja će pritićati u subjekt kada on nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine. Ako ove ekonomske koristi ne bi bile oporezive, porezna osnovica imovine je jednaka njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti.**

Primjeri

1. **Trošak nabave stroja je 100. Za porezne svrhe amortizacija u iznosu 30 već je odbijena u tekućem i prijašnjim razdobljima, a preostali trošak bit će odbijen u budućim razdobljima kroz amortizaciju ili kod otuđenja. Prihod koji je ostvaren korištenjem stroja je oporeziv, svaki dobitak od otuđenja**

stroja bit će oporeziv a bilo koji gubitak od otuđenja bit će odbitak za porezne svrhe. Porezna osnovica stroja je 70.

2. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kamate iznosi 100. S njim povezani prihod od kamata oporezuje se na novčanoj osnovi. Porezna osnovica potraživanja za kamate je nula.
3. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja od kupaca je 100. S njim povezani prihod je već uključen u oporezivu dobit (porezni gubitak). Porezna osnovica potraživanja od kupaca je 100.
4. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za dividende od podružnice iznosi 100. Dividende nisu oporezive. U suštini, cjelokupni knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze može se odbiti na teret ekonomskih koristi. Prema tome, porezna osnovica potraživanja za dividende je 100.*
5. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kredit iznosi 100. Naplata kredita neće imati porezne posljedice. Porezna osnovica kredita je 100.
8. Porezna osnovica obveze je njena knjigovodstvena vrijednost umanjen za svaki iznos koji će biti odbijen u budućim razdobljima za porezne svrhe a odnosi se na tu obvezu. U slučaju prihoda koji se primi unaprijed, porezna osnovica proizašle obveze je njen knjigovodstvena vrijednost umanjen za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim razdobljima.

Primjeri

1. Kratkoročne obveze uključuju obračunane rashode s knjigovodstvenom vrijednošću 100. Odnosni rashod će se odbiti za porezne svrhe na osnovi novčanog toka. Porezna osnovica obračunanih rashoda je nula.
2. Kratkoročne obveze obuhvaćaju prihod od kamata primljen unaprijed u knjigovodstvenom iznosu 100. Prihod od kamata je bio oporezovan na osnovi novčanog toka. Porezna osnovica kamata primljenih unaprijed je nula.
3. Kratkoročne obveze obuhvaćaju obračunane rashode u knjigovodstvenom iznosu 100. Odnosni rashod je već bio odbijen za svrhe poreza. Porezna osnovica obračunanih rashoda je 100.
4. Kratkoročne obveze obuhvaćaju obračunane kazne i prekršaje u knjigovodstvenom iznosu 100. Kazne i prekršaji se ne mogu odbiti za porezne svrhe. Porezna osnovica obračunanih kazni i prekršaja je 100.*
5. Obveze za kredit imaju knjigovodstvena vrijednost 100. Otplata kredita neće imati porezne posljedice. Porezna osnovica zajma je 100.
9. Neke stavke imaju poreznu osnovicu, ali se ne priznaju kao imovina i obveze u izvještaju o financijskom položaju. Primjerice, troškovi istraživanja se priznaju kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti razdoblja u kojem nastanu, mada se može dopustiti da bude odbitna stavka pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) tek u kasnijem razdoblju. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, iznosa koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitnu stavku u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula, je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina.
10. Ako porezna osnovica imovine ili obveze nije odmah očigledna, korisno je razmotriti temeljno načelo na kojem se osniva ovaj MRS, a ono je da će subjekt, uz određene ograni-

čene iznimke, priznati odgođenu poreznu obvezu (imovinu) kad god povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze bude dovelo da će buduća plaćanja poreza biti veća (manja) nego ako takav povrat ili podmirivanje ne bi imalo porezne posljedice. Primjer C poslije točke 52. prikazuje okolnosti kada može biti korisno razmotriti temeljno načelo, primjerice, kada porezna osnovica imovine ili obveze ovisi o očekivanom načinu povrata ili podmirivanja.

11. U konsolidiranim financijskim izvještajima, privremene se razlike određuju usporedbom knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza iz konsolidiranih financijskih izvještaja s odgovarajućom poreznom osnovicom. Porezna se osnovica određuje prema konsolidiranoj poreznoj prijavi u onim zakonodavstvima u kojima se takva prijava popunjava. U drugim zakonodavstvima porezna se osnovica određuje pozivanjem na poreznu prijavu svakog subjekta u grupi.

Priznavanje tekuće porezne obveze i tekuće porezne imovine

12. **Tekući porez za tekuće i prethodna razdoblja treba priznati kao obvezu, u visini u kojoj nije plaćen. Ako već plaćeni iznos za tekuće i prijašnja razdoblja prelazi iznos koji se duguje za ta razdoblja, taj višak treba priznati kao imovinu.**
13. **Korist koja se odnosi na porezni gubitak koji se može prenijeti unatrag za povrat tekućeg poreza prijašnjeg razdoblja treba priznati kao imovinu.**
14. Kada se porezni gubitak koristi za povrat tekućeg poreza prethodnog razdoblja, subjekt priznaje korist kao imovinu u razdoblju u kojem porezni gubitak nastaje budući da je vjerojatno da će korist pritijecati u subjekt i da se koristi mogu pouzdano izmjeriti.

Priznavanje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine

Oporezive privremene razlike

15. **Odgođenu poreznu obvezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:**
 - (a) početnog priznavanja goodwilla; ili
 - (b) početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:
 - (i) nije poslovno spajanje; i
 - (ii) u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za oporezive privremene razlike od ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte, te u zajedničke pothvate, odgođenu poreznu obvezu treba priznati u skladu s točkom 39.

16. Svojevremeno je priznavanju imovine da će njezin knjigovodstvena vrijednost biti vraćen u obliku ekonomskih koristi koje pritiječu u subjekt u narednim razdobljima. Kada knjigovodstvena vrijednost imovine premaši njezinu poreznu osnovicu, iznos oporezivih ekonomskih koristi će prelaziti iznos koji će biti dopušten kao odbitak u porezne svrhe. Ova razlika je oporeziva privremena razlika, a obveza plaćanja proizašlog poreza na dobit u budućim razdobljima je odgođena porezna obveza. Kako subjekt nadoknađuje knjigovodstvena vrijednost imovine, oporeziva privremena razlika će se ukinuti i subjekt će imati oporezivu dobit. Navedeno čini vjerojatnim da će ekonomske koristi otjecati iz subjekta u obliku plaćanja poreza. Prema tome, ovaj MRS zahtijeva

priznavanje svih odgođenih poreznih obveza, izuzev u određenim okolnostima opisanim u točkama 15. i 39.

Primjer

Imovina čiji je trošak nabave 150 ima knjigovodstvena vrijednost 100. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe je 90, a porezna stopa je 25%.

Porezna osnovica imovine je 60 (trošak nabave minus kumulativna porezno dopustiva amortizacija u iznosu 90). Da se vrati knjigovodstvena vrijednost u visini 100, subjekt mora zaraditi oporezivu dobit u iznosu 100, ali će moći samo odbiti za porez amortizaciju od 60. Prema tome, subjekt će platiti porez na dobit u iznosu 10 (25% od 40) kada vrati knjigovodstvena vrijednost imovine. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti 100 i porezne osnovice 60 je oporeziva privremena razlika u iznosu 40. Prema tome, subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu od 10 (25% od 40), koja predstavlja porez na dobit koji će platiti kada vrati knjigovodstvena vrijednost imovine.

17. Neke privremene razlike nastaju kada je prihod ili rashod uključen u računovodstvenu dobit u jednom razdoblju, ali je u oporezivu dobit uključen u drugom razdoblju. Takve se privremene razlike često opisuju kao vremenske razlike. U nastavku se daju primjeri privremenih razlika ove vrste koje su oporezive privremene razlike i koje stoga rezultiraju odgođenim poreznim obvezama:

- (a) prihod od kamata je uključen u računovodstvenu dobit na vremenskoj osnovi, ali se u nekim zakonodavstvima može uključiti u oporezivu dobit kada se novac naplati. Porezna osnovica potraživanja koje se priznaje u izvještaju o financijskom položaju u svezi toga prihoda je nula budući da prihodi ne utječu na oporezivu dobit sve dok se novac ne naplati;
- (b) amortizacija koja se koristi pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) može se razlikovati od amortizacije korištene za određivanje računovodstvene dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njezine porezne osnovice, koja je izvorni trošak nabave imovine umanjena za sve odbitke te imovine koje dopuštaju porezne vlasti pri određivanju oporezive dobiti tekućeg i prijašnjih razdoblja. Oporezive privremene razlike nastaju i imaju za posljedicu odgođenu poreznu obvezu, kada je amortizacija za porez ubrzana (ako je amortizacija za porez manje brza od računovodstvene amortizacije, nastaje odbitna privremena razlika i ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu); i
- (c) troškovi razvoja mogu se kapitalizirati i amortizirati kroz buduća razdoblja pri određivanju računovodstvene dobiti, ali su odbitak pri određivanju oporezive dobiti u razdoblju u kojem su nastali. Takvi troškovi razvoja imaju poreznu osnovicu nula, jer su već odbijeni od oporezive dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti troškova razvoja i njihove porezne osnovice koja je nula.

18. Privremene razlike također nastaju kada:

- (a) je trošak spajanja raspoređen priznavanjem po fer vrijednosti stečene prepoznatljive imovine i preuzetih obveza, što nije jednako učinjeno i za porezne svrhe (vidjeti točku 19.);

- (b) je imovina revalorizirana a jednako usklađivanje nije učinjeno i za porezne svrhe (vidjeti točku 20.);
- (c) goodwill nastane u poslovnim spajanjima (vidjeti točke 21. i 32.);
- (d) se porezna osnovica imovine ili obveze kod početnog priznavanja razlikuje od njezinog početnog knjigovodstvene vrijednosti, primjerice, ako subjekt ima koristi od neoporezive državne potpore u vezi s imovinom (vidjeti točke 22. i 33.); ili
- (e) knjigovodstvena vrijednost ulaganja u podružnice, podružnice i pridružena društva ili u zajedničke pothvate postane različit od porezne osnovice ulaganja ili udjela (vidjeti točke 38. – 45.).

Poslovna spajanja

19. Trošak poslovnog spajanja raspoređuje se na stečenu prepoznatljivu imovinu i preuzete obveze prema njihovim fer vrijednostima na datum transakcije. Privremene razlike nastaju ako na poreznu osnovicu stečene prepoznatljive imovine i preuzetih obveza nije utjecalo poslovno spajanje ili je utjecalo različito. Primjerice, ako se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća do fer vrijednosti, ali porezna osnovica imovine ostane u visini troška prijašnjeg vlasnika, nastaje oporeziva privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna obveza. Proizašla odgođena porezna obveza utječe na goodwill (vidjeti točku 66.).

Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja dopuštaju ili zahtijevaju da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da ju treba revalorizirati (vidjeti, primjerice, MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS 38 f Nematerijalna imovina i MRS 39 Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje i MRS 40 Ulaganje u nekretnine). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili prepravljanje imovine do fer vrijednosti utječe na oporezivu dobit (porezni gubitak) tekućeg razdoblja. Rezultat toga je da se porezna osnovica imovine usklađuje te privremena razlika ne nastaje. U drugim zakonodavstvima, revalorizacija ili prepravljanje imovine ne utječe na oporezivu dobit razdoblja revalorizacije ili prepravljanja te se uslijed toga ne usklađuje porezna osnovica imovine. Unatoč tome, buduće nadoknađivanje knjigovodstvene vrijednosti rezultat će oporezivim priljevom ekonomskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe razlikovat će se od iznosa tih ekonomskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizirane imovine i njezine porezne osnovice je privremena razlika i dovodi do odgođene porezne obveze ili imovine. To je istina čak ako:

- (a) subjekt ne namjerava otuđiti imovina. U tim slučajevima, revalorizirani knjigovodstvena vrijednost imovine bit će nadoknađen kroz uporabu i to će dovesti do oporezive dobiti koja premašuje amortizaciju koja će biti dopuštena za porezne svrhe u budućim razdobljima; ili
- (b) porez na kapitalni dobitak se odgađa ako se prihod od otuđenja imovine ulaže u sličnu imovinu. U takvim slučajevima, porez će na kraju postati obveza kod prodaje ili upotrebe slične imovine.

Goodwill

21. Goodwill koji nastaje u poslovnim spajanjima mjeri se kao višak troška stjecanja nad stjecateljvim udjelom u fer vrijednosti stečnikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza. Mnoge porezne vlasti ne dopuštaju da se smanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla tretira kao odbitni rashod u određivanju oporezive dobiti. Što više, u takvim zakonodavstvima trošak goodwilla se često ne odbija kada podružnica otuđuje svoju odnosnu djelatnost. U takvim zakonodavstvima goodwill ima poreznu osnovicu koja je nula. Svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti goodwilla i njegove porezne osnovice u iznosu nula je oporeziva privremena razlika. Međutim, ovaj MRS ne dopušta priznavanje proizašle odgođene porezne obveze budući da se goodwill mjeri kao ostatak pa bi priznavanje odgođene porezne obveze povećavalo knjigovodstvena vrijednost goodwilla.

21.A. Naknadno smanjenje odgođene porezne obveze koje je nastalo zbog početnog priznavanja goodwilla također se smatra da je nastalo od početnog priznavanja goodwilla i zbog toga se ne priznaje u skladu s točkom 15(a). Primjerice, ako je goodwill stečen poslovnim spajanjem imao trošak 100, ali mu je porezna osnovica nula, točka 15 (a) zabranjuje subjektu priznavanje nastale odgođene porezne obveze. Ako subjekt kasnije prizna gubitak od umanjenja za taj goodwill u iznosu 20, iznos oporezive privremene razlike u vezi s godovinom se smanjuje od 100 na 80 i nastaje smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obveze. To smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obveze se također smatra da se odnosi na početno priznavanje goodwilla i stoga se prema točki 15 (a) zabranjuje njegovo priznavanje.

21.B. Međutim, odgođene porezne obveze za oporezive privremene razlike koje se odnose na goodwill se priznaju u razmjeru u kojem ne nastaju od početnog priznavanja goodwilla. Primjerice, ako goodwill stečen poslovnim spajanjem ima trošak 100 koji se može odbiti za porezne svrhe po stopi od 20% godišnje počevši od godine stjecanja, porezna osnovica goodwilla kod početnog priznavanja je 100 a na kraju godine stjecanja iznosi 80. Ako knjigovodstvena vrijednost goodwilla na kraju godine stjecanja ostane u nepromijenjenom iznosu 100, nastaje na kraju te godine oporeziva privremena razlika od 20. Pošto se ta oporeziva privremena razlika ne odnosi na početno priznavanje goodwilla priznaje se nastala odgođena porezna obveza.

Početno priznavanje imovine ili obveza

22. Privremena razlika može nastati kod početnog priznavanja imovine ili obveza, primjerice, ako se dio ili cijeli trošak imovine neće odbiti za porezne svrhe. Računovodstvena metoda za takvu privremenu razliku ovisi o prirodi transakcije koja dovodi do početnog priznavanja imovine:

- (a) kod poslovnog spajanja, subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu ili imovinu, a to utječe na iznos goodwilla ili iznos bilo kojeg viška stjecateljvog udjela u neto fer vrijednosti stečnikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja (vidjeti točku 19.);
- (b) ako transakcija utječe ili na računovodstvenu dobit ili na oporezivu dobit, subjekt priznaje svaku odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i priznaje u dobiti ili gubitku proizašli odgođeni porezni rashod ili prihod (vidjeti točku 59.);

- (c) ako transakcija nije spajanje i ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit, subjekt treba, u odsustvu izuzetaka navedenih u točki 15. i 24., priznati proizašlu odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i uskladiti knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze za isti iznos. Takva bi usklađivanja mogla učiniti financijske izvještaje manje transparentnim. Stoga ovaj MRS ne dopušta subjektu priznavanje proizašle odgođene porezne obveze ili imovine kako kod početnog priznanja tako i kasnije (vidjeti niže prikazani primjer). Nadalje, subjekt ne priznaje kasnije promjene nepriznate odgođene porezne obveze ili imovine kako se ona amortizira.

Primjer koji objašnjava primjenu točke 22(c)

Subjekt namjerava koristiti imovinu čiji je trošak nabave 1.000 kroz njezin vijek upotrebe od pet godina i tada ju otuđiti za preostalu vrijednost koja je nula. Porezna stopa je 40%. Amortizacija imovine nije odbitna za porezne svrhe. Kod otuđenja bilo koji kapitalni dobitak ne bi bio oporeziv i bilo koji kapitalni gubitak ne bi bio odbitak.

Budući da se vraća knjigovodstvena vrijednost imovine, subjekt će zaraditi oporezivu dobit od 1.000 i platiti porez u iznosu 400. Subjekt ne priznaje proizašlu odgođenu poreznu obvezu u iznosu 400 jer ona proizlazi iz početnog priznanja imovine.

U sljedećoj godini, knjigovodstvena vrijednost imovine je 800. Pri zaradivanju oporezive dobiti u iznosu 800 subjekt će platiti porez u iznosu 320. Subjekt ne priznaje odgođenu poreznu obvezu u iznosu 320 jer proizlazi iz početnog priznanja sredstva.

23. U skladu s MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje, izdavaatelj složenog financijskog instrumenta (primjerice, konvertibilne obveznice) klasificira komponentu obveze sadržanu u instrumentu kao obvezu, a komponentu kapitala u kapital. U nekim zakonodavstvima, porezna osnovica komponente obveze kod početnog priznavanja je jednaka početnom knjigovodstvenom iznosu sume komponente obveze i komponente kapitala. Odnosna oporeziva privremena razlika nastaje iz početnog priznanja komponente kapitala zasebno od komponente obveze. Prema tome, ne primjenjuje se izuzetak postavljen u točki 15.(b). Kao posljedica navedenoga poslovni subjekt priznaje proizašlu odgođenu poreznu obvezu. U skladu s točkom 61.A, odgođeni porez izravno tereti knjigovodstvena vrijednost komponente kapitala. U skladu s točkom 58., kasnije promjene odgođene porezne obveze priznaju se u dobit ili gubitak kao odgođeni rashod za porez (prihod od poreza).

Odbitne privremene razlike

24. **Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit, za koju se odbitna privremena razlika može iskoristiti, biti raspoloživa, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveze u transakciji koja:**

- (a) nije poslovno spajanje; i
- (b) u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za odbitne privremene razlike koje se odnose na ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene

subjekte te u zajedničke pothvate, odgođena porezna imovina se treba priznati u skladu s točkom 44.

25. Svojevremeno je priznavanju obveze da će knjigovodstvena vrijednost biti podmiren u narednim razdobljima putem odljeva resursa s ekonomskim koristima. Kada resursi otječu iz subjekta, dio ili cjelokupni njihovi iznosi mogu biti odbitni pri određivanju oporezive dobiti razdoblja poslije razdoblja u kojem je obveza priznata. U takvim slučajevima, privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i njene porezne osnovice. Prema tome, odgođena porezna imovina nastaje u svezi s porezom na dobit koji će biti naknativ u narednim razdobljima kada će se dopustiti za taj dio obveze da bude odbitna stavka pri određivanju oporezive dobiti. Slično tome, ako je knjigovodstvena vrijednost imovine manja od njezine porezne osnovice, razlika dovodi do odgođene porezne imovine u vezi s porezom na dobit koja će biti naknativa u narednim razdobljima.

Primjer

Subjekt priznaje obvezu u visini 100 za obračunane troškove jamstva za proizvode. Za porezne svrhe, troškovi jamstva za proizvode se neće moći odbiti sve dok subjekt ne isplati odštetni zahtjev. Porezna stopa je 25%.

Porezna osnovica obveze je nula (knjigovodstvena vrijednost 100, umanjen za iznos koji će se odbiti za porezne svrhe u svezi s tom obvezom u budućim razdobljima). Pri podmirivanju obveze za njezin knjigovodstvena vrijednost, subjekt će smanjiti svoju buduću oporezivu dobit za 100 i stoga će smanjiti svoja buduća plaćanja poreza za 25 (25% od 100). Razlika između knjigovodstvene vrijednosti 100 i porezne osnovice nula je odbitna privremena razlika od 100. Prema tome, subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu u iznosu 25 (25% od 100), uz uvjet da je vjerojatno da će subjekt zaraditi dostatnu oporezivu dobit u budućim razdobljima da bi imao koristi od smanjenja plaćanja poreza.

26. U nastavku se daju primjeri odbitnih privremenih razlika koje imaju za posljedicu odgođenu poreznu imovinu:
- troškovi mirovina mogu se odbiti pri određivanju računovodstvene dobiti kako zaposleni pružaju uslugu, ali se pri određivanju oporezive dobiti odbijaju kada subjekt uplati doprinose u fond ili kada subjekt isplati mirovine. Privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i porezne osnovice s time da je porezna osnovica obveze obično nula. Takva odbitna privremena razlika ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu jer će ekonomske koristi pritijecati u subjekt u obliku odbitka od oporezive dobiti kada se doprinosi uplate ili mirovine isplate;
 - troškovi istraživanja se priznaju kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti u razdoblju u kojem nastanu, ali može biti takva situacija da se ne dopušta odbitak pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) sve do kasnijeg razdoblja. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, koju predstavlja iznos koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitak u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula, je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina;
 - trošak spajanja se raspoređuje priznavanjem stečene prepoznatljive imovine i preuzetih obveza po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Kada je preu-

zeta obveza priznata na datum stjecanja, ali odnosni troškovi nisu odbijeni pri određivanju oporezive dobiti sve do kasnijeg razdoblja, nastaje odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina također nastaje kada je fer vrijednost stečene prepoznatljive imovine manja od njezine porezne osnovice. U oba slučaja proizašla odgođena porezna imovina utječe na goodwill (vidjeti točku 66.); i

- određena imovina može biti iskazana po fer vrijednosti ili se može revalorizirati bez jednakog usklađivanja za porezne svrhe (vidjeti točku 20). Odbitna privremena razlika nastaje ako porezna osnovica imovine prelazi njezin knjigovodstvena vrijednost.
27. Ukidanje odbitnih privremenih razlika rezultira odbicima pri određivanju oporezive dobiti budućih razdoblja. Međutim, ekonomske koristi u obliku smanjenja plaćanja poreza će pritijecati u subjekt samo ako on zaradi dovoljno oporezive dobiti s kojom će se odbici moći prebiti. Prema tome, subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu samo kada je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se odbitne privremene razlike mogu upotrijebiti.
28. Vjerojatno je da će oporeziva dobit biti raspoloživa za koju će se odbitne privremene razlike moći upotrijebiti, kada postoje dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika za koje očekuje ukidanje:
- u istom razdoblju u kojem se očekuje ukidanje odbitne privremene razlike; ili
 - u razdobljima u kojima porezni gubitak proizašao iz odgođene porezne imovine može biti prenijet unazad ili unaprijed.
- U takvim okolnostima odgođena porezna imovina se priznaje u razdobljima u kojima nastaju odbitne privremene razlike.
29. Kada ne postoje dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika, odgođena porezna imovina se priznaje u visini do iznosa za koji:
- je vjerojatno da će subjekt imati dostatnu oporezivu dobit koja se odnosi na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika u istom razdoblju kada se ukidaju odbitne privremene razlike (ili u razdobljima u kojima se porezni gubitak nastao od odgođene porezne imovine može prenijeti unatrag ili unaprijed). Pri ocjenjivanju hoće li imati dostatnu oporezivu dobit u budućim razdobljima, subjekt zanemaruje oporezive iznose koji proizlaze iz odbitnih privremenih razlika za koje se očekuju da će se ostvariti u narednim razdobljima, budući da će odgođena porezna imovina koja će proizaći iz tih odbitnih privremenih razlika i sama zahtijevati buduću oporezivu dobit da bi se mogla upotrijebiti; ili
 - subjektu su raspoložive mogućnosti planiranja poreza koje će stvoriti oporezivu dobit u odgovarajućim razdobljima.
30. Mogućnosti planiranja poreza jesu akcije koje subjekt može poduzeti radi stvaranja ili povećavanja oporezive dobiti u određenom razdoblju prije isteka poreznog gubitka ili prenijete porezne olakšice prethodnog razdoblja. Primjerice, u

nekim zakonodavstvima, oporeziva dobit se može stvoriti ili povećati:

- (a) izborom da se kamata uključuje u oporezivu dobit na osnovi naplate ili potraživanja;
- (b) odgađanjem zahtjeva za određene odbitke od oporezive dobiti;
- (c) prodajom i možda povratnim najmom imovine koja je precijenjena ali za koju porezna osnovica nije usklađena da odrazi takvu precijenjenost; i
- (d) prodajom imovine koja stvara neoporezivu dobit (kao što je, u nekim zakonodavstvima, državna obveznica) kako bi se steklo drugo ulaganje koje stvara oporezivu dobit.

Ako planiranje poreza omogućuje pomicanje unaprijed oporezive dobiti iz kasnijeg razdoblja prema ranijem razdoblju, korištenje poreznog gubitka ili porezne olakšice koja se prenosi u naredno razdoblje ovisi će o postojanju buduće oporezive dobiti iz izvora koji nisu buduće nastale privremene razlike.

31. Kada subjekt ima prošle skorašnje gubitke on razmatra upute iz točki 35. i 36.
32. [brisano]

Početno priznavanje imovine ili obveza

33. Jedan slučaj kada odgođena porezna imovina nastaje pri početnom priznavanju imovine je kada se odbija neoporeziva državna potpora koja se odnosi na imovinu kako bi se odredio knjigovodstvena vrijednost, ali se, za porezne svrhe, ne odbija od osnovice za amortizaciju te imovine (drugim riječima, njegove porezne osnovice), pa je knjigovodstvena vrijednost imovine manji od njegove porezne osnovice i to stvara odbitnu privremenu razliku. Državna potpora također se može iskazati kao odgođeni prihod u kojem slučaju razlika između odgođenog prihoda i njegove porezne osnovice koja je nula je odbitna privremena razlika. Koja god metoda prezentiranja se usvoji subjekt ne priznaje proizašlu odgođenu poreznu imovinu iz razloga navedenog u točki 22.

Neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice

34. **Odgođena porezna imovina treba se priznati za prenesive neiskorištene porezne gubitke i neiskorištene porezne olakšice u visini za koju je vjerojatno da će buduća oporeziva dobit, za koju neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice mogu biti upotrijebljeni, biti raspoloživa.**
35. Kriterij za priznavanje odgođene porezne imovine proizašle iz prenesenih neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica jest isti kao što je kriterij za priznavanje odgođene porezne imovine proizašle iz odbitnih privremenih razlika. Međutim, postojanje neiskorištenih poreznih gubitaka uvjerljivo dokazuje da buduća oporeziva dobit neće biti raspoloživa. Stoga, kada subjekt ima prošle skorašnje gubitke subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu proizašlu iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili poreznih olakšica samo u visini do koje subjekt ima dostatne oporezive privremene razlike ili postoje drugi uvjerljivi dokazi da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju subjekt može upotrijebiti neiskorištene porezne gubitke ili neiskorištene porezne olakšice. U takvim okolnostima, točka 82. zahtijeva objavljivanje iznosa odgođene porezne imovine i vrstu dokaza koji podupiru njegovo priznavanje.

36. Pri procjenjivanju vjerojatnosti hoće li biti raspoloživa oporeziva dobit za koju će se moći iskoristiti neiskorišteni gubici i porezne olakšice, subjekt razmatra sljedeće kriterije:

- (a) ima li subjekt dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika, koje će imati za posljedicu oporezive iznose za koje će se neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice moći upotrijebiti, prije nego isteknu;
- (b) je li vjerojatno da će subjekt imati oporezive dobiti prije nego isteknu neiskorišteni gubici i porezne olakšice;
- (c) proizlaze li neiskorišteni porezni gubici iz identificiranih slučajeva koji vjerojatno neće ponovno nastati; i
- (d) jesu li mogućnosti planiranja poreza (vidjeti točku 30.) raspoložive subjektu koje će stvoriti oporezivu dobit u razdoblju u kojem se mogu iskoristiti neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice.

U visini iznosa za koji nije vjerojatno da će biti raspoloživa oporeziva dobit da bi se iskoristili neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice, odgođena porezna imovina, se ne priznaje.

Ponovno ocjenjivanje nepriznate odgođene porezne imovine

37. Subjekt ponovno ocjenjuje nepriznatu odgođenu poreznu imovinu na svaki datum izvještaja o financijskom položaju. Subjekt priznaje prijašnju nepriznatu odgođenu poreznu imovinu u iznosu u kojem postaje vjerojatno da će buduća oporeziva dobit omogućiti povrat odgođene porezne imovine. Primjerice, poboljšavanje uvjeta na tržištu može učiniti vjerojatnijim da će subjekt biti u stanju u narednom razdoblju ostvariti dovoljno oporezive dobiti da bi odgođena porezna imovina udovoljila kriterij priznavanja postavljen u točkama 24. ili 34. Drugi je primjer kada subjekt ponovno ocjenjuje odgođenu poreznu imovinu na datum poslovnog spajanja ili poslije toga (vidjeti točke 67. i 68.).

Ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke pothvate

38. Privremene razlike nastaju kada knjigovodstvena vrijednost ulaganja u ovisna društva, podružnice, pridružena društva ili zajedničke pothvate (tj. udjel matice ili ulagača u neto imovini ovisnog društva, podružnice, pridruženog društva ili subjekta u koje je izvršeno ulaganje, uključujući knjigovodstvena vrijednost goodwilla) postaje različit od porezne osnovice (koja je često trošak) ulaganja ili udjela. Takve razlike mogu nastati iz više različitih okolnosti, kao na primjer:
 - (a) postojanja neraspodijeljene dobiti ovisnih društava, podružnica, pridruženih društava i zajedničkih pothvata;
 - (b) promjene tečajeva kada su matica i njezina ovisna društva u različitim državama; i
 - (c) smanjenja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženo društvo na njegov nadoknadi iznos.

U konsolidiranim financijskim izvještajima privremene razlike mogu biti različite od privremenih razlika povezanih s ulaganjima u odvojenim financijskih izvještajima matice, ako matica iskazuje ulaganja u svojim odvojenim financijskim izvještajima po trošku ili revaloriziranim iznosima.

39. **Subjekt treba priznati odgođenu poreznu obvezu za sve oporezive privremene razlike povezane s ulaganjem u**

ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke pothvate, izuzev iznosa za koje su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

- (a) matica, ulagatelj i pothvatnik je u mogućnosti kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika; i
 - (b) vjerojatno je da se privremene razlike neće ukinuti u predvidivoj budućnosti.
40. Kako matica kontrolira politiku dividendi svog ovisnog društva, može kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika vezanih uz to ulaganje (uključujući privremene razlike koje ne nastaju samo iz neraspodijeljene dobiti već također i iz tečajnih razlika). Nadalje, često može biti neizvedivo odrediti iznos poreza na dobit koji će biti plativ kada se ukinu privremene razlike. Stoga, kada matica odrediti da se dobit neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ona ne priznaje ni odgođenu poreznu obvezu. Isto je primjenjivo i na ulaganja u podružnice.
41. Nemonetarina imovina i obveze subjekta mjeri se po njezinoj izvještajnoj valuti (vidjeti MRS 21 Učinci promjena tečajeva stranih valuta). Ako se oporeziva dobit ili porezni gubitak subjekta (te stoga, porezna osnovica nemonetarne imovine i obveza) određuje u različitoj valuti, promjene tečaja dovode do privremenih razlika koje rezultiraju priznavanjem odgođene porezne obveze ili (ovisno o točki 24.) imovine. Za nastali odgođeni porez tereti se ili odobrava dobit ili gubitak (vidjeti točku 58.).
42. Ulagatelj u pridruženo društvo ne kontrolira subjekt i obično nije u mogućnosti odrediti politiku dividendi. Prema tome, u odsustvu sporazuma da se dobit pridruženog društva neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ulagatelj priznaje odgođenu poreznu obvezu koja nastaje iz oporezivih privremenih razlika povezanih s ulaganjem u pridruženo društvo. U nekim slučajevima, ulagatelj možda neće biti u mogućnosti odrediti iznos poreza koji bi bio plativ ako nadoknadi trošak ulaganja u pridruženo društvo, ali može odrediti da će biti jednak ili iznad minimalnog iznosa. U takvim slučajevima, odgođena porezna obveza se mjeri u tom iznosu.
43. Sporazum između stranaka u zajedničkom pothvatu obično uređuje dijeljenje dobiti i određuje zahtijeva li se za odluke o takvim pitanjima suglasnosti svih pothvatnika ili određena većina glasova pothvatnika. Ako pothvatnik ne može kontrolirati dijeljenje dobiti i vjerojatno je da se dobit neće dijeliti u predvidivoj budućnosti, odgođena porezna obveza se ne priznaje.
44. **Subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke pothvate samo i isključivo u razmjeru u kojem je vjerojatno da će:**
- (a) privremene razlike biti ukinute u predvidivoj budućnosti; i
 - (b) oporeziva dobit, za koju privremena razlika može biti upotrijebljena, će biti raspoloživa.
45. Pri odlučivanju o priznavanju odgođene porezne imovine za odbitne privremene razlike povezane s ulaganjima u ovisna društva, podružnice, pridružena društva i zajedničke pothvate, subjekt razmatra upute dane u točkama 28. do 31.

Mjerenje

46. **Tekuće porezne obveze (imovina) za tekuće i ranija razdoblja treba mjeriti iznosom za koji se očekuje da će se platiti (odnosno povratiti) od porezne vlasti, primjenjujući porezne stope koje su, i porezne zakone koji su, na snazi na datum izvještaja o financijskom položaju.**
47. **Odgođenu poreznu imovinu i obveze treba mjeriti poreznim stopama za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena ili obveza podmirena, na temelju poreznih stopa koje su, i poreznih zakona koji su, na snazi ili stvarno primjenjivi na datum izvještaja o financijskom položaju.**
48. Tekuća i odgođena porezna imovina i obveze obično se mjere primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi. Međutim, u nekim zakonodavstvima obznanjivanje poreznih stopa (i poreznih zakona), može imati stvarni učinak primjene u razdoblju poslije obznanjivanja od nekoliko mjeseci. U takvim okolnostima, porezna imovina i obveze se mjere primjenom obznanjenih poreznih stopa (i poreznih zakona).
49. Kada se porezne stope primjenjuju na različite razine oporezive dobiti, odgođena porezna imovina i obveze mjere se primjenom prosječnih stopa za koje se očekuje da će se primjenjivati na oporezivu dobit (porezni gubitak) razdoblja u kojima se očekuje ukidanje privremenih razlika.
50. [brisan]
51. **Mjerenje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine treba odražavati porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji subjekt očekuje, na datum izvještaja o financijskom položaju, povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti njegove imovine ili obveza.**
52. U nekim zakonodavstvima, način na koji subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obveze) može utjecati na:
- (a) primjenjivu poreznu stopu kada subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obveze); i/ili
 - (b) poreznu osnovicu imovine (obveze).
- U takvim slučajevima subjekt mjeri odgođene porezne obveze i odgođenu poreznu imovinu primjenom porezne stope i porezne osnovice koja je u skladu s očekivanim načinom povrata ili podmirenja.

Primjer A

Knjigovodstvena vrijednost imovine je 100, a porezna osnovica 60. Porezna stopa od 20% mogla bi se primijeniti ako se imovina proda, a porezna stopa od 30% bi se primijenila na drugi prihod.

Subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu u iznosu 8 (20% od 40) ako se očekuje prodati imovinu bez daljnje uporabe, a odgođenu poreznu obvezu u iznosu 12 (30% od 40) ako se očekuje zadržati imovinu i upotrebom vratiti njezin knjigovodstvena vrijednost.

Primjer B

Imovina s troškom 100 i knjigovodstvenim iznosom 80 se revalorizira na 150. Za porezne svrhe nije izvršeno nikakvo odgovarajuće usklađivanje. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe iznosi 30 a porezna stopa je 30%. Ako se imovina proda po cijeni višoj od troška nabave, kumulativna

porezna amortizacija u iznosu 30 uključit će se u oporezivu dobit, međutim višak prihoda od prodaje iznad troška nabave neće biti oporeziv.

Porezna osnovica imovine je 70, a oporeziva privremena razlika je 80. Ako subjekt očekuje nadoknaditi knjigovodstvena vrijednost uporabom imovine, on mora ostvariti oporezivu dobit u iznosu 150, samo tako će biti u mogućnosti odbiti amortizaciju u iznosu 70. Po toj osnovi postoji odgođena porezna obveza u iznosu 24 (30% od 80). Ako subjekt očekuje vratiti knjigovodstvena vrijednost trenutnom prodajom imovine uz primitak od 150, odgođena porezna obveza se izračunava na sljedeći način:

	Oporeziva privremena razlika	Porezna stopa	Odgođena porezna obveza
Kumulativna porezna amor- tizacija	30	30%	9
Prihodi iznad troška nabave	50	nula	-
Ukupno	80		9

(Napomena: U skladu s točkom 61.A, dodatno odgođeni porez koji nastaje od revalorizacije izravno tereti ostalu sveobuhvatnu dobit).

Primjer C

Okolnosti su iste kao u primjeru B, osim što je imovina prodana po cijeni višoj od troška, kumulativna porezna amortizacija će biti uključena u oporezivu dobit (po stopi od 30%), prihod od prodaje će biti oporezovan po stopi od 40%, nakon odbitka troška usklađenog s inflacijom u iznosu 110.

Ako subjekt očekuje povrat knjigovodstvene vrijednosti upotrebom imovine, on mora ostvariti oporezivu dobit u iznosu 150, ali će tako biti u mogućnosti odbiti samo amortizaciju u iznosu 70. Po toj osnovi, porezna osnovica je 70, a postoji oporeziva privremena razlika u iznosu 80 te odgođena porezna obveza u iznosu 24 (30% od 80), kao što je u primjeru B.

Ako subjekt očekuje povrat knjigovodstvene vrijednosti trenutnom prodajom imovine uz prihod od 150, on će biti u mogućnosti odbiti indeksirani trošak u iznosu 110. Neto prihod u iznosu 40 oporezuje se po stopi od 40%. Pored toga kumulativna porezna amortizacija u iznosu 30 bit će uključena u oporezivu dobit po stopi do 30%. Na ovoj osnovi porezna osnovica je 80 (110 minus 30), a oporeziva privremena razlika je 70 i odgođena porezna obveza je 25 (40% od 40 plus 30% od 30). Ako porezna osnovica nije odmah jasna u ovom primjeru, može biti korisno razmotriti temeljno načelo postavljeno u točki 10.

(Napomena: U skladu s točkom 61.A, dodatno odgođeni porez koji nastaje od revalorizacije tereti ostalu sveobuhvatnu dobit).

52A. U nekim zakonodavstvima, porezi na dobit su plativi po višoj ili nižoj stopi ako je dio ili cijela neto dobit ili zadržana dobit isplaćena kao dividenda dioničarima subjekta. U nekim drugim zakonodavstvima, porezi na dobit mogu se povratiti ili platiti ako je dio ili cijela neto dobit ili zadržana dobit isplaćena kao dividenda dioničarima subjekta. U takvim okolnostima se tekuća i odgođena porezna imovina i obveze mjere po poreznoj stopi primjenjivoj na neraspodijeljenu dobiti.

52B. U okolnostima opisanim u točki 52A, posljedice dividendi na poreze na dobit se priznaju kada se priznaje obveza pla-

ćanja dividende. Posljedice dividendi na poreze na dobit su jače povezane s prošlim transakcijama ili događajima nego s raspodjelom vlasnicima. Stoga se posljedice dividendi na poreze na dobit priznaju u dobiti ili gubitku za razdoblje kako se to zahtijeva u točki 58., osim u onom razmjeru u kojem posljedice dividendi na poreze na dobit nastaju uslijed okolnosti opisanih u točkama 58 (a) i (b).

Primjer za objašnjavanje točke 52A i 52B

Sljedeći primjer obrađuje mjerenje tekuće i odgođene porezne imovine i obveza za subjekt u zakonodavstvu gdje se porezi na dobit plaćaju po višoj stopi na neraspodijeljenu dobit (50%) s tim što se neki iznos refundira kada se dobiti raspodijele. Porezna stopa na raspodijeljenu dobit je 35%. Na datum izvještaja o financijskom položaju 31. prosinca 20X1. subjekt nije priznao obvezu za dividende predložene ili deklarirane nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Kao rezultat toga nisu ni priznate dividende u 20X1. Oporeziva dobit za 20X1. iznosi 100.000. Neto oporezive privremene razlike za 20X1. iznose 40.000.

Subjekt priznaje tekuću poreznu obvezu i tekuće porezne rashode u iznosu 50.000. Nije priznata imovina za iznos koji je potencijalno nadoknativ kao rezultat budućih dividendi. Subjekt također priznaje odgođene porezne obveze i odgođene porezne rashode u iznosu od 20.000 (50% od 40.000) koji predstavlja poreze na dobit koje će subjekt platiti kada vrati ili podmiri knjigovodstvena vrijednost svoje imovine i obveze temeljeno na poreznoj stopi primjenjivoj na neraspodijeljenu dobit.

Naknadno, na 15. ožujak 20X2., subjekt priznaje kao obvezu dividende od prethodnih dobiti iz poslovanja u iznosu od 10.000.

Na 15. ožujak 20X2. subjekt priznaje nadoknađivanje poreza na dobit u iznosu od 1.500 (15% od dividendi priznatih kao obveze) kao tekuću poreznu imovinu i kao smanjenje tekućih poreznih rashoda za 20X2.

53. Odgođena porezna imovina i obveze neće se diskontirati.

54. Pouzdano određivanje odgođene porezne imovine i obveza na osnovi diskontiranja zahtijeva detaljno planiranje vremena poništenja svake privremene razlike. U mnogo slučajeva takvo je planiranje nepraktično ili vrlo složeno. Prema tome, neprimjereno je zahtijevati diskontiranje odgođene porezne imovine i obveza. Kada bi se dopustilo, ali ne bi zahtijevalo, diskontiranje bi rezultiralo odgođenom poreznom imovinom i obvezama koje se ne bi mogle uspoređivati između subjekata. Stoga ovaj MRS ne zahtijeva niti dopušta diskontiranje odgođene porezne imovine i obveza.

55. Privremene se razlike određuju prema knjigovodstvenom iznosu imovine ili obveze. Ovo se primjenjuje čak ako se knjigovodstvena vrijednost određuje na diskontiranoj osnovi, primjerice, u slučaju obveza za mirovine (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih).

56. **Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine treba se provjeriti na svaki datum izvještaja o financijskom položaju. Subjekt treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost odgođene porezne imovine u visini u kojoj više nije vjerojatno da će oporeziva dobit biti dostatna da se upotrijebi za dio ili cijeli iznos odgođene porezne imovine. Svako takvo smanjenje treba poništiti do iznosa za koji postaje vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa.**

Priznavanje tekućeg i odgođenog poreza

57. Računovodstveno iskazivanje tekućih i odgođenih poreznih učinaka transakcija ili drugih događaja je istovjetno računovodstvenom iskazivanju samih transakcija i poslovnih događaja. U točkama 58. do 68C. primjenjuje se to načelo.

Stavke koje se priznaju u dobit ili gubitak

58. **Tekući i odgođeni porez se priznaju kao prihod ili kao rashod te uključuju u dobit ili gubitak razdoblja, izuzev u visini u kojoj porez nastaje iz:**

(a) **transakcije ili događaja koji je priznat u istom ili nekom drugom razdoblju, izvan dobiti ili gubitka, bilo u ostalu sveobuhvatnu dobiti ili izravno u kapital (v. točke 61.A do 65.) ili**

(b) **poslovnog spajanja (vidjeti točke 66. do 68.).**

59. Većina odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine nastaje ako se prihod ili rashod uključi u računovodstvenu dobit jednoga razdoblja, u oporezivu dobit (porezni gubitak) drugoga razdoblja. Proizašli odgođeni porez priznaje se u dobit ili gubitak. Primjeri navedenoga jesu kada:

(a) je prihod od kamata, tantijema ili dividendi primljen sa zakašnjenjem te je uključen u računovodstvenu dobit na osnovi vremenske ravnomjernosti u skladu s MRS-om 18 Prihodi, dok se u oporezivu dobit (porezni gubitak) uključuje na osnovi naplate; i

(b) se troškovi nematerijalne imovine kapitaliziraju u skladu s MRS- 38 Nematerijalna imovina te se amortiziraju u dobit ili gubitak, dok se za porezne svrhe oduzimaju kada su nastali.

60. Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine i obveza može se promijeniti čak ako nema promjene iznosa odnosnih privremenih razlika. Primjerice, ovo može nastati iz:

(a) promjena poreznih stopa ili poreznih zakona;

(b) ponovne procjene nadoknadivosti odgođene porezne imovine; ili

(c) promjene očekivanog načina nadoknađivanja imovine. Proizašli odgođeni porez priznaje se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, osim u mjeri u kojoj se odnosi na stavke koje su prije bile priznate izvan dobiti ili gubitka (vidjeti točku 63.).

Stavke odobrene ili terećene izvan dobiti ili gubitka**61. Brisano.**

61.A Tekući porez i odgođeni porez se priznaju izvan dobiti ili gubitka ako se porez odnosi na stavke priznate u istom ili nekom drugom razdoblju izvan dobiti ili gubitka. Prema tome, tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke priznate u istom ili nekom drugom razdoblju:

(a) u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti (v. točku 62.)

(b) izravno u kapital, priznaje se izravno u kapital (v. točku 62.A).

62. MSFI zahtijevaju ili dopuštaju da se određene stavke priznaju izravno u ostalu sveobuhvatnu dobit. Primjeri takvih stavki su:

(a) promjena knjigovodstvene vrijednosti proizašla iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme (vidi MRS 16) i

(b) [brisan]

(c) tečajne razlike nastale prevođenjem financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21).

(d) [brisan]

62.A MSFI zahtijevaju da se određene stavke izravno odobre u li terete kapital. Primjeri takvih stavki su:

(a) usklada početnog stanja zadržane dobiti proizašla iz promjene računovodstvene politike koja se primjenjuje retroaktivno ili ispravka pogreške (vidi MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške) i

(b) iznosi proizašli iz početnog priznavanja komponente kapitala složenog financijskog instrumenta (vidi točku 23.)

63. U iznimnim okolnostima može biti teško odrediti iznos tekućeg i odgođenog poreza koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti ili gubitka, bilo u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapitalu. Primjerice, to može biti slučaj kada:

(a) postoje stupnjevite stope poreza na dobit a nemoguće je odrediti stopu kojom su određeni dijelovi oporezive dobiti (poreznog gubitka) bili oporezovani;

(b) promjena porezne stope ili drugih poreznih propisa utječe na odgođenu poreznu imovinu ili obvezu koja se odnosi na (u cjelini ili djelomice) stavku koja je prije bila priznata izvan dobiti ili gubitka; ili

(c) subjekt određuje da se odgođena porezna imovina treba priznati ili da se više ne treba priznavati u cijelosti, a da se odgođena porezna imovina odnosi (u cjelini ili djelomice) na stavku koja je prije bila priznata izvan dobiti ili gubitka.

U takvim slučajevima, tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti ili gubitka se temelji na razumnom proporcionalnom rasporedu tekućeg i odgođenog poreza subjekta u odnosnom poreznom zakonodavstvu ili drugoj metodi kojom se postiže primjereniji raspored u danim okolnostima.

64. MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ne određuje treba li subjekt prenijeti svake godine iznos revalorizacijskih rezervi u zadržane zarade koji je jednak razlici između amortizacije materijalne odnosno nematerijalne imovine obračunane na revalorizirane iznose i amortizacije materijalne odnosno nematerijalne imovine obračunane na trošku nabave te imovine. Ako subjekt provede takav prijenos, preneseni iznos je neto bez odgođenog poreza. Slično se razmatranje primjenjuje na prijenos obavljen kod otuđenja predmeta nekretnina, postrojenja ili opreme.

65. Kada je neka imovina revalorizirana za porezne svrhe, a ta se revalorizacija odnosi na računovodstvenu revalorizaciju nekog ranijeg razdoblja ili na onu za koju se očekuje da će nastati u budućem razdoblju, porezni učinci revalorizacije i usklađivanja porezne osnovice priznaju se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti razdoblja u kojem nastanu. Ipak, ako revalorizacija za svrhe poreza nije povezana s prethodnom revalorizacijom u računovodstvu, niti se očekuje da će se provesti u budućem razdoblju, porezni učinci usklađivanja porezne osnovice priznaju se u dobit ili gubitak.

65.A. Kada subjekt plaća dividendu dioničarima, može se zahtijevati da plati dio dividende poreznoj vlasti u ime dioničara. U mnogim zakonodavstvima, taj se iznos naziva porez po

odbitku. Takav iznos plaćen ili plativ poreznim vlastima tereti kapital kao dio dividende.

Odgođeni porez nastao iz poslovnih spajanja

66. Kao što je objašnjeno u točkama 19. i 26.c), privremene razlike mogu nastati iz poslovnog spajanja. U skladu s MSFI 3 – Poslovna spajanja, subjekt priznaje svaku nastalu odgođenu poreznu imovinu (u visini koja udovoljava kriteriju priznavanja iz točke 24.) ili odgođenu poreznu obvezu, kao identificiranu imovinu i obvezu na datum stjecanja. Na osnovi navedenoga, odgođena porezna imovina i obveze utječu na goodwill ili iznos bilo kojeg viška stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja. Međutim, u skladu s točkom 15.(a), subjekt ne priznaje odgođene porezne obveze koje nastaju iz početnog priznavanja goodwilla.
67. Kao rezultat poslovnog spajanja, stjecatelj može razmotriti vjerojatnost da će nadoknaditi svoju vlastitu odgođenu poreznu imovinu koja nije priznata prije poslovnog spajanja. Primjerice, stjecatelj može biti u mogućnosti ostvariti korist od neiskorištenih poreznih gubitaka iz buduće oporezive dobiti stečenog subjekta. U takvim slučajevima, stjecatelj priznaje odgođenu poreznu imovinu, ali to ne uključuje kao dio računovodstvenog iskazivanja poslovnog spajanja i stoga ne uzima u obzir pri određivanju goodwilla ili iznosa bilo kojeg viška stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja.
68. Ako potencijalna korist od stečenikove porezne gubitak koji se može prenijeti u budućnost ili druge odgođene porezne imovine nije ispunjavala uvjet iz MSFI-a 3 za odvojeno priznavanje kada se početno iskazivalo poslovno spajanje, ali se realizirala kasnije, stjecatelj će priznati nastali odgođeni porezni prihod u dobit ili gubitak. Osim navedenoga, stjecatelj će:
- smanjiti knjigovodstvena vrijednost goodwilla na iznos koji bi se evidentirao da je odgođena porezna imovina bila priznata kao identificirana imovina od datuma poslovnog spajanja; i
 - priznati smanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla kao rashod.

Međutim, ovaj postupak ne smije rezultirati stvaranjem viška stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja, niti povećati iznos ranije priznatog takvog viška.

Primjer

Subjekt je stekao ovisno društvo koje je imalo odbitne privremene razlike u iznosu 300. Porezna stopa u vrijeme stjecanja bila je 30%. Proizašla odgođena porezna imovina u iznosu 90 nije priznata kao identificirana imovina pri određivanju goodwilla u iznosu 500 proizašlog iz stjecanja. Dvije godine poslije stjecanja, subjekt je procijenio da će buduća oporeziva dobit vjerojatno biti dostatna za nadoknađivanje koristi od svih odbitnih privremenih razlika.

Subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu u iznosu 90 (30% od 300), a u dobit ili gubitak odgođeni porezni prihod u iznosu 90. On također smanjuje knjigovodstvena vrijednost goodwilla za 90 i priznaje rashod za taj iznos u dobit ili gubitak. Na osnovi navedenoga, trošak goodwilla se smanjuje na 410, što bi bio iznos koji bi se priznao da se priznala

odgođena porezna imovina u iznosu 90 kao identificirana imovina na datum poslovnog spajanja.

Ako se porezna stopa poveća na 40%, subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu u iznosu 120 (40% od 300), a u dobit ili gubitak odgođeni porezni prihod u iznosu 120. Ako se porezna stopa smanji na 20%, subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu u iznosu 60 (20% od 300) i odgođeni porezni prihod u iznosu 60. U oba slučaja, subjekt bi također smanjio knjigovodstvena vrijednost goodwilla za 90 i priznao rashod u tom iznosu u dobit ili gubitak.

Tekući i odgođeni porez nastao iz transakcija plaćanja temeljnih na dionicama

- 68A. U nekim poreznim zakonodavstvima, subjekt dobiva porezni odbitak (tj. neki iznos koji se može odbiti pri određivanju oporezive dobiti) koji se odnosi na plaću isplaćenu u dionicama, dioničkim opcijama ili drugim glavnici instrumentima subjekta. Iznos tog poreznog odbitka može se razlikovati od s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću i može nastati u kasnijem računovodstvenom razdoblju. Primjerice, u nekim zakonodavstvima, subjekt može, u skladu s MSFI-om 2 Plaćanja temeljena na dionici, priznati rashod za potrošnju primljene usluge od zaposlenika kao naknadu za odobrene dioničke opcije i ne primiti porezni odbitak sve dok se ne iskoriste dioničke opcije, s tim što se mjerenje poreznog odbitka temelji na cijeni dionice subjekta na datum iskorištenja.
- 68B. Kao što je bio slučaj s troškovima istraživanja objašnjenim u točkama 9. i 26 (b) ovog Standarda, razlika između porezne osnovice do tada primljene usluge zaposlenika (koja predstavlja iznos koji će porezna vlast dopustiti kao porezni odbitak u budućim razdobljima) i knjigovodstvene vrijednosti s vrijednošću nula, jest odbitna privremena razlika koja stvara odgođenu poreznu imovinu. Ako na kraju razdoblja nije poznat iznos kojeg će porezna vlast dopustiti kao porezni odbitak, on se treba procijeniti na osnovi informacija raspoloživih na kraju razdoblja. Primjerice, ako je iznos koji će porezna vlast dopustiti kao odbitak u budućem razdoblju ovisan o cijeni dionice subjekta na buduću datum, mjerenje odbitne privremene razlike treba se temeljiti na cijeni dionice subjekta na kraju razdoblja.
- 68C. Kao što je navedeno u točki 68A, iznos poreznog odbitka (ili procijenjenog budućeg odbitka mjerenog u skladu s točkom 68B) može se razlikovati od s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću. Točka 58. ovog Standarda zahtijeva da se tekući i odgođeni porez trebaju priznati kao prihod ili rashod i uključiti u dobit ili gubitak razdoblja, osim u razmjeru u kojem porez nastaje iz ((a)transakcija ili događaja koji su priznati, u istom ili različitim razdobljima, izvan dobiti ili gubitka, ili (b)izposlovnog spajanja. Ako iznos poreznog odbitka (ili procijenjenog budućeg poreznog odbitka) premašuje iznos s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću, to pokazuje da se porezni odbitak ne odnosi samo na rashode za plaću nego i na stavku kapitala. U takvom slučaju se višak povezanog tekućeg i odgođenog poreza treba izravno priznati u kapitalu.

Prezentiranje

Porezna imovina i porezne obveze

69. [brisano]
70. [brisano]

Prijeboj

71. **Subjekt treba obaviti prijeboj tekuće porezne imovine i tekućih poreznih obveza samo i isključivo ako:**
- ima zakonsko pravo na prijeboj priznatih iznosa; i
 - namjerava podmiriti neto iznos ili nadoknaditi imovinu i podmiriti obvezu istodobno.
72. Premda se tekuća porezna imovina i obveze zasebno priznaju i mjere za njih se obavlja prijeboj u izvještaju o financijskom položaju prema kriterijima koji su slični ustaljenim za financijske instrumente u MRS-u 32 Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje. Subjekt će obično imati zakonsko pravo da obavi prijeboj tekuće porezne imovine s tekućom poreznom obvezom, ako se oni odnose na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast i porezna vlast dopušta da subjekt izvrši ili primi samo jedno neto plaćanje.
73. U konsolidiranim financijskim izvještajima prijeboj tekuće porezne imovine jednog subjekta u grupi obavlja se s tekućom poreznom obvezom drugog subjekta iste grupe, samo ako subjekt ima zakonsko pravo da izvrši ili primi samo jednu neto isplatu i subjekt namjerava izvršiti ili primiti takvu jednu neto isplatu ili nadoknaditi imovinu ili podmiriti obvezu istodobno.
74. **Subjekt treba obaviti prijeboj odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza samo i isključivo ako:**
- subjekt ima zakonsko pravo obaviti prijeboj tekuće imovine s tekućim obvezama; i
 - se odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze odnose na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast kod:
 - istog poreznog obveznika; ili
 - drugog poreznog obveznika koji namjerava podmiriti tekuću poreznu obvezu i imovinu na neto osnovi ili istodobno nadoknaditi imovinu i podmiriti obvezu, u svakom budućem razdoblju u kojem se značajni iznosi odgođene porezne obveze ili imovine očekuju podmiriti ili vratiti.
75. Da se izbjegne potreba za detaljnim planiranjem vremena ukidanja svake privremene razlike, ovaj MRS zahtijeva prijeboj odgođene porezne imovine s odgođenom poreznom obvezom istog poreznog obveznika samo, i isključivo, ako se to odnosi na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast i subjekt ima zakonsko pravo obaviti prijeboj tekuće porezne imovine s tekućim poreznim obvezama.
76. U rijetkim okolnostima subjekt može imati zakonsko pravo prijeboja i namjeru da se podmiri neto iznos samo u nekom razdoblju, ali ne i drugim razdobljima. U takvim rijetkim okolnostima može se zahtijevati detaljno planiranje kako bi se pouzdano ustanovilo hoće li odgođena porezna obveza jednog poreznog obveznika imati za posljedicu povećano plaćanje poreza u istom razdoblju u kojem će odgođena porezna imovina drugog poreznog obveznika rezultirati smanjenjem plaćanja kod tog drugog poreznog obveznika.

Rashod za porez

Rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti

77. **Rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti se priznaje u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.**

- 77.A **Ako subjekt prezentira elemente dobiti ili gubitka u zasebnoj dobiti ili gubitku kako je opisano u točki 81. MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.), u njemu prezentira i rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja.**

Tečajne razlike od odgođene inozemne porezne obveze ili imovine

78. MRS 21 – Učinci promjena tečajeva stranih valuta zahtijeva da se određene tečajne razlike trebaju priznati kao prihod ili rashod, ali ne određuje gdje se takve razlike trebaju prezentirati u dobit ili gubitak. Prema tome, ako se tečajne razlike od odgođene inozemne porezne obveze ili imovine priznaju u dobit ili gubitak, takve se razlike trebaju razvrstati kao odgođeni porezni rashod (prihod), ako se smatra da će takvo prezentiranje biti najkorisnije korisnicima financijskog izvještaja.

Objavljivanje

79. **Glavne dijelove rashoda za porez (prihoda od poreza) treba objaviti zasebno.**

80. Dijelovi rashoda za porez (prihoda od poreza) mogu sadržavati:
- tekući rashod za porez (prihod od poreza);
 - usklađivanja priznata u razdoblju za tekući porez prethodnih razdoblja;
 - iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastajanje i ukidanje privremenih razlika;
 - iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promjene poreznih stopa ili nametanje novih poreza;
 - iznos koristi koje proizlaze iz prijašnjih nepriznatih poreznih gubitaka, poreznih olakšica ili privremenih razlika prethodnoga razdoblja, koji je upotrijebljen za smanjenje tekućeg poreznog rashoda;
 - iznos koristi koje proizlaze iz prijašnjih nepriznatih poreznih gubitaka, poreznih olakšica ili privremenih razlika prethodnoga razdoblja, koji je upotrijebljen za smanjenje odgođenog poreznog rashoda;
 - odgođeni porezni rashod proizlazeći iz otpisa ili ukidanja prijašnjeg otpisa odgođene porezne imovine u skladu s točkom 56.; i
 - iznos poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na one promjene računovodstvenih politika i pogreške koje su uključene u određivanje neto dobiti ili gubitka razdoblja u skladu s MRS-om jer se ne mogu iskazati retroaktivno.

81. Odvojeno će se objaviti i sljedeće:

- zbroj tekućeg i odgođenog poreza za stavke kojima je izravno terećen ili odobren kapital (v. točku 62.A);
- iznos poreza koji se odnosi na pojedinu komponentu ostale sveobuhvatne dobiti (vidi točku 62. i MRS 1 (revidiran 2007.))
- brisanje;
- objašnjenje odnosa između rashoda za porez (prihoda od poreza) i računovodstvene dobiti u jednom ili u oba sljedeća oblika:
 - računsko usklađivanje između rashoda za porez (prihoda od poreza) i rezultata umnoška računovodstvene dobiti i rezultata umnoška računovodstvene dobiti

- vodstvene dobiti i primjenjivane porezne stope(a), uz objavu osnove na kojoj je primjenjivana porezna stopa (e) izračunana;
- (ii) računsko usklađivanje između prosječne efektivne porezne stope i primjenjivane porezne stope, također uz objavljivanje osnove na kojoj je primjenjivana porezna stopa izračunana;
- (d) objašnjenje promjena primjenjivane porezne stope (a) u usporedbi s prijašnjim obračunskim razdobljem;
- (e) iznos odbitnih privremenih razlika (i datum isteka, ako postoji), neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica za koje odgođena porezna imovina nije priznata u izvještaju o financijskom položaju;
- (f) zbrojni iznos privremenih razlika od ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte te zajedničke pothvate, za koje nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 39.);
- (g) za svaku vrstu privremenih razlika i svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica;
- (i) iznos odgođene porezne imovine i obveza koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju za svako prezentirano razdoblje;
- (ii) iznos odgođenog poreza priznatog u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, ako to nije vidljivo iz promjena iznosa priznatih u izvještaju o financijskom položaju;
- (h) kod prestanka poslovanja, rashod za porez koji se odnosi na:
- (i) dobitak ili gubitak od prestanka poslovanja; i
- (ii) dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti od prestanka poslovanja za razdoblje, zajedno s usporednim iznosima za svako prezentirano prethodno razdoblje; i
- (i) iznos posljedica na porez na dobit dividendi dioničarima subjekta koje su bile predložene ili izglasane prije nego što su financijski izvještaji bili odobreni za izdavanje, ali nisu priznate kao obveza u financijskim izvještajima.
82. Subjekt treba objaviti iznos odgođene porezne imovine i prirodu dokaza koji podupiru njezino priznavanje kada:
- (a) iskorištenje odgođene porezne imovine ovisi o budućoj oporezivoj dobiti u mjeri u kojoj dobit proizlazi iz ukidanja postojećih oporezivih privremenih razlika; i
- (b) je subjekt ostvario gubitak u tekućem ili prethodnim razdobljima na području iste porezne vlasti na koje se odnosi odgođena porezna imovina.
- 82A. U okolnostima opisanim u točki 52A, subjekt će objaviti vrstu potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi mogle nastati plaćanjem dividendi dioničarima. Osim toga, subjekt treba objaviti iznose potencijalnih posljedica na porez na dobit koje je moguće odrediti te postoje li neke potencijalne posljedice na porez na dobit koje nije moguće odrediti.
83. [brisan]
84. Objavljivanja koja zahtijeva točka 81. (c) omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju je li odnos iz-

među poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti neuobičajen te da razumiju značajne čimbenike koji mogu utjecati na taj odnos u budućnosti. Na odnos između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti mogu utjecati takvi čimbenici kao što su prihodi koji se izuzimaju iz oporezivanja, rashodi koji se ne mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka), učinak poreznih gubitaka i učinak inozemnih poreznih stopa.

85. Pri objašnjavanju odnosa između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti, subjekt koristi primijenjenu poreznu stopu koja pruža najznačajniju informaciju korisnicima njegovih financijskih izvještaja. Često najznačajnija stopa je stopa poreza u zemlji u kojoj je subjekt smješten, zbrajajući stope poreza primijenjene za nacionalnu razinu sa stopama primijenjenim na lokalnoj razini koje se izračunavaju uglavnom na sličnoj razini oporezive dobiti (poreznog gubitka). Međutim, za subjekt koji posluje na području nekoliko zakonodavstava možda će biti korisnije zbrojiti odvojena usklađivanja pripremljena primjenom domaće stope za svako zakonodavstvo. U narednom se primjeru nalazi objašnjenje kako izbor primjenjivih poreznih stopa utječe na prezentiranje brojčanih usklađivanja.

Primjer koji objašnjava primjenu točke 85.

U 19X2. subjekt ima računovodstvenu dobit u svojem zakonodavstvu (zemlja A) u iznosu 1.500 (u 19X1. iznosila je 2.000), a u zemlji B u iznosu 1.500 (u 19X1. iznosila je 500). Porezna stopa u zemlji A iznosi 30%, a u zemlji B 20%. U zemlji A, rashodi u iznosu 100 (u 19X1. u iznosu 200) ne mogu se odbiti za porezne svrhe.

U nastavku se daje primjer usklađivanja s domaćom poreznom stopom.

	19X1.	19X2.
Računovodstvena dobit	2.500	3.000
Porez po domaćoj poreznoj stopi od 30%	750	900
Porezni učinak rashoda koji nisu odbiti za porezne svrhe	60	30
Učinak niže porezne stope u zemlji B	(50)	(150)
Porezni rashod	760	780

U nastavku se daje primjer usklađivanja sastavljen prema zbrojnim odvojenim usklađivanjem u svakom zakonodavstvu na državnoj razini. Prema ovoj metodi učinak razlika između domaće porezne stope izvještajnog subjekta i domaće porezne stope u drugim zakonodavstvima ne iskazuje se kao zasebna stavka. Subjekt može objasniti učinak značajnih promjena njegovih poreznih stopa ili »pomiješane« zarađene dobiti u različitim zakonodavstvima u namjeri da objasni promjene primjenjivanih poreznih stopa(a), kao što zahtijeva točka 81.(d).

	2.500	3.000
Računovodstvena dobit	2.500	3.000
Porez po domaćim stopama primijenjenim na dobit u odnosnoj zemlji	700	750
Porezni učinak rashoda koji nisu odbiti za porezne svrhe	60	30
Rashod za porez	760	780

86. Prosječna efektivna porezna stopa utvrđuje se dijeljenjem poreznog rashoda (prihoda) s računovodstvenom dobiti.
87. Često može biti nepraktično izračunavati iznos nepriznatih odgođenih poreznih obveza proizašlih iz ulaganja u ovisna društva, podružnice, pridružena društva te zajedničke pothvate (vidjeti točku 39.). Stoga, ovaj MRS zahtijeva da subjekt objavi zbrojni iznos odnosnih privremenih razlika, ali ne zahtijeva objavljivanje odgođenih poreznih obveza. Unatoč tome, ako je izvedivo, potiču se subjekti da objave iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza budući da takve informacije mogu biti korisne za korisnike financijskih izvještaja.
- 87A. Točka 82A zahtijeva da subjekt objavi vrstu potencijalnih posljedica poreza na dobit koje bi nastale od plaćanja dividendi njegovim dioničarima. Subjekt objavljuje karakteristike sustava poreza na dobit i čimbenika koji će utjecati na iznos potencijalnih posljedica dividendi na porez na dobit.
- 87B. Ponekad neće biti izvedivo izračunati ukupni iznos potencijalnih posljedica za porez na dobit koji bi mogao proizaći od plaćanja dividendi njegovim dioničarima. To može biti slučaj, primjerice, gdje neki subjekt ima veliki broj inozemnih ovisnih društava. Međutim, čak i u takvim okolnostima, neki se dio ukupnog iznosa može lagano utvrditi. Primjerice, u konsolidiranoj grupi, matrica i neka njezina ovisna društva mogle su platiti porez na dobit po višoj stopi na neraspoređenu dobit i znati iznos koji će se refundirati od plaćanja budućih dividendi dioničarima iz konsolidirane zadržane dobiti. U tom slučaju, objavljuje se iznos koje se može refundirati. Ako je primjenjivo, subjekt također objavljuje da postoje dodatne potencijalne posljedice na porez na dobit koje se ne mogu odrediti. U odvojenim financijskim izvještajima matrice, ako postoje, objavljuju se potencijalne posljedice na porez na dobit koje se odnose na matičine zadržane zarade.
- 87C. Od subjekta od kojeg se zahtijevaju objavljivanja navedena u točki 82A može se također zahtijevati objavljivanja koja se odnose na privremene razlike povezane s ulaganjima u ovisna društva, podružnice, pridružena društva i zajedničke pothvate. U takvim slučajevima, subjekt to razmatra pri određivanju informacija koje treba objaviti prema točki 82A. Primjerice, od subjekta se može zahtijevati da objavi ukupni iznos privremenih razlika povezanih s ulaganjima u ovisna društva za koja nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 81(f)). Ako je neizvedivo izračunati iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza (vidjeti točku 87.), mogu postojati iznosi vezani za posljedice potencijalnih poreza na dobit od dividendi koje se odnose na ta ovisna društva koje nije moguće odrediti.
88. Subjekt objavljuje svaku s porezom povezanu nepredviđenu obvezu i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS-om 37 Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina. Nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina mogu nastati, primjerice, iz neriješenih sporova s poreznim vlastima. Slično tome, ako su promjene poreznih stopa ili poreznih zakona propisane ili su obznanjene poslije datuma izvještaja o financijskom položaju, subjekt objavljuje svaki značajan učinak tih promjena na svoju tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (vidjeti MRS 10 Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju).
89. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 1998. ili poslije toga, osim kako je navedeno u točki 91. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta prije 1. siječnja 1998., subjekt treba objaviti činjenicu da je primijenjen ovaj Standard umjesto MRS 12 Računovodstvo poreza na dobit usvojenog u 1979.
90. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 12 Računovodstvo poreza na dobit usvojen u 1979.
91. Točke 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C i brisanje točke 3. i 50. stupaju na snagu za godišnje financijske izvještaje¹ koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 2001. ili poslije toga. Ranija primjena se potiče. Ako ranija primjena utječe na financijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.
92. MRS 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 23., 52., 58., 60., 62., 63., 65., 68.C, 77. i 81., briše točka 61. i dodaju točke 61.A, 62.A i 77.A. Subjekt će ove izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune će primijeniti na to ranije razdoblje.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 16

Nekretnine, postrojenja i oprema

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za nekretnine, postrojenja i opremu, tako da korisnici financijskih izvješća mogu razlikovati ulaganja subjekta u svoje nekretnine, postrojenja i opremu te promjene u tim ulaganjima. Glavna pitanja u računovodstvu za nekretnine, postrojenja i opremu su priznavanje imovine, određivanje njene knjigovodstvene vrijednosti, amortizacije i gubitaka zbog umanjnja koje treba priznati povezano s njima.

Djelokrug

2. Ovaj se Standard treba primijeniti u računovodstvu za nekretnine, postrojenja i opremu osim kada drugi Standard zahtijeva ili dopušta drugačiji računovodstveni postupak.
3. Ovaj se Standard ne primjenjuje na:
 - (a) nekretnine, postrojenja i opremu koja je klasificirana kao one koja se drže radi prodaje u skladu s MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja;
 - (b) biološka imovina povezana s poljoprivrednim aktivnostima (vidi MRS 41 – Poljoprivreda);
 - (c) priznavanje i mjerenje imovine povezane s istraživanjem i procjenom (vidi MSFI 6 – Istraživanje i procjena mineralnih resursa); ili

¹ Točka 91. odnosi se na »godišnje financijske izvještaje« u skladu s izričitim terminologijom pisanja datuma stupanja na snagu usvojenom 1998. Točka 89. Odnosi se na »financijske izvještaje«.

(d) prava na iskorištavanje rudnih rezervi kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi resursi.

Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na nekretnine, postrojenja i opremu koje se koriste za razvoj ili održavanje sredstava navedenih pod (b) – (d).

4. Ostali Standardi mogu zahtijevati priznavanje stavki nekretnina, postrojenja i opreme na osnovi pristupa koji se razlikuje od propisanog u ovom Standardu. Primjerice, MRS 17 Najmovi, zahtijeva da subjekt procijeni priznavanje unajmljene nekretnine, postrojenja i opreme na osnovi prijenosa rizika i koristi. U takvim slučajevima drugi aspekti računovodstvenog tretmana za ovu imovinu, uključujući i amortizaciju, su propisani ovim Standardom.
5. Subjekt koji koristi model troška za ulaganja u nekretnine u skladu s MRS 40, koristit će model troška naveden ovom Standardu.

Definicije

6. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je neka imovina priznata nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja.

Trošak je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima drugih MSFI, primjerice MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionicama.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti.

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe.

Vrijednost specifična za subjekt je sadašnja vrijednost novčanih tokova koje subjekt, očekuje od kontinuirane upotrebe imovine i od prodaje imovine na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe ili očekuje pretrpjeti podmiranjem obveze.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Gubitak od umanjenja je iznos kojim knjigovodstvena vrijednost neke imovine premašuje nadoknadiivi iznos.

Nekretnine, postrojenja i oprema jesu materijalna imovina:

- (a) koju subjekt posjeduje za korištenje u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe, i
- (b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.

Nadoknadiivi iznos je viši iznos pri usporedbi fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje imovine i njezine vrijednosti u upotrebi.

Procijenjeni ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutno dobio prodajom imovine, umanjen za procijenjene troškove prodaje, ali uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovara onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe.

Vijek upotrebe je:

- (a) razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu subjektu ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Priznavanje

7. **Trošak nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme treba priznati kao imovinu ako, i samo ako:**
 - (a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa predmetom pritijecati subjektu, i
 - (b) se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.
8. Rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga obično se knjiže kao zalih i priznaju se kao rashod kada su utrošeni. Međutim, veći rezervni dijelovi i oprema u pričuvi kvalificiraju se kao nekretnina, postrojenje i oprema kada ih subjekt očekuje koristiti duže od jednog razdoblja. Slično tomu, ako se rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga mogu upotrebljavati samo uz neki predmet nekretnine, postrojenja i opreme, oni se smatraju kao nekretnine, postrojenja i oprema.
9. Ovaj Standard ne propisuje jedinicu mjere za priznavanje, tj. što sve sadrži stavka nekretnine, postrojenja i opreme. Stoga je, potrebna procjena u primjeni kriterija priznavanja koji se odnose na specifične uvjete u subjektu. Možda će biti potrebno grupirati zajedno pojedinačno neznatna sredstva, kao na primjer kalupe, alate i pomagala i primijeniti kriterije na zbrojnu vrijednost.
10. Subjekt ocjenjuje na temelju načela priznavanja sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u trenutku njihova nastanka. Ovi troškovi uključuju nastale početne troškove kupnje ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme te kasnije nastale dodatne troškove zamjene dijelova ili popravka.

Početni troškovi

11. Nekretnine, postrojenja i oprema mogu biti nabavljeni zbog sigurnosnih ili ekoloških razloga. Iako takve nekretnine, postrojenja i oprema ne povećavaju izravno buduće ekonomske koristi pojedinih postojećih nekretnina, postrojenja i opreme nabava može za subjekt biti potrebna da se ostvare buduće ekonomske koristi njegove druge imovine. Takve nekretnine, postrojenja i oprema kvalificirani su za priznavanje kao imovina, budući da subjektu omogućava buduće ekonomske koristi povezane imovine, iznad koristi koje bi se ostvarile da ta imovina nije nabavljena. Primjerice, proizvođač u kemijskoj industriji može uvesti novi kemijski proces kako bi udovoljio novim zahtjevima zaštite okoliša u svezi s proizvodnjom i skladištenjem opasnih kemikalija, s time povezana poboljšanja priznaju se kao imovina, jer bez njih subjekt ne može proizvoditi i prodavati kemijske proizvode. Međutim, proizašla knjigovodstvena vrijednost takvog i povezanog sredstva se provjeravaju radi umanjenja sukladno MRS-u 36, Umanjenje imovine.

Naknadni troškovi

12. Sukladno načelima priznavanja iz točke 7, subjekt ne priznaje u knjigovodstvenu vrijednost stavki nekretnina, postrojenja i opreme trošak redovnog održavanja sredstva. Ti troškovi se priznaju u izvještaju o dobiti kao rashod kako nastaje. Troškovi redovnog održavanja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala, i mogu uključivati i troškove sitnih dijelova. Svrha ovih izdataka obično se opisuje kao »trošak

- popravka i održavanja« sredstva nekretnina, postrojenja i opreme.
13. Sastavni dijelovi nekih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima. Primjerice, industrijska peć može zahtijevati zamjenu unutrašnjih elemenata nakon određenog broja sati upotrebe ili unutrašnjost zrakoplova, kao što su sjedala i kuhinja, mogu zahtijevati višekratnu zamjenu tijekom vijeka upotrebe zrakoplova. Nekretnine, postrojenja i oprema također mogu biti nabavljeni radi produženja vremenskih razmaka zamjene, kao primjerice zamjena unutrašnjih zidova zgrade. Sukladno načelu priznavanja navedenom u točki 7., subjekt priznaje u knjigovodstvenu vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme trošak zamijenjenog dijela one imovine kako je on nastao ako su zadovoljeni uvjeti priznavanja. Knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenih dijelova se prestaje prikazivati sukladno odredbama o prestanku priznavanja iz ovog Standarda (vidi točke 67-72.).
14. Ponekad da bi nekretnina, postrojenje i oprema mogli kontinuirano funkcionirati u budućnosti (primjerice, zrakoplov) potrebno je obavljati redovne preglede bez obzira koji su dijelovi bili zamijenjeni. Kad god se obavi redovan veliki pregled, trošak tog pregleda se priznaje u knjigovodstvenu vrijednost tog sredstva nekretnina, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti prijašnjih pregleda kao fizički odvojen dio treba se otpisati. Takav se otpis provodi bez obzira je li trošak prijašnjeg pregleda utvrđen u transakciji u kojoj je imovina kupljeno ili izgrađeno. Ako je potrebno, procijenjeni budući troškovi sličnih pregleda se mogu koristiti kao indikacija o troškovima kada je imovina bilo kupljeno ili izgrađeno.
- Mjerenje i priznavanje**
15. **Pojedinačni predmet nekretnina, postrojenja i opreme, koji zadovoljava kriterije priznavanja kao imovina, treba mjeriti po njegovom trošku.**
- Sastavni dijelovi troška**
16. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća:
- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
 - sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju sredstva na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
 - početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smješteno, za koje obveza za subjekt nastaje kada je imovina nabavljeno ili kao posljedica korištenja sredstva tijekom razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.
17. Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati jesu:
- troškovi naknada zaposlenika (kao što je definirano u MRS-u 19 Primanja zaposlenih koji direktno proizlaze iz izgradnje ili nabave sredstva nekretnine, postrojenja i opreme,
 - početni troškovi pripreme mjesta,
 - početni troškovi isporuke i rukovanja,
 - početni troškovi instaliranja i montaže,
 - troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja pogona, nakon odbitka neto koristi od prodaje proizvedenih jedinica tijekom dovođenja sredstva na lokaciju i u stanje spremno za upotrebu (primjerice, uzorci proizvedeni tijekom testiranja opreme), i
 - naknade stručnjacima.
18. Subjekt primjenjuje MRS 2 Zalihe na troškove obveza rastavljanja, uklanjanja i vraćanja mjesta na kojem se imovina nalazilo u prvotno stanje, a koji su nastali tijekom razdoblja korištenja sredstva u proizvodnji zaliha tijekom tog razdoblja. Obveze za obračunane troškove u skladu s MRS-om 2 ili MRS-om 16 priznaju se i mjere u skladu s MRS-om 37 Rezerviranja, nepredvidiva imovina i nepredvidive obveze.
19. Primjeri troškova koji ne ulaze u troškove nabave nekretnina, postrojenja i opreme:
- trošak otvaranja novih jedinica,
 - trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove promidžbe i aktivnosti promocije),
 - troškovi premještanja poslovanja na novu lokaciju ili usmjeravanja na novu grupu kupaca (uključujući troškove obučavanja zaposlenih), i
 - administrativni troškovi i ostali opći troškovi.
20. Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kada je na lokaciji i spremno za namjeravanu upotrebu od strane menadžmenta. Prema tome, troškovi nastali upotrebom ili premještanjem sredstva nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Na primjer sljedeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost pojedine stavke nekretnina, postrojenja i opreme:
- troškovi nastali kada je imovina osposobljeno za rad na način koji je namjeravala uprava, ali se još treba dovesti u stanje upotrebe ili radi na razini ispod punog kapaciteta,
 - početni gubici u poslovanju, kao oni nastali kada potražnja za proizvodima koje proizvodi imovina raste, i
 - troškovi premještanja ili reorganizacije dijela ili cijelog poslovanja subjekta.
21. Neke aktivnosti nastaju u svezi s izgradnjom i razvojem nekretnine, postrojenja i opreme, ali nisu potrebne da bi imovina bilo spremno za upotrebu na način koji je namjeravao menadžment. Te se aktivnosti mogu pojaviti prije ili za vrijeme izgradnje pojedine nekretnine, postrojenja i opreme. Primjerice, prihodi u subjektu mogu nastati ako koristimo gradilište kao parkirište do početka gradnje. Budući da te slučajne aktivnosti nisu nužne da bi imovina bilo spremno za upotrebu na način koji je utvrdio menadžment, prihodi i rashodi vezani za te aktivnosti priznaju se u izvještaju o dobiti i svrstani su u odgovarajuću klasifikaciju prihoda i rashoda.
22. Trošak sredstva izgrađenog u vlastitoj izvedbi utvrđuje se koristeći se istim načelima kao kod kupljenog sredstva. Ako subjekt u svom redovitom poslovanju proizvodi za prodaju slična sredstva, trošak sredstva obično je jednak trošku proizvodnje sredstva namijenjenog prodaji (vidjeti MRS 2). Prema tome, isključuju se interni dobiti, da bi se došlo do spomenutih troškova. Slično tome, neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih resursa, nastali u proizvodnji sredstva u vlastitoj izvedbi, ne uključuju se u trošak

sredstva. MRS 23, Troškovi posudbe utvrđuje kriterije koji se trebaju zadovoljiti prije nego se mogu priznati troškovi kamata, kao sastavni dio troška nekretnina, postrojenja i opreme u vlastitoj izvedbi.

Mjerenje troška

23. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme jednak je cijeni za plaćanje na datum priznavanja te imovine. Kada je plaćanje za neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme odgođeno preko uobičajenih kreditnih rokova razlika između ekvivalenta gotovinske cijene i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod kamata tijekom trajanja kredita, osim ako se ove kamate ne kapitaliziraju u skladu s MRS 23.

24. Jedna ili više nekretnina, postrojenja i opreme može se nabaviti zamjenom ili djelomičnom zamjenom za novčanu imovinu ili u kombinaciji zamjena za novčanu i novčanu imovinu. Sljedeća rasprava se odnosi samo na zamjenu i nenovčane imovine za drugu novčanu imovinu, ali se odnosi i na sve zamjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak tako nabavljenih nekretnina, postrojenja i opreme mjeri se po fer vrijednosti osim ako: a) transakcija nema komercijalni sadržaj; ili b) fer vrijednost primljenog sredstva i fer vrijednost danog sredstva se ne mogu pouzdano izmjeriti. Stečeno imovina se vrednuje na navedeni način čak i ako subjekt ne može u tom trenutku isknižiti imovina koje je dalo u zamjenu. Ako se primljeno imovina ne može mjeriti po fer vrijednosti, trošak tog sredstva se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

25. Subjekt odlučuje ima li transakcija komercijalna obilježja, uzimajući u obzir stupanj do kojeg se očekuje promjena novčanih tijekova u budućnosti koji će biti rezultat te transakcije. Razmjena ima komercijalna obilježja ako:

- struktura (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tokova ostvarenih od primljenog sredstva se razlikuje od strukture novčanih tijekova danog sredstva, ili
- subjekt – specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta se mijenja kao rezultat zamjene, i
- razlika u (a) ili (b) je značajna u odnosu na fer vrijednost zamijenjenih sredstava.

Za svrhe utvrđivanja ima li transakcija komercijalni karakter, dio subjekta specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta će se mijenjati kao rezultat transakcije i rezultirati novčanim tokovima nakon poreza. Rezultat ove analize može biti jasan bez da subjekt provodi detaljnu kalkulaciju.

26. Fer vrijednost imovine za koje na tržištu ne postoje slične transakcije može se pouzdano mjeriti ako:

- razlika između najmanje i najviše procijenjene vrijednosti tog sredstva nije značajna, ili
- se vjerojatnosti različitih procjena unutar raspona mogu razumno procijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Ako subjekt može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljenog sredstva ili fer vrijednost danog sredstva tada se fer vrijednost danog sredstva koristi za mjerenje troška primljenog sredstva, osim u slučaju ako se fer vrijednost primljenog sredstva može pouzdanije procijeniti.

27. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme, kojeg drži najmoprimac na osnovi ugovora o financijskom najmu, utvrđuje se koristeći se načelima postavljenim u MRS-u 17 – Najmovi.

28. Knjigovodstvena vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja i opreme može se umanjiti za primljene državne potpore, u skladu s MRS 20, Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći.

Mjerenje nakon početnog priznavanja

29. Subjekt treba odabrati ili model troška opisanu u točki 30. ili model revalorizacije opisan u točki 31. kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.

Model troška

30. Nakon početnog priznavanja kao imovine, pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu treba iskazati po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Model revalorizacije

31. Nakon početnog priznavanja kao imovine, nekretninu, postrojenje i opremu čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti treba iskazati po revaloriziranom iznosu, koji čini njegova fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se treba provoditi dovoljno redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju.

32. Fer vrijednost zemljišta i zgrada obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalificirani procjenitelji. Fer vrijednost predmeta postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom.

33. Ako iz tržišno utemeljene evidencije ne postoji dokaz fer vrijednosti, zbog posebne prirode nekretnine, postrojenja i opreme i zbog toga što se takvi predmeti rijetko prodaju, osim kao dio kontinuiranog poslovanja, subjekt će morati procijeniti fer vrijednost korištenjem metoda prihoda ili amortiziranog zamjenskog troška.

34. Učestalost revaloriziranja ovisi o promjenama fer vrijednosti predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji se revaloriziraju. Kad se fer vrijednost revalorizirane imovine znatno razlikuje od njezine knjigovodstvene vrijednosti, tada je potrebna daljnja revalorizacija. Neki predmeti nekretnina, postrojenja i opreme mogu pokazivati značajna i promjenjiva kretanja fer vrijednosti i što čini potrebnim provođenje godišnje revalorizacije. Tako česta revalorizacija nepotrebna je kod nekretnina, postrojenja i opreme gdje su neznatne promjene fer vrijednosti. Umjesto toga, može biti dovoljna revalorizacija svake treće ili pete godine.

35. Kad se revalorizira pojedina nekretnina, postrojenje i oprema, akumulirana amortizacija na datum revalorizacije tretira se na jedan od sljedećih načina:

- prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine tako da je knjigovodstvena vrijednost imovine nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se imovina revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak, ili
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine, a neto iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa sredstva. Ova se metoda često koristi za zgrade.

Iznos usklađivanja, koji se dobije prepravljajem ili isključivanjem akumulirane amortizacije, čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti koji se knjiži sukladno točkama 39. i 40.

36. **Ako se pojedina nekretnina, postrojenja i oprema revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to imovina pripada.**
37. Skupina nekretnina, postrojenja i opreme objedinjuje sredstva slične vrste i upotrebe u poslovanju subjekta. Sljedeći su primjeri zasebnih skupina:
- zemljište,
 - zemljište i zgrade,
 - strojevi,
 - brodovi,
 - zrakoplovi,
 - motorna vozila,
 - namještaj i oprema, i
 - uredska oprema.
38. Predmeti unutar skupine nekretnina, postrojenja i opreme revaloriziraju se istovremeno kako bi se izbjegla selektivna revalorizacija sredstava i izvještavanje iznosa u financijskim izvještajima koji predstavljaju mješavinu troškova i vrijednosti različitih datuma. Međutim, skupina sredstava može se revalorizirati i kontinuirano u istim vremenskim razmacima uz uvjet da se revalorizacija skupine sredstava dovrši u kratkom roku i uz uvjet da se revalorizacija provodi tako da odražava trenutno stanje imovine.
39. **Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje će se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazati u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobiti ili gubitku.**
40. **Kad se knjigovodstvena vrijednost imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.**
41. Revalorizacijska rezerva uključena u kapital koja se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu može se izravno prenijeti na zadržanu dobit, kada je prestalo priznavanje imovine. Cjelokupna rezerva može se prenijeti u zadržanu dobit kada je imovina povučena iz uporabe ili je otuđena. Međutim, neke se rezerve mogu realizirati ako subjekt koristi imovinu. U tom slučaju iznos realizirane rezerve je razlika između amortizacije zasnovane na revaloriziranoj knjigovodstvenoj vrijednosti imovine i amortizacije zasnovane na izvornom trošku imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz dobit ili gubitak.
42. Učinci na poreze na dobit, ako postoje, koji proizlaze iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme priznaju se i objavljuju sukladno MRS 12, Porez na dobit.

Amortizacija

- 43 **Svaki dio pojedine nekretnine, postrojenja i opreme sa troškom koji je značajan u odnosu na trošak pojedine**

nekretnine, postrojenja i opreme treba amortizirati zasebno.

44. Subjekt raspoređuje početno priznati iznos svake pojedine nekretnine, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i amortizira zasebno svaki dio. Primjerice, možda će biti potrebno zasebno amortizirati oplatu i motor zrakoplova, bez obzira je li u vlasništvu subjekta ili u financijskom najmu.
45. Značajan dio predmeta nekretnina, postrojenja i opreme može imati jednak vijek upotrebe i metodu amortizacije kao neki drugi predmeti nekretnina, postrojenja i opreme. Takovi predmeti se mogu grupirati zajedno u svrhu utvrđivanja visine amortizacije.
46. Do razine do koje subjekt zasebno amortizira pojedine dijelove predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, također mora zasebno amortizirati i ostatak predmeta nekretnina, postrojenja i opreme. Ostatak se sastoji od dijelova predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji pojedinačno nisu značajni. Ako subjekt ima različita očekivanja za te dijelove, morat će se koristiti tehnike aproksimacije za amortizaciju ostatka na način da vjerno prikazuju trošenje tih predmeta i/ili njihov vijek upotrebe.
47. Subjekt se može odlučiti da zasebno amortizira dijelove sredstva koji nemaju značajan udio u ukupnom trošku pojedinog sredstva.
48. **Iznos amortizacije za svako razdoblje treba priznati u dobit ili gubitak, osim ako je uključen u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.**
49. Iznos amortizacije za neko razdoblje obično se priznaje kao rashod. Međutim u nekim okolnostima buduće ekonomske koristi sadržane u imovini apsorbiraju se u imovini koja je priznata. U tom je slučaju iznos amortizacije dio troška drugog sredstva i uključuje se u njegovu knjigovodstvenu vrijednost. Primjerice, amortizacija proizvodnog postrojenja i opreme uključuje se u troškove zaliha (vidjeti MRS 2). Slično tome, amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme koja se koristi za aktivnosti razvoja može se uključiti u trošak nabave nematerijalnog sredstva koji se priznaje u skladu s MRS-om 38, Nematerijalna imovina.

Amortizirajući iznos i razdoblje amortizacije

50. **Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe.**
51. **Procijenjeni ostatak vrijednosti i korisni vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjena računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.**
52. Amortizacija se provodi čak i ako fer vrijednost imovine premašuje njegovu knjigovodstvenu vrijednost, tako dugo dok ostatak vrijednosti ne prelazi njezinu knjigovodstvenu vrijednost. Popravak i održavanje imovine ne negira potrebu amortizacije.
53. Amortizirajući iznos nekog sredstva utvrđuje se nakon oduzimanja njegovog ostatka vrijednosti. U praksi je često ostatak vrijednosti neznačajan i stoga neznačajan u izračunu amortizacijskog iznosa.

54. Ostatak vrijednosti imovine se može povećati na vrijednost jednaku ili veću od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Ako se to dogodi, iznos amortizacije će biti nula, osim u slučaju ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.
55. Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju (ili je svrstana u skupinu raspoloživa za trgovanje koja je klasificirana kao ona koja se drži za prodaju) u skladu s MSFI-om 5 i datuma prestanka priznavanja kao imovine ovisno o tome koji je raniji. Prema tome, amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe osim u slučaju ako je to imovina u potpunosti amortizirano. Međutim, kod upotrebe nekih metoda amortizacije, iznos amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.
56. Subjekt troši ekonomske koristi sadržane u nekom sredstvu uglavnom korištenjem sredstva. Međutim, drugi čimbenici, kao što su tehnološka ili ekonomska zastarjelost i fizičko starenje dok imovina stoji neiskorišteno, često dovode do smanjenja ekonomskih koristi koje bi se mogli dobiti od sredstva. Stoga je pri utvrđivanju vijeka upotrebe sredstva potrebno razmotriti sve sljedeće čimbenike:
- očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka;
 - očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi;
 - tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje imovina; i
 - zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka najmova.
57. Vijek upotrebe imovine određen je vremenom u kojem subjekt očekuje koristiti imovinu. Politika upravljanja imovinom nekog subjekta može uključivati otuđenje imovine nakon određenog vremena ili nakon što se potroši stanoviti dio ekonomskih koristi sadržanih u imovini. Stoga vijek upotrebe sredstva može biti kraći od njegovog ekonomskog vijeka. Procjena vijeka upotrebe neke imovine može biti zasnovana na iskustvu subjekta za sličnu imovinu.
58. Zemljište i zgrade su odvojena imovina i obračunava se i iskazuje odvojeno, čak ako se zajedno nabavljaju. Zemljište obično ima neograničeni vijek upotrebe, uz iznimke, primjerice kamenoloma i odlagališta otpada, i stoga je to imovina koja se ne amortizira. Zgrade obično imaju ograničeni vijek upotrebe i stoga su imovina koje se amortizira. Povećanje vrijednosti zemljišta na kojem se nalaze zgrade ne utječe na utvrđivanje amortizirajućeg iznosa za zgradu.
59. Ako trošak zemljišta uključuje i trošak vraćanja u prvotno stanje, premještanja i restauracije, taj se udio zemljišta tijekom vremena amortizira kroz koristi koje subjekt očekuje od tih troškova. U nekim slučajevima, zemljište može imati ograničeni vijek upotrebe te se amortizira na način koji odražava koristi koje pritiče u subjekt povezano s njim.
- Metode amortizacije**
60. **Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane subjekta.**
61. **Metodu amortizacije primijenjenu za imovinu treba preispitivati barem na kraju svake poslovne godine i, ako postoji značajna promjena očekivanog okvira trošenja ekonomskih koristi u toj imovini, treba je promijeniti kako bi odražavala promjene okvira. Takvu promjenu treba iskazati kao promjenu u računovodstvenim procjenama u skladu s MRS 8.**
62. Različite se metode amortizacije mogu koristiti za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe. Ove metode uključuju linearnu metodu, metodu opadajućeg salda i metodu jedinice proizvoda. Linearna metoda amortizacije rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka uporabe ako im je promijenjen ostatak vrijednosti. Metoda opadajućeg salda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe. Metoda jedinice proizvoda rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda. Izbor metode koja se koristi za obračun amortizacije zasniva se na očekivanom okviru trošenja ekonomskih koristi imovine. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine.
- Umanjenje**
63. Kako bi se utvrdilo podliježe li pojedina nekretnina, postrojenje i oprema umanjuju, subjekt primjenjuje MRS 36, Umanjenje imovine. Ovaj Standard objašnjava kako subjekt provjerava knjigovodstvenu vrijednost imovine, kako se utvrđuje nadoknadiivi iznos imovine, kada se priznaju ili poništavaju gubici od umanjenja.
64. [Brisano]
- Naknada za umanjenje**
65. **Naknadu od treće strane za nekretninu, postrojenje i opremu čija je vrijednost umanjena, koja je uništena ili izvlaštena, priznat će se u dobiti ili gubitku kad se prizna potraživanje.**
66. Potraživanja za plaćanja i plaćanja trećih osoba za umanjenja ili gubitke nekretnina, postrojenja i opreme te svaka kasnija kupnja, izgradnja ili zamjena sredstva predstavljaju zasebnu ekonomsku transakciju te se evidentiraju zasebno kako slijedi:
- umanjene nekretnine, postrojenja i opreme se priznaje u skladu s MRS-om 36;
 - prestanak priznavanja (isknjižavanja) sredstava nekretnina, postrojenja i opreme kada su trajno povučeni iz upotrebe ili otuđeni utvrđen je ovim Standardom;
 - naknade trećih strana za nekretnine, postrojenja i opremu koje su izgubljene ili darovane uključuju se u utvrđivanje dobiti ili gubitka u trenutku nastanka potraživanja; i
 - trošak predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji su obnovljeni ili izgrađeni kao zamjena utvrđuje se u skladu s ovim Standardom.
- Prestanak priznavanja (isknjižavanje)**

67. **Knjigovodstvena vrijednost pojedine nekretnine, postrojenja ili opreme treba prestati priznavati:**
- u trenutku otuđivanja, ili
 - kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja ove imovine.
68. **Dobitke ili gubitke proizašle od prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme treba uključiti u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije u transakciji prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasificiraju kao prihod.**
- 68.A Međutim, subjekt koji u svom redovnom poslovanju uobičajeno prodaje nekretnine, postrojenja i opremu koje drži radi davanja u najam drugima, dužan je tu imovinu preknjižiti na zalihe po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti kada prestaju biti predmet najma i postan namijenjeni prodaji. Prihodi ostvareni prodajom te imovine se priznaju kao prihod u skladu s MRS 18 – Prihodi. MSFI 5 se ne primjenjuje kad se imovina namijenjena prodaji u sklopu redovnog poslovanja prenosi na zalihe.
69. Otuđenje predmeta nekretnina, postrojenja i opreme može se odvijati na razne načine (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Pri utvrđivanju datuma otuđenja, subjekt je dužan primijeniti kriterije priznavanja prihoda od prodaje iz MRS 18. Na otuđenje u sklopu transakcije prodaje i povratnog najma primjenjuje se MRS 17.
70. Ako, sukladno točki 7, subjekt u knjigovodstvenu vrijednost priznaje trošak zamjene dijela ili predmeta nekretnine, postrojenja i opreme, tada mora otpisati knjigovodstvenu vrijednost dijela predmeta ili predmeta nekretnine, postrojenja i opreme koji je zamijenjen, bez obzira što se dio predmeta ili predmet koji je bio zamijenjen amortizira zasebno. Ako za subjekt nije praktično utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti dijela predmeta ili predmeta koji je bio zamijenjen, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj kakav je trošak zamijenjenog dijela predmeta ili predmeta bio u vrijeme kada je kupljen ili izgrađen.
71. **Dobitke ili gubitke koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba utvrditi kao razliku između neto iznosa potraživanja od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine.**
72. Potraživanje za naknadu za otuđenje nekretnina, postrojenja i opreme priznaje se početno po fer vrijednosti. Ako je plaćanje odgođeno, primljena naknada se priznaje početno u visini cijene za plaćanja odmah. Razlika između nominalnog iznosa naknade i cijene za plaćanja odmah priznaje se kao prihod od kamata u skladu s MRS 18, odražavajući prinos od potraživanja.
- Objavljivanje**
73. **Za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme u financijskim izvještajima treba objaviti:**
- osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti,
 - korištene metode amortizacije,
 - korisne vjekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,
 - bruto knjigovodstvena vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,
- povezivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuju:
 - povećanja,
 - imovina namijenjena prodaji ili je uključena u skupinu imovine klasificirane kao namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5 i ostala otuđenja,
 - stjecanja putem poslovnih spajanja,
 - povećanja i smanjenja koja proizlaze iz revalorizacije kao što je navedeno u točkama 31, 39. i 40. te gubici od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s MRS 36,
 - gubici od umanjenja imovine koji su priznati u dobiti ili gubitku u skladu MRS 36,
 - gubici od umanjenja imovine ukinuti kroz dobit ili gubitak u skladu s MRS 36,
 - amortizaciju,
 - neto tečajne razlike koje su proizašle iz prevođenja financijskih izvještaja iz funkcionalne valute u valutu objavljivanja, uključujući svođenje inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja subjekta; i
 - ostale promjene.
74. **U financijskim izvještajima treba također objaviti i sljedeće:**
- postojanje i iznos ograničenja vlasništva nekretnine, postrojenja i opremu koji su založeni kao jamstvo za obveze,
 - iznos izdataka priznatih u knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme u tijeku izgradnje,
 - iznos ugovornih financijskih obveza preuzetih pri stjecanju nekretnine, postrojenja i opreme, i
 - ako nije objavljeno zasebno u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, iznos naknada primljenih od trećih strana za nekretnine, postrojenja i opremu, čija je vrijednost umanjena, koje su uništene ili izvlaštene, a uključeni su u dobit ili gubitak.
75. Za izbor metode amortizacije i procjena vijeka upotrebe važna je prosudba. Zato objavljivanje usvojenih metoda i procijenjenih vjekova upotrebe ili amortizacijskih stopa pruža korisnicima financijskih izvještaja informacije koje im omogućavaju pregled politika koje je odabrala uprava kao i uspoređivanje s drugim subjektima. Zbog sličnih razloga nužno je objaviti:
- amortizaciju u tijeku razdoblja bez obzira je li priznata u izvještaju o dobiti ili je uključena u troškove druge imovine,
 - akumuliranu amortizaciju na kraju tog razdoblja.
76. Sukladno MRS-u 8, subjekt objavljuje prirodu i učinak promjene računovodstvene procjene koja ima važan učinak na tekuće razdoblje ili od koje se očekuje da će imati važan učinak u idućim razdobljima. Za nekretnine, postrojenja i opremu takvo objavljivanje može proizaći iz promjena procjene s obzirom na:
- ostatak vrijednosti,
 - procijenjene troškove demontaže, premještanja i obnavljanja nekretnina, postrojenja i opreme,
 - vijek upotrebe, i

- (d) metodu amortizacije.
77. Ako se predmeti nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju po revaloriziranim iznosima, treba objaviti sljedeće:
- datum revalorizacije;
 - je li bio uključen neovisni procjenitelj,
 - metode i značajne pretpostavke koje su bile korištene u procjeni fer vrijednosti imovine,
 - stupanj do kojeg je fer vrijednost utvrđena izravnim korištenjem dostupnih cijena na aktivnom tržištu ili cijena nedavnih tržišnih transakcija između neovisnih i nepovezanih strana ili procijenjenih nekim drugim tehnikama,
 - za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme koja je revalorizirana, knjigovodstvenu vrijednost po kojem bi imovina bila priznata da je primijenjena metoda troška, i
 - revalorizacijsku rezervu, koja ukazuje na promjene tijekom razdoblja i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda imateljima kapitala.
78. U skladu s MRS 36, subjekt objavljuje informacije o umanjenju nekretnine, postrojenja i opreme kao nadopunu informacijama koje zahtijeva točka 73e)(iv)-(vi).
79. Za korisnike financijskih izvještaja važne su i sljedeće informacije:
- knjigovodstvenu vrijednost privremeno nekorištenih nekretnina, postrojenja i opreme,
 - bruto knjigovodstvenu vrijednost svake potpuno amortizirane nekretnine, postrojenja i opreme koja je još u upotrebi,
 - knjigovodstvena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme povučenih iz aktivne upotrebe i koja nije svrstana u imovinu koja se drži za prodaju sukladno MSFI 5, i
 - kad se koristi metoda troška, fer vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme kad je značajno različita od knjigovodstvene vrijednosti.

Stoga se subjekti potiču da objavljuju spomenute iznose.

Prijelazne odredbe

80. Zahtjevi točaka 24.-26. koji se odnose na početno mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme koja je stečena zamjenom nenovčane imovine primjenjivat će se unaprijed samo na buduće transakcije.

Datum stupanja na snagu

81. Subjekti trebaju primijeniti ovaj Standard za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2005. treba objaviti tu činjenicu.
- 81.A Subjekt treba primijeniti izmjene točke 3. Za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2006. Ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MSFI 6 na neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune primjenjuje od tog ranijeg razdoblja.
- 81.B MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.) izmijenjeni su izrazi koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točka 39., 40. i 73.(e)(iv). Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja

2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune primjenjuje od tog ranijeg razdoblja.

- 81.D Točke 6. i 69. su izmijenjene i dopunjene, a točka 68A. je dodana kao posljedica Pobljšanja MSFI objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, objavit će tu činjenicu i istovremeno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS 7 – Izvještaj o novčanim tokovima.
- 81.E Točka 5. izmijenjena je kao posljedica Pobljšanja MSFI objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ranija primjena je dopuštena ako se istovremeno primijene izmjene i dopune točaka 8., 9., 22., 48., 53., 53.A, 53.B, 54., 57. i 85.B MRS 40. Ako subjekt primijeni ove izmjene i dopune na neko ranije razdoblje, objavit će tu činjenicu.

Povlačenje službenih stajališta i druga službena stajališta

82. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 1998.).
83. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja:
- SIC 6 – Troškovi prilagodbe postojećeg softvera,
 - SIC 14 – Nekretnine, postrojenja i oprema – naknada za umanjenje ili gubitke predmeta, i
 - SIC 23 – Nekretnine, postrojenja i oprema – glavni pregled ili troškovi remonta.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI

STANDARD 17

Najmovi

Cilj

- Cilj je ovog Standarda propisati odgovarajuće računovodstvene politike i potrebna objavljivanja kod najmoprimaca i najmodavaca u svezi s najmovima.

Djelokrug

- Ovaj se Standard treba primijeniti u računovodstvu za sve najmove osim:
 - sporazuma o najmu za istraživanje ili korištenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa; i
 - sporazuma o licencijama za takve predmete kao što su kino filmovi, video zapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava.

Međutim, ovaj Standard neće se primjenjivati kao temelj mjerena za:

- nekretnine koje drže najmoprimci, a koje su iskazane kao ulaganja u nekretnine (vidi MRS 40 – Ulaganje u nekretnine);
- ulaganje u nekretnine najmodavaca pod poslovnim najmovima (vidi MRS 40);
- biološku imovinu koju drže najmoprimci pod financijskim najmovima (vidi MRS 41 – Poljoprivreda); ili

- (d) **biološku imovinu od strane najmodavaca pod poslovnim najmovima (vidi MRS 41).**
3. Ovaj se Standard primjenjuje na sporazume prema kojima se prenosi pravo za korištenje imovine, čak i ako najmodavac može zahtijevati značajne usluge vezane za funkcioniranje i održavanje te imovine. Ovaj se Standard ne primjenjuje na sporazume koji predstavljaju ugovore za usluge kojima se ne prenosi pravo na korištenje imovine s jedne na drugu ugovornu stranu.

Definicije

4. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Najam je sporazum na temelju kojeg najmodavac prenosi na najmoprimca, kao zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja, pravo uporabe neke imovine u dogovorenom razdoblju.

Financijski najam je najam kojim se većim dijelom prenose svi rizici i nagrade povezani s vlasništvom neke imovine. Vlasništvo se može, ali ne mora prenijeti.

Poslovni najam je svaki najam osim financijskog najma.

Neopozivi najam je najam koji je opoziv samo:

- nastankom nekog udaljenog mogućeg događaja;
- uz dopuštenje najmodavca;
- ako najmoprimac zaključi novi najam za isto ili jednako imovina s istim najmodavcem; ili
- nakon što je najmoprimac platio dodatni iznos, tako da je od početka prilično izvjesno nastavljanje najma.

Početak najma je datum potpisivanja sporazuma o najmu ili datum kada su se stranke obvezale da će se pridržavati osnovnih odredbi najma, ovisno o tome koji je raniji. Na taj datum:

- najam je klasificiran kao poslovni ili kao financijski najam; i
- u slučaju financijskog najma, određeni su iznosi koje treba priznati na početku razdoblja najma.

Početak korištenja najma je datum od kojega je najmoprimac ovlašten iskoristiti svoje pravo uporabe unajmljene imovine. To je datum početnog priznavanja najma (tj. priznavanja imovine, obveza, prihoda ili rashoda nastalih iz najma, već prema tome što je odgovarajuće).

Razdoblje najma je neopozivo razdoblje za koje je najmoprimac ugovorio najam imovine zajedno sa svakim dodatnim uvjetom prema kojem najmoprimac ima mogućnost nastaviti unajmljivati imovinu, sa ili bez dodatnog plaćanja, kada je na početku najma prilično izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu opciju.

Minimalna plaćanja najma su plaćanja tijekom razdoblja najma koja se od najmoprimca traže ili se mogu tražiti, isključujući nepredviđenu rentu, troškove za usluge i poreze koje treba platiti najmodavac, a trebaju mu se refundirati, zajedno s:

- u slučaju najmoprimca, bilo kojim iznosima koje jamči on ili strana povezana s njim; ili
- u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti kojeg mu jamči:
 - najmoprimac;
 - strana povezana s najmoprimcem; ili

- treća strana nepovezana s najmodavcem, a financijski je sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Međutim, ako najmoprimac ima opciju kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će gotovo sigurno biti dosta manja od fer vrijednosti na datum kada opcija postane ostvariva da bi se već na početku najma moglo zaključiti da će se ona realizirati, minimalna plaćanja najma obuhvaćaju obveze za minimalna plaćanja tijekom najma do očekivanog datuma realizacije opcije kupnje i plaćanja potrebnog za njenu realizaciju.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Ekonomski vijek je:

- razdoblje kroz koje se očekuje rentabilna upotreba sredstava od strane jednog ili više korisnika; ili
- količina proizvoda ili sličnih jedinica za koje se očekuje da će se ostvariti putem sredstva od strane jednog ili više korisnika.

Vijek uporabe je procijenjeno preostalo razdoblje, nakon početka razdoblja najma, bez ograničenja trajanja najma, tijekom kojega se očekuje da će subjekt ostvariti ekonomske koristi utjelovljene u imovini.

Jamčeni ostatak vrijednosti je:

- za najmoprimca, onaj dio ostatka vrijednosti za koji jamči najmoprimac ili strana povezana s najmoprimcem (s tim da je iznos jamstva najveći iznos koji bi, u svakom slučaju, postao plativ); i
- za najmodavca, onaj dio ostatka vrijednosti za koji jamči najmoprimac ili treća strana nepovezana s najmodavcem koja je financijski sposobna ispuniti obvezu iz jamstva.

Nezajamčeni ostatak vrijednosti je onaj dio ostatka vrijednosti iznajmljene imovine čiju realizaciju ne osigurava najmodavac ili čiju realizaciju jamči samo strana povezana s najmodavcem.

Početni izravni troškovi su inkrementalni troškovi koji su izravno vezani za pregovaranje i dogovaranje najma, osim troškova nastalih najmodavcima proizvođačima ili dilerima.

Bruto ulaganje u najam je zbroj:

- potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i
- svakog nezajamčenog ostatka vrijednosti pripisivog najmodavcu.

Neto ulaganje u najam je bruto ulaganje u najam diskontirano za kamatnu stopu sadržanu u najmu.

Nezarađeni financijski prihod je razlika između:

- bruto ulaganja u najam, i
- neto ulaganja u najam.

Kamatna stopa sadržana u najmu je diskontna stopa koja na početku najma uvjetuje ukupnu sadašnju vrijednost (a) minimalnih plaćanja najma i (b) nezajamčenog ostatka vrijednosti koja treba biti jednaka zbroju (i) fer vrijednosti najmljenog sredstva i (ii) bilo kojih izravnih troškova najmodavca.

Inkrementalna kamatna stopa zaduživanja najmoprimca je kamatna stopa koju bi najmoprimac morao platiti za sličan najam ili ako se to ne može odrediti, stopa koju bi na početku najma snosio radi posudbe, pod sličnim uvjetima i sa sličnim instrumentima osiguranja izvora sredstava nužnih za nabavu imovine.

Nepredviđena najamnina je onaj dio plaćanja najma koji nije određen u fiksnom iznosu, već se temelji na čimbeniku koji se ne odnosi samo na protok vremena (npr. postotak od buduće prodaje, iznos buduće upotrebe, indeks budućih cijena, buduće tržišne kamatne stope).

5. Ugovor o najmu ili obveza može uključivati rezerviranje kako bi se uskladilo plaćanje najma s promjenama u trošku konstrukcije ili stjecanja iznajmljene imovine ili s promjenama u nekom drugom razmjeru troškova ili vrijednosti kao što su opća razina cijena ili u troškovima najmodavca glede financiranja najma tijekom razdoblja između početka najma i početka korištenja najma. U tom slučaju, za potrebe ovog Standarda smatrat će se da je do učinka svih takvih promjena došlo na početku najma.
6. Definicija najma obuhvaća i ugovore za najam imovine koji sadrže odredbu koja daje najmoprimcu mogućnost stjecanja vlasništva nad imovinom nakon ispunjavanja dogovorenih uvjeta. Takvi se ugovori ponekad nazivaju ugovori o najmu – kupnji.

Klasifikacija najmova

7. Klasifikacija najmova usvojena u ovom Standardu temelji se na tome u kojoj mjeri rizici i koristi vezani za vlasništvo iznajmljene imovine pripadaju najmodavcu ili najmoprimcu. Rizici uključuju mogućnost gubitka od neiskorištenosti kapaciteta ili tehnološke zastarjelosti kao i od variranja prihoda zbog promjene ekonomskih uvjeta. Koristi mogu predstavljati očekivanja profitabilnih poslova tijekom ekonomskog vijeka sredstva i dobitke od povećanja vrijednosti ili realizacije ostatka vrijednosti.
8. **Najam se klasificira kao financijski najam ako se prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom. Najam se klasificira kao poslovni najam ako se ne prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom.**
9. Budući da se transakcija između najmodavca i najmoprimca temelji na ugovoru o najmu za obje strane, primjereno je korištenje dosljednih definicija. Primjena ovih definicija u različitim okolnostima dviju strana može ponekad dovesti do toga da najmodavac i najmoprimac isti najam različito klasificiraju. Na primjer, to može biti slučaj ako najmodavac ima koristi od jamčenog ostatka vrijednosti osiguranog od strane nepovezane s najmoprimcem.
10. Je li neki najam financijski najam ili poslovni najam više ovisi o sadržaju transakcije nego o obliku sporazuma.* Slijede primjeri koji pojedinačno ili kombinirano dovode do klasifikacije najma kao financijskog najma:
 - (a) najmom se prenosi vlasništvo imovine na najmoprimca po završetku razdoblja najma;
 - (b) najmoprimac ima opciju kupiti imovina po cijeni za koju se očekuje da će biti znatno niža od fer vrijednosti na dan kada se opcija može ostvariti tako da je na početku najma prilično izvjesno da će se opcija ostvariti;
 - (c) razdoblje najma pokriva veći dio ekonomskog vijeka sredstva, čak iako vlasništvo nije preneseno;
 - (d) na početku najma sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma pokriva gotovo cjelokupnu fer vrijednost iznajmljene imovine; i
 - (e) iznajmljena imovina posebne je prirode tako da ju samo najmoprimac može koristiti bez većih preinaka.
11. Pokazatelji stanja koji bi pojedinačno ili kombinirano doveli do klasifikacije najma kao financijskog najma su kako slijedi:
 - (a) ako najmoprimac može poništiti najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmoprimac;
 - (b) dobiti ili gubici iz fluktuacija fer vrijednosti ostatka vrijednosti zaračunavaju se najmoprimcu (primjerice, u obliku ugovorene najamnine koja je jednaka većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma); i
 - (c) najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam za dodatno razdoblje uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.
12. Primjeri i pokazatelji u točkama 10. i 11. nisu uvijek jasni. Ako je iz ostalih karakteristika razvidno da najam u većem dijelu ne prenosi sve rizike i koristi vezane za vlasništvo, najam se klasificira kao poslovni najam. To se primjerice, može dogoditi u slučaju kada se vlasništvo nad imovinom prenosi po isteku najma za iznos koji je jednak fer vrijednosti imovine na dan prijenosa, ili kada se radi o potencijalnom najmu, koji za rezultat ima da najam ne prenosi sve rizike i koristi najmoprimcu.
13. Najam se klasificira na početku najma. Ako se bilo kada najmoprimac ili najmodavac usuglase oko promjene odredbi o najmu, osim obnavljanja najma, na način koji bi mogao dovesti do različite klasifikacije najma prema kriterijima u točkama 7-12, da su promijenjeni uvjeti bili na snazi na početku najma, promijenjeni ugovor smatra se novim ugovorom tijekom predviđenog vremena njegovog trajanja. Međutim, promjena procjena (primjerice, promjene procjena ekonomskog vijeka ili ostatka vrijednosti iznajmljene nekretnine), ili promjena okolnosti (primjerice, koje uzrokuje najmoprimac) ne dovodi do nove klasifikacije najma u računovodstvene svrhe.
14. Najmovi zemljišta i zgrada svrstavaju se kao poslovni ili financijski najmovi na isti način kao najmovi druge imovine. Međutim, za zemljište je karakteristično da u pravilu ima neograničen ekonomski vijek, a ako se ne očekuje da će na završetku trajanja najma vlasništvo prijeći na najmoprimca, najmoprimac u pravilu ne preuzima gotovo sve rizike i koristi koji su vezani za vlasništvo. Zbog toga se taj najam ispravno svrstava kao poslovni najam. Plaćanje po sklapanju ili stjecanju najma koji je iskazan kao poslovni najam predstavlja unaprijed plaćena plaćanja najma koja se amortiziraju tijekom razdoblja najma u skladu s koristima koje se od najma ostvaruju.
15. Za potrebe klasifikacije, elementi najma koji se odnose na zemljišta i zgrade zasebno se razmatraju. Ako se očekuje da se vlasništvo nad oba elementa na završetku razdoblja najma prenosi na najmodavca, oba elementa se klasificiraju kao financijski najam, bilo da su analizirani kao jedan najam ili dva najma, osim ako je razvidno iz ostalih karakteristika da najam većim dijelom ne prenosi sve rizike i koristi vezane za vlasništvo nad jednim ili oba elementa. Kada zemljište ima neograničen ekonomski vijek, element zemljišta se u pravilu klasificira kao poslovni najam, osim u slučaju kada se očekuje da će se na završetku razdoblja najma vlasništvo

- prenijeti na najmoprimca, u skladu s točkom 14. Element zgrada se klasificira kao financijski ili poslovni najam u skladu s točkama 7-13.
16. Kada je potrebno klasificirati i računovodstveno iskazati najam zemljišta i zgrada, minimalna plaćanja najma (uključujući unaprijed plaćene paušalne iznose) alocirana su između elemenata zemljišta i zgrada u razmjeru s relativnim fer vrijednostima iznosa kamata na najam u elementima najma koji se odnose na zemljište i zgrade na početku najma. Ako se plaćanja najma ne mogu pouzdano alocirati među ta dva elementa, cjelokupni najam se klasificira kao financijski najam, osim ako je razvidno da su oba elementa poslovni najmovi, a u tom slučaju se cjelokupni najam klasificira kao poslovni najam.
17. Za najam zemljišta i zgrada u kojem je iznos koji bi u pravilu bio priznat za element zemljišta u skladu s točkom 20. nematerijalan, zemljište i zgrade mogu se tretirati kao jedinstvena jedinica za potrebe klasifikacije najma te se mogu klasificirati kao financijski ili poslovni najam u skladu s točkama 7-13. U tom slučaju, ekonomski vijek zgrada se smatra ekonomskim vijekom cjelokupnog najmljenog sredstva.
18. Ne zahtijeva se zasebno mjerenje zemljišta i zgrada kada se udio najmoprimca u elementima zemljišta i zgrada klasificira kao investicijska nekretnina u skladu s MRS-om 40 i kada se usvoji model fer vrijednosti. Detaljne kalkulacije potrebne su za ovu procjenu samo ako je u suprotnom klasifikacija jednog ili oba elementa neizvjesna.
19. U skladu s MRS-om 40, najmoprimac je u mogućnosti klasificirati udio u nekretninama koji se drži pod poslovnim najmom kao investicijsku nekretninu. U slučaju takve klasifikacije, udio u nekretninama je računovodstveno iskazan kao da se radi o financijskom najmu, a nadalje se model fer vrijednosti koristi za priznatu imovinu. Najmoprimac će i nadalje iskazivati najam kao financijski najam, čak i ako neki naknadni događaj promijeni prirodu udjela u nekretninama najmoprimca tako da se više ne klasificira kao ulaganja u nekretnine. To će, primjerice biti slučaj ako najmoprimac:
- koristi nekretninu koja se zbog toga klasificira kao stalna imovina u iznosu koji je jednak fer vrijednosti imovine na dan promjene korištenja; ili
 - odobri podnajam koji većim dijelom prenosi sve rizike i koristi vezane za vlasništvo udjela na nepovezanu treću stranu. Takav podnajam se od strane najmoprimca računovodstveno iskazuje kao financijski najam, iako ga treća strana može iskazati kao poslovni najam.

Najmovi u financijskim izvještajima najmoprimaca

Financijski najmovi

Početno priznavanje

20. Na početku razdoblja najma financijski najam treba priznati u izvještaju o financijskom položaju najmoprimca kao imovinu i obveze po iznosima jednakima fer vrijednosti iznajmljene nekretnine ili, ako je niže, po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, određenih na početku najma. Kod izračunavanja sadašnje vrijednosti minimalnih plaćanja najma diskontna stopa je kamatna stopa sadržana u najmu ako je to moguće utvrditi; ako se ne može utvrditi koristi se inkrementalna kamatna stopa kod zaduženja najmoprimca. Svi početni izravni troškovi najmoprimca dodaju se iznosu koji je priznat kao imovina.
21. Transakcije i drugi događaji trebaju se u računovodstvu obračunati i iskazati u skladu s njihovim sadržajem i financijskom stvarnošću, a ne samo prema pravnom obliku. Dok pravni oblik sporazuma o najmu govori da najmoprimac ne može steći pravo vlasništva nad unajmljenom imovinom, u slučaju financijskog najma, sadržaj i financijska stvarnost su da najmoprimac stječe ekonomske koristi od korištenja unajmljenog sredstva tijekom većeg dijela njegovog trajanja kao naknadu za prihvaćanje obveze da za to pravo plati iznos koji je približno jednak fer vrijednosti imovine i povezanog financijskog troška.
22. Ako se takve transakcije najma ne prikažu u izvještaju o financijskom položaju najmoprimca ekonomski resursi i razina obveza subjekta su podcijenjeni čime se iskrivljuju financijski pokazatelji. Zbog toga je prikladno da se financijski najam prizna u izvještaju o financijskom položaju najmoprimca kao imovina i kao obveza za plaćanje budućih plaćanja najma. Na početku razdoblja najma imovina i obveza za buduća plaćanja najma priznaju se u izvještaju o financijskom položaju u istim iznosima, osim početnih izravnih troškova najmoprimca koji su dodani iznosu koji je priznat kao imovina.
23. Nije prikladno da se obveze za iznajmljenu imovinu prikažu u financijskim izvještajima kao smanjenje iznajmljene imovine. Ako se u samoj izvještaju o financijskom položaju u prikazivanju razlikuju kratkoročne i dugoročne obveze, na isti se način prikazuju i obveze s osnove najma.
24. Početni izravni troškovi često nastaju u svezi s posebnim aktivnostima vezanima za najam, kao što je pregovaranje i osiguranje sporazuma o najmu. Navedeni se troškovi identificiraju kao izravno pripisivi aktivnostima koje obavlja najmoprimac u financijskom najmu te se uključuju kao dio iznosa koji je priznat kao imovina pod najmom.

Naknadno mjerenje

25. **Minimalna plaćanja najma trebaju se podjednako razdijeliti između financijskog troška i smanjenja nepodmirene obveze. Financijski se trošak treba rasporediti na razdoblja tijekom trajanja najma kako bi se postigla ista periodična kamatna stopa na preostali saldo obveze za svako razdoblje. Potencijalne najamnine teretit će troškove u razdobljima kada su nastali.**
26. Raspoređivanje financijskog troška, u praksi, na razdoblja tijekom trajanja najma, može poprimiti neki oblik aproksimacije radi lakšeg izračunavanja.
27. **Financijski najam dovodi do rashoda amortizacije za amortizirajuću imovinu kao i do financijskih rashoda za svako obračunsko razdoblje. Politika amortizacije za unajmljenu amortizirajuću imovinu treba biti dosljedna s amortizacijom imovine koja je u vlasništvu, a priznavanje amortizacije treba računati u skladu s MRS-om 16, Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS-om 38, Nematerijalna imovina. Ako ne postoji neka razumna izvjesnost da će najmoprimac steći vlasništvo na završetku trajanja najma, imovinu treba u cijelosti amortizirati u razdoblju kraćem od razdoblja najma ili njegovog vijeka uporabe.**
28. Amortizirajući iznos iznajmljene imovine raspoređuje se sustavno na svako obračunsko razdoblje za očekivano vrijeme upotrebe u skladu s politikom amortizacije koju najmoprimac usvaja za sredstva koja posjeduje a koja podliježu amortizaciji. Ako postoji razumna sigurnost da će najmoprimac

do kraja razdoblja najma dobiti pravo vlasništva, očekivano razdoblje korištenja je vijek uporabe imovine, a u protivnom se imovina amortizira tijekom razdoblja najma ili vijeka uporabe, ovisno o tome što je kraće.

29. Zbroj rashoda za amortizaciju neke imovine i financijskih rashoda razdoblja rijetko je jednak obvezama plaćanja najma i stoga nije primjereno jednostavno priznati plaćanja najma kao rashod. Prema tome, imovina i povezana obveza neće biti jednakog iznosa nakon početka trajanja najma.
30. Da bi se odredilo je li unajmljena imovina umanjena, subjekt primjenjuje MRS 36 Umanjenja imovine.
31. **Osim zahtjeva iz MRS-a 32, Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje, kod financijskog najma najmoprimac treba objaviti sljedeće:**
- (a) za svaku skupinu imovine, neto knjigovodstvena vrijednost na datum izvještaja o financijskom položaju;
 - (b) povezanost između ukupnog minimalnog plaćanja najma na datum izvještaja o financijskom položaju i njihove sadašnje vrijednosti. Osim toga, subjekt treba objaviti ukupan iznos budućih minimalnih plaćanja najma na datum izvještaja o financijskom položaju i njihove sadašnje vrijednosti za svako sljedeće razdoblje:
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
 - (iii) duže od pet godina.
 - (c) nepredviđene najamnine koje su priznate kao rashod u razdoblju;
 - (d) ukupna buduća minimalna plaćanja podnajma za koja se očekuje da će biti primljeni prema neopozivom podnajmu na datum izvještaja o financijskom položaju;
 - (e) opći opis značajnih ugovora o najmu najmoprimaca uključujući sljedeće (ali nije samo na to ograničeno):
 - (i) osnova prema kojoj se određuje nepredviđena najamnina;
 - (ii) postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcija kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijene; i
 - (iii) ograničenje nametnuto sporazumom o najmu, kao što su dividende, dodatni dug i daljnji najam.
32. Nadalje, zahtjevi u svezi objavljivanja u skladu s MRS-om 16, MRS-om 36, MRS-om 38, MRS-om 40 i MRS-om 41 primjenjuju se na najmoprimce za unajmljenu imovinu pod financijskim najmom.

Poslovni najmovi

33. **Plaćanje najma prema poslovnom najmu treba priznati kao rashod na pravocrtnoj osnovi tijekom razdoblja najma osim ako nema druge sustavne osnove koja bolje predstavlja vremenski okvir korisnikove koristi.**
34. Za poslovne najmove plaćanje najamnine (osim troškova za usluge kao što su osiguranje i održavanje) priznaje se kao rashod na pravocrtnoj osnovi, osim ako nema druge sustavne osnove koja predstavlja vremenski okvir korisnikove koristi, čak ako plaćanja nisu na toj osnovi.
35. **Pored zahtjeva navedenih u MRS-u 32, za poslovne najmove najmoprimac treba objaviti sljedeće:**

- (a) **ukupna buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima za svako sljedeće razdoblje:**
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;
 - (iii) duže od pet godina;
- (b) **ukupna buduća minimalna plaćanja podnajma za koja se očekuje da će biti primljena prema neopozivim poslovnim podnajmovima na datum izvještaja o financijskom položaju;**
- (c) **plaćeni najam i podnajam koji su priznati kao rashod u razdoblju, uz zasebne iznose minimalnih plaćanja najma, nepredviđenih najamnina i isplata podnajma;**
- (d) **opći opis najmoprimčevog značajnog sporazuma o najmu uključujući sljedeće (ali nije ograničeno na to):**
 - (i) osnova prema kojoj se nepredviđena najamnina određuje;
 - (ii) postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena; i
 - (iii) ograničenje nametnuto sporazumom o najmu, kao što su dividende, dodatni dug i daljnji najam.

Najmovi u financijskim izvještajima najmodavaca

Financijski najmovi

Početno priznavanje

36. **Najmodavci trebaju priznati imovinu koju drže pod financijskim najmom u svojoj izvještaju o financijskom položaju i prezentirati je kao potraživanje u iznosu koji je jednak neto ulaganju u najam.**
37. Prema financijskom najmu najmodavac prenosi gotovo sve rizike i koristi vezane za vlasništvo te s potraživanjima za najam najmodavac postupa kao s povratom kapitala i financijskim prihodom kako bi najmodavac primio naknadu i nagradu za svoja ulaganja i usluge.
38. Početni izravni troškovi kao što su provizije i naknade za pravne usluge i interni troškovi često nastaju kod najmodavca za vrijeme pregovaranja i dogovaranja najma. Ovdje nisu uključeni opći troškovi koji nastaju kod tima zaduženog za prodaju i marketing. Za financijske najmove, osim onih koji uključuju proizvođače ili posrednike u ulozi najmodavca, početni izravni troškovi dio su početnog mjerenja potraživanja financijskog najma te smanjuju iznos prihoda priznatih tijekom razdoblja najma. Kamatna stopa koja je sadržana u najmu definirana je tako da su početni izravni troškovi uključeni u potraživanje financijskog najma; nema potrebe da se oni zasebno dodaju. Troškovi nastali od strane proizvođača i dilera, a vezani za pregovaranje i dogovaranje najma nisu uključeni u definiciju početnih izravnih troškova. Kao rezultat toga isključeni su iz neto ulaganja u najam te su priznati kao rashod kod priznavanja dobiti od prodaje, a za financijski najam to u pravilu predstavlja početak korištenja najma.

Naknadno mjerenje

39. **Priznavanje financijskog prihoda treba se temeljiti na osnovici koja odražava konstantnu periodičnu stopu**

povrata na neto ulaganje najmodavca koje se odnosi na financijski najam.

40. Najmodavac nastoji rasporediti financijski prihod tijekom razdoblja najma na sustavnoj i racionalnoj osnovi. Ovaj raspored prihoda temelji se na modelu koji odražava konstantnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca koji se odnosi na financijski najam. Naplaćene najamnine koje se odnose na obračunsko razdoblje, bez troškova za usluge, povezuju se s bruto ulaganjem u najam kako bi se smanjila kapital i nezarađeni financijski prihod.
41. Procijenjeni nezajamčeni ostaci vrijednosti korišteni kod izračunavanja bruto ulaganja najmodavca u najam redovno se preispituju. Ako je bilo smanjenja procijenjenog nezajamčenog ostatka vrijednosti, raspored prihoda tijekom razdoblja najma se mijenja, a svako smanjenje već obračunanih i iskazanih iznosa odmah se priznaje.
- 41A. Imovina pod financijskim najmom koja je klasificirana kao imovina koja se drži radi prodaje (ili je dio grupe za otuđivanje koja je klasificirana kao imovina koja se drži radi prodaje) u skladu s MSFI 5, Kratkotrajna imovina koja se drži radi prodaje i prekinuto poslovanje bit će iskazano u skladu s navedenim MSFI.
42. **Proizvođač ili diler u ulozi najmodavca treba priznati prodaju u izvještaju o dobiti u razdoblju u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje kod izravne prodaje. Ako su primijenjene umjetno niske kamatne stope, dobit od prodaje treba ograničiti na iznos koji bi postojao da se zaračunava tržišna kamatna stopa. Troškovi nastali od strane proizvođača ili posrednika u svezi s pregovaranjem i dogovaranjem najma bit će priznati kao troškovi kod priznavanja dobiti od prodaje.**
43. Proizvođači ili dileri nude kupcima izbor da kupe ili da unajme imovina. Financijski najam sredstva od strane proizvođača ili dilera u ulozi najmodavca dovodi do dvije vrste prihoda:
- (a) dobit ili gubitak koji je jednak dobiti ili gubitku koji proizlazi iz izravne prodaje sredstva pod najmom po normalnim prodajnim cijenama koje odražava primjerene popuste na količinu ili promet; i
- (b) financijski prihod tijekom razdoblja najma.
44. Prihod od prodaje na početku razdoblja najma od strane proizvođača ili dilera u ulozi najmodavca je fer vrijednost sredstva, ili ako je manja, sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma koje obračuna najmodavac uz primjenu tržišne kamatne stope. Trošak prodaje priznat na početku razdoblja najma je trošak ili knjigovodstvena vrijednost ako se razlikuje od iznajmljene nekretnine, umanjeno za sadašnju vrijednost nezajamčenog ostatka vrijednosti. Razlika između prihoda od prodaje i troška prodaje predstavlja dobit od prodaje koja se priznaje u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje kod izravne prodaje.
45. Proizvođač ili diler u ulozi najmodavca ponekad nude umjetno niske kamatne stope da bi privukli kupce. Korištenje takve kamate imaće za posljedicu da će preveliki dio ukupnog prihoda od transakcije biti priznat u trenutku prodaje. Ako se nude umjetno niske kamatne stope, prihod od prodaje mogao bi se ograničiti na iznos koji bi bio da se primjenjuje tržišna kamatna stopa za naknadu.
46. Troškovi nastali od strane proizvođača ili dilera u ulozi najmodavca u svezi s pregovaranjem i dogovaranjem financijskog najma priznaju se kao rashod na početku razdoblja najma jer se uglavnom odnose na zaradu dobiti od prodaje proizvođača ili dilera.
47. **Pored zahtjeva navedenih u MRS 32, za financijske najmove najmodavac treba objaviti sljedeće:**
- (a) **povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na datum izvještaja o financijskom položaju i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum izvještaja o financijskom položaju. Pored toga treba se objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum izvještaja o financijskom položaju za svako od sljedećih razdoblja:**
- (i) **kraće od jedne godine;**
- (ii) **duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;**
- (iii) **duže od pet godina.**
- (b) **nezarađeni financijski prihod,**
- (c) **nezajamčeni ostatak vrijednosti koja je obračunana i iskazana kao korist najmodavca,**
- (d) **akumulirana naknada za nenaplaćena potraživanja minimalnih najamnina,**
- (e) **nepredviđene najamnine koje su priznate kao prihod u razdoblju,**
- (f) **opći opis najmodavčevih značajnih ugovora o najmu.**
48. Kao pokazatelj rasta često je korisno objaviti bruto ulaganje umanjeno za nezarađeni prihod iz novih poslova koji je dodan tijekom obračunskog razdoblja, a poslije smanjenja relevantnih iznosa za opozvane najmove.

Poslovni najmovi

49. **Najmodavac treba prikazati imovinu koja je pod poslovnim najmom u izvještaju o financijskom položaju u skladu s prirodom imovine.**
50. **Prihod od najma iz poslovnih najмова treba priznati ravnomjerno u prihod na temelju pravocrtne metode tijekom razdoblja najma, osim ako ne postoji druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir u kojem se smanjuju koristi od upotrebe iznajmljene imovine.**
51. Troškovi, uključujući i amortizaciju, koji su nastali zarađivanjem prihoda od najma priznaju se kao rashod. Prihod od najma (bez primitaka za usluge kao što su osiguranje i održavanje) priznaje se ravnomjerno u prihod na temelju pravocrtne metode tijekom trajanja najma, čak ako primici nisu ravnomjerni, osim ako ne postoji druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir u kojem se smanjuju koristi od upotrebe iznajmljene imovine.
52. **Početni izravni troškovi koji su nastali od strane najmodavca pregovaranjem i dogovaranjem poslovnog najma dodaju se na knjigovodstvena vrijednost iznajmljene imovine i priznaju se kao rashod tijekom razdoblja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.**
53. **Politika amortizacije iznajmljene imovine treba biti u skladu s uobičajenom politikom amortizacije najmodavca za sličnu imovinu, a trošak amortizacije treba se izračunati u skladu s MRS-om 16 i MRS-om 38.**

54. U svrhu utvrđivanja umanjena iznajmljene imovine, subjekt primjenjuje MRS 36.
55. Proizvođač ili diler u ulozi najmodavca ne priznaje dobit od prodaje kada se ulazi u poslovni najam budući da on nije ekvivalent prodaji.
56. **Pored zahtjeva navedenih u MRS-u 32, kod poslovnih najмова najmodavac treba objaviti sljedeće:**
- (a) **buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima u ukupnom iznosu za svako od sljedećih razdoblja:**
- (i) **kraće od jedne godine;**
- (ii) **duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina;**
- (iii) **duže od pet godina.**
- (b) **ukupne nepredviđene najamnine priznate kao prihod u razdoblju.**
- (c) **opći opis najmodavčevih značajnih sporazuma o najmu.**
57. Nadalje, zahtjevi objavljivanja sadržani u MRS-u 16, MRS-u 36, MRS-u 38, MRS-u 40 i MRS-u 41 primjenjuju se na najmodavce za imovinu pod poslovnim najmom.

Prodaja i transakcija povratnog najma

58. Prodaja i transakcija povratnog najma sadrže prodaju neke imovine i povrat iste imovine. Najamnina i prodajna cijena u pravilu su međuovisne, jer se o njima pregovara u paketu. Računovodstveni postupak s prodajom i transakcijom povratnog najma ovisi o vrsti tog najma.
59. **Ako je transakcija prodaje i povratni najam u okviru financijskog najma, višak prihoda od prodaje iznad knjigovodstvene vrijednosti ne treba se odmah priznati kao prihod u financijskim izvještajima prodavača-najmoprimca. Umjesto toga navedeni iznos treba odgoditi i amortizirati tijekom razdoblja najma.**
60. Ako je povratni najam financijski najam, ta transakcija je način na koji najmodavac osigurava financiranje najmoprimca, a kao osiguranje služi sama imovina. Iz tih razloga nije primjereno razmatrati višak od prodaje iznad knjigovodstvene vrijednosti kao prihod. Stoga se takav višak odgađa i amortizira tijekom razdoblja najma.
61. **Ako je transakcija prodaje i povratni najam u okviru poslovnog najma te ako je jasno da je ta transakcija utemeljena po fer vrijednosti, dobit ili gubitak treba se odmah priznati. Ako je prodajna cijena ispod fer vrijednosti, dobit ili gubitak treba se odmah priznati osim ako se gubitak kompenzira budućim najamninama ispod tržišne cijene te se u tom slučaju treba odgoditi i amortizirati u razmjeru s plaćanjima najma tijekom razdoblja u kojem se očekuje da će se imovina koristiti. Ako je prodajna cijena iznad fer vrijednosti, iznos koji premašuje fer vrijednost treba odgoditi i amortizirati tijekom razdoblja u kojem se očekuje da će se imovina koristiti.**
62. Ako je povratni najam poslovni najam, a plaćanje najma i prodajna cijena su utvrđeni po fer vrijednosti, radi se o normalnoj prodajnoj transakciji te se dobit ili gubitak odmah priznaje.
63. **Ako je kod poslovnih najмова fer vrijednost u vrijeme transakcije prodaje i povratnog najma niža od knjigovodstvene vrijednosti sredstva, gubitak koji je jednak**

iznosu razlike između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti treba odmah priznati.

64. Kod financijskih najмова takva usklađenja nisu potrebna, osim ako nije došlo do umanjena vrijednosti, u kojem slučaju se knjigovodstvena vrijednost smanjuje do nadoknadi-vog iznosa u skladu s MRS-om 36.
65. Kod transakcija prodaje i povratnog najma zahtjevi za objavljivanjem jednako se primjenjuju kod najmoprimaca i najmodavaca. Zahtijevani opis značajnih ugovora o najmu dovodi do objavljivanja jedinstvenih ili neuobičajenih odredbi sporazuma ili uvjeta transakcije prodaje i povratnog najma.
66. Transakcije prodaje i povratni najam mogu potaknuti uporabu kriterija za zasebno objavljivanje u MRS-u 1, Prikazivanje financijskih izvještaja.

Prijelazne odredbe

67. **Na temelju točke 68, retroaktivna primjena ovog Standarda se potiče ali se ne zahtijeva. Ako se ovaj MRS ne primjenjuje retroaktivno, saldo prije postojanja financijskog najma smatra se ispravno utvrđenim od strane najmodavca, a odredit će se naknadno u skladu s odredbama ovog Standarda.**
68. **Subjekt koji je prije primjenjivao MRS 17 (revidiran 1997.) primjenjivat će dodatke u ovom Standardu retroaktivno za sve najmove ili, ako MRS 17 (revidiran 1997.) nije primjenjivan retroaktivno, za sve najmove ugovorene otkad je Standard prvi put primijenjen.**

Datum stupanja na snagu

69. **Subjekt treba primjenjivati ovaj Standard za godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt počne s primjenom ovog Standarda prije 1. siječnja 2005. godine, treba objaviti tu činjenicu.**

Povlačenje MRS 17 (revidiran 1997.)

70. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 17, Najmovi (revidiran 1997.),

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 18

Prihodi

Cilj

Prihodi su definirani u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja kao povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku pritjecanja ili povećanja imovine ili smanjenja obveza koje ima za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koja se odnose na unose sudionika u kapitalu. Prihodi uključuju prihode i dobitke. Prihodi su priljevi koji proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta te imaju različite nazive, kao što su prihodi od prodaje, provizije, kamate, dividende i tantijemi. Cilj je ovog Standarda propisati računovodstveni postupak za prihode koji proizlaze iz određenih vrsta transakcija i događaja.

Osnovni zadatak u računovodstvu za prihode je određivanje kada treba priznati prihode. Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritijecati u subjekt i da se te koristi mogu pouzdano izmjeriti. Ovaj Standard identificira okolnosti u kojima su ovi kriteriji ispunjeni te će

se stoga priznati prihodi. Standard također pruža praktične upute za primjenu tih kriterija.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard treba primijeniti u računovodstvu prihoda koji nastaju iz sljedećih transakcija i događaja:**
 - (a) prodaje proizvoda;
 - (b) pružanje usluga; i
 - (c) korištenja imovine subjekta od strane drugih, a čime se zarađuju kamate, tantijemi i dividende.
2. Ovaj Standard zamjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 18 – Računovodstvo prihoda, usvojen 1982.
3. Proizvodi uključuju proizvode koje je subjekt proizveo radi prodaje i robu kupljenu za ponovnu prodaju, kao što je trgovačka roba koju je kupio trgovac na malo ili zemljište i drugu nekretninu držane radi preprodaje.
4. Pružanje usluga uobičajeno uključuje postupanje subjekta kojim se izvršavaju ugovoreni zadaci tijekom ugovorenog vremenskog razdoblja. Usluge se mogu pružati u okviru jednog ili više razdoblja. Neki se ugovori o pružanju usluga izravno odnose na ugovore o izgradnji, primjerice usluge projektnih menadžera ili arhitekata. Ovaj se Standard ne bavi prihodima koji proizlaze iz takvih ugovora, već se oni uređuju u skladu sa zahtjevima za ugovore o izgradnji navedenim u MRS-u 11, Ugovori o izgradnji.
5. Korištenje imovine subjekta od strane drugih rezultira prihodima u sljedećim oblicima:
 - (a) kamate – naknade za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata ili iznosa koji se duguju subjektu;
 - (b) tantijemi – naknade za korištenje dugotrajne imovine subjekta, primjerice, patenata, trgovačkih znakova, autorskih prava i računalskih softwera; i
 - (c) dividende – raspodjela dobiti ulagateljima u kapital u razmjeru udjela u kapitalu pojedine vrste kapitala.
6. Ovaj Standard ne bavi se prihodima koji proizlaze iz:
 - (a) ugovora o najmovima (vidjeti MRS 17, Najmovi);
 - (b) dividendi koje proizlaze iz ulaganja koje se obračunavaju prema metodi udjela (vidjeti MRS 28, Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte);
 - (c) ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI-a 4, Ugovori o osiguranju;
 - (d) promjene fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza ili njihova otuđenja (vidjeti MRS 39, Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje);
 - (e) promjene vrijednosti druge tekuće imovine;
 - (f) početnog priznavanja i promjena fer vrijednosti biološke imovine povezane s poljoprivrednom proizvodnjom (vidjeti MRS 41); i
 - (g) vađenja ruda.

Definicije

7. **U ovom se Standardu koriste sljedeće definicije s navedenim značenjem:**

Prihod je bruto priljev ekonomskih koristi tijekom razdoblja koji proizlazi iz redovnih aktivnosti subjekta, i koji ima za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koja se odnose na unose sudionika u kapitalu.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

8. Prihodi uključuju samo primljene bruto priljeve ekonomskih koristi i potraživanja subjekta za njegov račun. Naplaćeni iznosi u ime trećih, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i porez na dodanu vrijednost nisu ekonomske koristi koje priteču u subjekt i nemaju za posljedicu povećanje kapitala. Stoga se oni isključuju iz prihoda. Slično tome, u zastupničkom odnosu bruto priljevi ekonomskih koristi obuhvaćaju iznose koji su naplaćeni u ime naredbodavatelja i ne rezultiraju povećanjem kapitala subjekta. Ti naplaćeni iznosi u ime naredbodavatelja, nisu prihodi. Umjesto toga prihod je iznos provizije.

Mjerenje prihoda

9. **Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja¹.**
10. Iznos prihoda koji proizlazi iz neke transakcije obično se određuje sporazumom između subjekta i kupca ili korisnika imovine. On se mjeri po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir iznos bilo kojih trgovačkih popusta i rabata koje odobrava subjekt.
11. U većini slučajeva naknada je u obliku novca ili novčanih ekvivalenata i prihod je iznos novca i novčanih ekvivalenata koji je primljen ili se potražuje. Međutim, ako je priljev novca i novčanih ekvivalenata odložen, fer vrijednost naknade može biti manja od nominalnog iznosa primljenog novca ili potraživanja. Primjerice, subjekt može dati kupcu besamatni kredit ili od kupca primiti mjenicu, kao naknadu za prodane proizvode, koja sadrži kamatnu stopu nižu od tržišne. Kada taj sporazum predstavlja financijsku transakciju, fer vrijednost naknade određuje se diskontiranjem svih budućih primitaka primjenjujući imputiranu kamatnu stopu. Imputirana kamatna stopa je približno određiva kao:
 - (a) stopa koja prevladava u sličnim instrumentima nekog izdavatelja sa sličnim kreditnim rejtingom; ili
 - (b) kamatna stopa koja diskontira nominalni iznos instrumenta na tekuću novčanu prodajnu cijenu proizvoda ili usluga.

Razlika između fer vrijednosti i nominalnog iznosa naknade priznaje se kao prihod od kamata u skladu s točkama 29. i 30. i sukladno MRS-u 39, Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje.

12. Kada se proizvodi ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti, to se ne smatra transakcijom koja stvara prihode. Ovo je često slučaj s robama kao što su nafta ili mlijeko gdje dobavljači međusobno razmjenjuju ili zamjenjuju zalihe na različitim lokacijama kako bi pravodobno zadovoljili potražnju na pojedinim lokacijama. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjenu za neslične proizvode ili usluge, ta se zamjena smatra transakcijom koja stvara prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata. Kada se fer vrijednost primljenih roba ili usluga ne može izmjeriti pouzdano, prihod se mjeri po fer vrijednosti danih roba ili usluga usklađenih za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata.

Identificiranje transakcije

13. Kriteriji priznavanja iz ovog Standarda obično se primjenjuju odvojeno za svaku transakciju. Međutim, u određenim okolnostima potrebno je primijeniti kriterije priznavanja na odvojene prepoznatljive dijelove jedne transakcije kako bi se odrazila bit transakcije. Primjerice, kada prodajna cijena proizvoda sadrži prepoznatljiv iznos za kasnije usluge održavanja, taj se iznos razgraničava i priznaje kao prihod tijekom razdoblja pružanja usluge održavanja. Suprotno tome, kriteriji priznavanja primjenjuju se na dvije ili više transakcija zajedno kada su povezane na takav način da se ne može razumjeti komercijalni učinak bez sagledavanja skupa transakcija kao cjeline. Primjerice, subjekt može prodati proizvode i istodobno sklopiti posebni ugovor o otkupu tih proizvoda te i na taj način negirati samostalni učinak transakcije; u takvom slučaju se dvije transakcije sagledavaju zajedno.

Prodaja proizvoda

14. **Prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti:**

- subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,**
 - subjekt ne zadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,**
 - iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,**
 - vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritecати u subjekt, i**
 - troškovi, koji su nastali ili će nastati vezani za transakciju, mogu se pouzdano izmjeriti.**
15. Procjena o tome kada je subjekt prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva, zahtijeva ispitivanje okolnosti nastanka transakcije. U većini slučajeva, prijenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prijenosom prava vlasništva ili prijenosom posjedovanja na kupca. Ovo je u većini slučaj kod trgovine na malo. U drugim slučajevima prijenos rizika i vlasništva nastaje u različito vrijeme od onoga kada se pravno prenosi vlasništvo ili posjedovanje na kupca.
16. Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, takva transakcija nije prihod i prihod se ne priznaje. Subjekt može zadržati značajan rizik vlasništva na više načina. Primjeri situacija u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi vlasništva jesu:
- kada subjekt zadržava obvezu za nezadovoljavajuće izvršenje, nepokrivenu uobičajenim rezerviranjima za jamstva;
 - kada je primitak prihoda od pojedine prodaje uvjetovan s kupčevim stvaranjem prihoda od prodaje njegovih proizvoda;
 - kada se isporučeni proizvodi instaliraju i instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije dovršio; i
 - kada kupac ima pravo opozvati kupnju iz razloga navedenoga u ugovoru o kupnji i subjekt nije siguran glede vjerojatnosti povrata.
17. Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Primjerice, prodavatelj može pravno zadržati vlasništvo nad robom isključivo da zaštiti naplativost dospjelog iznosa. U tom slučaju, ako je subjekt prenio značajne rizike i koristi vlasništva, to je transakcija prodaje i priznaje se prihod. Drugi primjer kada subjekt

zadržava samo beznačajni rizik vlasništva može biti prodaja na malo kada se nudi povrat novca, ako kupac nije zadovoljan. U takvim slučajevima prihod se priznaje u vrijeme prodaje, uz uvjet da prodavatelj može sigurno procijeniti buduće refundacije i priznati obvezu za te refundacije temeljenu na ranijem iskustvu i drugim relevantnim čimbenicima.

18. Prihod se priznaje samo ako je vjerojatno da će ekonomske koristi, povezane s transakcijom, pritecати u subjekt. U nekim slučajevima to možda neće biti vjerojatno sve dok naknada nije primljena ili dok nesigurnost nije otklonjena. Primjerice, nije sigurno hoće li inozemna vlada dati dopuštenje isplate naknade od prodaje u inozemstvu. Kada je dopuštenje dano, nesigurnost je otklonjena i prihod se priznaje. Međutim, ako nesigurnost naplate nastane kod iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerojatnost naplate priznaje se kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.
19. Prihodi i rashodi koji se odnose na istu transakciju ili drugi događaj priznaju se istodobno; taj postupak obično se naziva sučeljavanje prihoda i rashoda. Rashodi, uključujući jamstva i druge troškove koji trebaju nastati poslije isporuke proizvoda, obično se mogu pouzdano izmjeriti kada su ispunjeni drugi uvjeti za priznavanje prihoda. Međutim, prihodi se ne mogu priznati ako se rashodi ne mogu pouzdano izmjeriti; u takvim okolnostima bilo koja naknada, koja je već primljena za prodaju roba, priznaje se kao obveza.

Pružanje usluga

20. **Kada se ishod transakcije, koja obuhvaća pružanje usluga, može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom priznat će se prema stupnju dovršenosti transakcije na datum izvještaja o financijskom položaju. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**
- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,**
 - vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritecати u subjekt,**
 - stupanj dovršenosti transakcije na datum izvještaja o financijskom položaju može se pouzdano izmjeriti, i**
 - nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.**
21. Priznavanje prihoda prema stupnju dovršenosti transakcije često se naziva metoda stupnja dovršenosti. Prema ovoj metodi prihod se priznaje u obračunskom razdoblju u kojem su pružene usluge. Priznavanje prihoda na ovoj osnovi pruža korisne informacije o obujmu aktivnosti usluga i uspješnosti tijekom razdoblja. MRS 11 Ugovori o izgradnji također zahtijeva priznavanje prihoda na toj osnovi. Zahtjevi toga Standarda su načelno primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih rashoda za transakcije koje obuhvaćaju pružanje usluga.
22. Prihod se priznaje samo kad je vjerojatno da će ekonomske koristi, povezane s transakcijom, pritecати u subjekt. Međutim, kada neizvjesnost naplate nastaje kod iznosa već uključenog u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji naplata prestaje biti vjerojatna priznaje se kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.
23. Subjekt je obično u mogućnosti izraditi pouzdane procjene nakon što se s drugim sudionicima u transakciji sporazumije o sljedećem:

- (a) pravu svakog sudionika koje se može ostvariti u pogledu usluge koju stranke trebaju pružiti i primiti;
 - (b) naknadi koju treba razmijeniti; i
 - (c) načinu i uvjetima podmirivanja.
- Također je za subjekt obično nužno da ima učinkoviti interni sustav financijskog planiranja i sustav izvještavanja. Subjekt preispituje, a kada je neophodno i mijenja, procjene prihoda kako se usluge obavljaju. Potreba za takvim promjenama nužno ne pokazuje da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti.
24. Stupanj dovršenosti transakcije može se odrediti različitim metodama. Subjekt koristi metodu koja pouzdano mjeri obavljene usluge. Ovisno o prirodi transakcije, metode mogu uključiti:
- (a) pregled obavljenog rada;
 - (b) usluge obavljene do određenog datuma, kao postotak ukupnih usluga koje se trebaju obaviti; ili
 - (c) razmjer nastalih troškova do određenoga datuma u ukupno procijenjenim troškovima transakcije. Samo se troškovi koji odražavaju obavljene usluge do određenoga datuma uključuju u nastale troškove do toga datuma. Samo se troškovi koji odražavaju obavljene usluge ili usluge koje treba obaviti uključuju u procijenjene ukupne troškove transakcije.
- Postupna plaćanja i primljeni predujmovi od kupaca često ne odražavaju obavljene usluge.
25. Ako se usluge pružaju kroz neodređeni broj radnji tijekom određenog vremena, iz praktičnih razloga se prihodi priznaju ravnomjerno tijekom određenoga razdoblja, osim ako ne postoje dokazi da neka druga metoda bolje odražava stupanj dovršenosti. Ako je određena radnja mnogo važnija nego druge radnje, priznavanje prihoda odlaže se sve dok se ta radnja ne obavi.
26. **Kada se ishod transakcije, koja obuhvaća pružanje usluga, ne može pouzdano procijeniti, prihod će se priznati samo u visini priznatih rashoda koji se mogu nadoknaditi.**
27. U ranim fazama transakcije čest je slučaj da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti. Unatoč tome može biti vjerojatno da će subjekt nadoknaditi nastale troškove transakcije. Stoga se prihod priznaje samo u visini nastalih troškova za koje se očekuje da će se nadoknaditi. Kako se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti, ne priznaje se dobit.
28. Ako se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti i nije vjerojatno da će se nastali troškovi nadoknaditi, prihod se ne priznaje, a nastali se troškovi priznaju kao rashod. Kada više ne postoje neizvjesnosti koje sprječavaju da se ishod ugovora može pouzdano procijeniti, prihod se priznaje u skladu s točkom 20, a ne u skladu s točkom 26.

Kamate, tantijemi i dividende

29. **Prihodi koji nastaju korištenjem imovine subjekta od strane drugih subjekata, koja nosi kamate, tantijeme i dividende, priznat će se na osnovama postavljenim u točki 30. kada:**
- (a) je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom priti u subjekt, i
 - (b) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti.
30. **Prihodi će se priznati na sljedećim osnovama:**

- (a) kamate će se priznati primjenom efektivne kamatne stope kako je navedeno u MRS-u 39, točke 9. i VP5-AVP8;
 - (b) tantijeme će se priznati na osnovi nastanka događaja u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i
 - (c) dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividende.
31. [Brisano]
32. Kada je nenaplaćena kamata nastala prije stjecanja ulaganja koje donosi kamatu, naknadni se primitak kamate raspoređuje između razdoblja prije i razdoblja poslije stjecanja; samo se dio kamata koji se odnosi na razdoblje poslije stjecanja priznaje kao prihod.
33. Tantijeme, koje su obračunane u skladu s uvjetima relevantnog ugovora, obično se priznaju na toj osnovi, osim ako je primjerenije, imajući u vidu suštinu sporazuma, priznati prihode na nekoj drugoj sustavnoj i racionalnoj osnovi.
34. Prihodi se priznaju samo kada je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom priti u subjekt. Međutim, ako nastanu nesigurnosti naplate iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji vjerojatnost naplate više ne postoji priznaje se kao rashod, a ne ispravlja se iznos izvorno priznatog prihoda.

Objavlivanje

35. **Subjekt treba objaviti:**
- (a) računovodstvene politike usvojene za priznavanje prihoda, uključujući usvojene metode za određivanje stupnja dovršenosti kod pružanja usluga;
 - (b) iznos svake značajne kategorije prihoda priznate tijekom razdoblja, uključujući prihode nastale iz:
 - (i) prodaje proizvoda;
 - (ii) pružanja usluga;
 - (iii) kamata;
 - (iv) tantijema;
 - (v) dividendi; i
 - (c) iznos prihoda koji proizlazi iz razmjene proizvoda ili usluga uključenih u svaku značajnu kategoriju prihoda.
36. Subjekt objavljuje nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS-om 37, Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu proizaći iz takvih stavaka kao što su troškovi jamstava, odštetni zahtjevi, kazne ili mogući gubici.
- Datum stupanja na snagu**
37. **Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 1995. godine.**

**MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI
STANDARD 19
Primanja zaposlenih**

Cilj

Cilj je ovoga Standarda propisati računovodstvo i objavljivanje u svezi primanja zaposlenih. Standard zahtijeva da subjekt prizna:

- (a) obvezu kada je zaposleni pružio uslugu u razmjeni za primanje zaposlenog koje treba platiti u budućnosti; i
- (b) rashod kada subjekt troši ekonomsku korist koja proizlazi iz pružene usluge zaposlenog u razmjeni za primanja zaposlenog.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard treba primijeniti poslodavac u računovodstvu za sva primanja zaposlenih, osim onih na koja se primjenjuje MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama.**
2. Ovaj se Standard ne bavi izvještavanjem planova primanja zaposlenih (vidjeti MRS 26 *Računovodstvo i izvještavanje mirovinskih planova*).
3. Primanja zaposlenih na koja se primjenjuje ovaj Standard uključuju primanja osigurana:
 - (a) prema formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i pojedinog zaposlenog, skupine zaposlenih ili njihovih predstavnika;
 - (b) prema zakonskim zahtjevima ili granskim sporazumima gdje se od subjekta zahtijeva plaćanje doprinosa planovima na razini države, regije, djelatnosti ili planovima s više poslodavaca; ili
 - (c) prema neformalnoj praksi koja dovodi do izvedene obveze. Neformalna praksa stvara izvedenu obvezu tamo gdje subjekt nema realnu alternativu, već isplaćuje primanja zaposlenih. Izvedena obveza je, primjerice, ako se mijenja neformalna praksa subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu njegovom odnosu sa zaposlenima.
4. Primanja zaposlenih uključuju:
 - (a) kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su nadnice, plaće i doprinosi socijalnom osiguranju, naknade za korištenje godišnjeg odmora i naknade za vrijeme bolovanja, sudjelovanje u dobiti i bonusi (ako je plativo unutar dvanaest mjeseci od završetka obračunskog razdoblja) i nenovčana primanja (kao što je zdravstvena njega, korištenje kuća, automobila i besplatno ili po povlaštenoj cijeni roba ili usluga) sadašnjih zaposlenika;
 - (b) primanja poslije prestanka zaposlenja kao što su mirovine, druga mirovinska primanja, životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena zaštita poslije prestanka zaposlenja;
 - (c) ostala dugoročna primanja zaposlenih kao što su naknade za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknade za vrijeme studijskog usavršavanja, jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad, naknade na vrijeme duže spriječenosti za rad, ako ne dospijevaju za plaćanje u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja obračunskog razdoblja, sudjelovanje u dobiti, bonusi i odgođene naknade; i
 - (d) otpremnine.

Budući da se svaka kategorija prethodno navedena u točkama (a) do (d) razlikuje po svojim obilježjima, ovaj Standard utvrđuje zasebne zahtjeve za svaku ovu kategoriju.
5. Primanja zaposlenih uključuju primanja koje se osiguravaju zaposlenima ili njihovim uzdržanim osobama, a koja se mogu podmiriti isplatom (ili davanjem roba ili usluga) koje se izvršavaju izravno zaposlenima, njihovim supružnicima,

djeci i drugim uzdržanim osobama ili drugima, kao što su osiguravajuća društva.

6. Zaposleni može pružati subjektu uslugu u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, povremeno ili privremeno. Za svrhe ovoga Standarda, u zaposlene su uključeni direktori i druge osobe u menadžmentu.

Definicije

7. U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s navedenim značenjem:

Primanja zaposlenih jesu svi oblici naknada koje daje subjekt u zamjenu za usluge koje pružaju zaposleni.

Kratkoročna primanja zaposlenih jesu primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja dospijevaju unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s tim povezane usluge.

Primanja poslije prestanka zaposlenja jesu primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa poslije prestanka zaposlenja.

Planovi primanja poslije prestanka zaposlenja jesu formalni i neformalni sporazumi prema kojima subjekt osigurava primanja poslije prestanka zaposlenja jednom ili više zaposlenih.

Planovi definiranih doprinosa jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i koji nema zakonske niti izvedene obveze da uplati naknadne doprinose ako fond ne posjeduje dovoljno imovine da isplati sva primanja zaposlenih koji se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i ranijim razdobljima.

Planovi definiranih primanja jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja koji nisu planovi definiranih doprinosa.

Planovi više poslodavaca jesu planovi definiranih doprinosa (osim državnih planova) ili planovi definiranih primanja (osim državnih planova) koji:

- (a) udružuju sredstva doprinosa različitih subjekata koji nisu pod zajedničkom kontrolom; i
- (b) koriste navedena sredstva kako bi osigurali primanja zaposlenih više od jednog subjekta, tako da su razina doprinosa i primanja određeni bez obzira na subjekt koji zapošljava navedene zaposlene.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih jesu primanja zaposlenih (osim primanja poslije prestanka zaposlenja i otpremnina) koja ne dospijevaju unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem su zaposlenici pružali s tim povezane usluge.

Otpremnine jesu primanja zaposlenih plativa kao rezultat ili:

- (a) odluke subjekta da prekinu radni odnos nekih zaposlenika prije redovnog datuma umirovljenja; ili
- (b) odluke zaposlenih da dragovoljno prihvate prekid radnog odnosa (smanjenje viška broja zaposlenih) u zamjenu za te naknade.

Primanja zaposlenih koja su stečena jesu primanja zaposlenih koja nisu uvjetovana zaposlenjem u budućim razdobljima.

Sadašnja vrijednost obveza za definirana mirovinska primanja je sadašnja vrijednost, bez umanjenja imovine

plana, očekivanih budućih plaćanja potrebnih za podmirivanje obveze nastale temeljem usluge zaposlenog u tekućem i ranijim razdobljima.

Trošak tekućeg rada je povećanje sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja koje proizlaze iz usluga rada u tekućem razdoblju.

Trošak kamate je povećanje sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja tijekom razdoblja koja nastaje jer su primanja jedno razdoblje bliža dospijecu.

Imovina plana se sastoji od:

- (a) imovine koji drži fond za dugoročna primanja zaposlenih; i
- (b) police osiguranja koje ispunjavaju uvjete.

Imovina koju drži fond za dugoročna primanja zaposlenih je imovina (osim neprenosivih financijskih instrumenata koje je izdao izvještajni subjekt):

- (a) koju drži subjekt (fond) koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i koji postoji samo kako bi isplatio ili osigurao novčana sredstva za isplatu primanja zaposlenih; i
- (b) koja je raspoloživa samo za podmirenje obveza za primanja zaposlenih ili osiguravanje novčanih sredstava za podmirivanje, a nije raspoloživa vjerovnicima subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i koja se ne može vratiti subjektu, osim ako:
 - (i) je preostala imovina fonda dovoljna za ispunjenje svih obveza plana ili izvještajnog subjekta za primanja zaposlenih; ili
 - (ii) se imovina vraća izvještajnom subjektu kako bi se nadoknadila već plaćena primanja zaposlenih.

Polica osiguranja koja ispunjava uvjete je neka polica osiguranja koju je izdao osiguravatelj koji nije povezana osoba (kako je definirano u MRS-u 24, *Povezane osobe*) izvještajnog subjekta, ako primici od police:

- (a) mogu biti upotrijebljeni samo za podmirenje obveza za primanja zaposlenih ili osiguravanje sredstava za podmirivanje; i
- (b) nisu raspoloživi vjerovnicima subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i koji ne mogu biti plaćeni subjektu, osim ako:
 - (i) primici predstavljaju višak imovine koji nije potreban da bi se policom ispunile sve s njom povezane obveze za primanja zaposlenih; ili
 - (ii) se primici vraćaju izvještajnom subjektu kako bi se nadoknadila već plaćena primanja zaposlenih.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Povrat od imovine plana jesu kamate, dividende i drugi prihodi koji proizlaze iz imovine plana, zajedno s realiziranim i nerealiziranim dobitcima i gubicima od imovine plana, umanjeno za troškove upravljanja planom (osim onih koji su uključeni u aktuarske pretpostavke korištene pri mjerenju obveze za definirana primanja) kao i umanjeno za poreznu obvezu samoga plana.

Aktuarski dobitci i gubici sastoje se od:

(a) iskustvenih usklađenja (učinci razlika između ranijih aktuarskih pretpostavki i onoga što se stvarno dogodilo); i

(b) učinaka promjena aktuarskih pretpostavki.

Trošak minuloga rada je promjena sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja za usluge zaposlenih u ranijim razdobljima, koja je proizašla u tekućem razdoblju zbog uvođenja ili promjena primanja poslije prestanka zaposlenja ili drugih dugoročnih primanja zaposlenih. Trošak minulog rada može biti pozitivan (kada se primanja uvode ili mijenjaju na način da se sadašnja vrijednost obveze za definiranih primanja povećava) ili negativan (kada se postojeća primanja mijenjaju na način da se sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja smanjuje).

Kratkoročna primanja zaposlenih

8. Kratkoročna primanja zaposlenih uključuje stavke kao što su:
 - (a) plaće, nadnice i doprinosi za socijalno osiguranje;
 - (b) naknade za kratkoročna odsustva (kao što su plaćeni godišnji odmor, bolovanje i slično) kada naknada za odsustva dopijeva u okviru dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s njima povezane svoje usluge;
 - (c) sudjelovanje u dobiti i obveze za bonuse u okviru dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje s njima povezane usluge;
 - (d) nenovčane naknade (kao što su zdravstvena zaštita, korištenje kuća, automobila te besplatno ili uz povlaštenu cijenu korištenje dobara ili usluga) za postojeće zaposlene.
9. Računovodstvo kratkoročnih primanja zaposlenih obično je jednostavno budući da se ne zahtijevaju nikakve aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza ili troška te da ne postoji mogućnost aktuarskog dobitka ili gubitka. Međutim, obveze za kratkoročna primanja se mjere na nediskontiranoj osnovi.

Priznavanje i mjerenje

Sva kratkoročna primanja zaposlenih

10. Kada je zaposlenik pružio uslugu subjektu tijekom računovodstvenog razdoblja, subjekt treba priznati nediskontirani iznos kratkoročnih primanja koje se očekuju platiti u zamjenu za tu uslugu:
 - (a) kao obvezu (obveze za obračunano a odgođeno plaćanje troškova), poslije oduzimanja već plaćenog iznosa. Ako ovaj plaćeni iznos premašuje nediskontirani iznos primanja, taj se višak treba priznati kao imovina (unaprijed plaćeni troškovi) do iznosa u kojem će taj predujam dovesti do, primjerice, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca; i
 - (b) kao rashod, osim ako drugi Standard ne zahtijeva ili dopušta uključivanje ovih primanja u trošak imovine (vidjeti, primjerice, MRS 2 Zalihe i MRS 16 Nekretnine, postrojenje i oprema).

U točkama 11., 14. i 17. objašnjeno je kako subjekt treba primijeniti ovaj zahtjev na kratkoročna primanja u obliku naknade za vrijeme odsustvovanja te sudjelovanja u dobiti i bonusa.

Kratkoročne naknade za vrijeme odsustvovanja

11. Subjekt treba priznati prema točki 10. očekivani trošak kratkoročnih primanja u obliku naknada za vrijeme odsustvovanja, kako slijedi:

- (a) u slučaju akumuliranja naknade za vrijeme odsustvovanja, kada zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihova prava na buduće naknade za vrijeme odsustvovanja; i
- (b) u slučaju naknada za vrijeme odsustvovanja koje se ne akumuliraju, kada odsustvovanje nastane.
12. Subjekt može zaposlenima naknaditi odsustvovanja iz raznih razloga, kao što su godišnji odmor, bolovanje i kratkoročna nemogućnost rada, porodijski dopust, rad u sudskoj poroti i sluzenje vojnoga roka. Pravo na primanje naknada za vrijeme odsustvovanja dijeli se na dvije kategorije, i to:
- (a) akumulirajuće; i
- (b) neakumulirajuće.
13. Akumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja jesu one koje se prenose unaprijed i mogu se koristiti u narednim razdobljima ako se pravo korištenja ne iskoristi u cijelosti u tekućem razdoblju. Akumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja mogu biti sa stečenim pravom na konačnu isplatu (drugim riječima, zaposleni imaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napuštaju subjekt) ili bez stečenog prava na konačnu isplatu (kada zaposleni nemaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napuštaju subjekt). Obveza nastaje kako zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vrijeme odsustvovanja. Ova obveza postoji i priznaje se čak ako su naknade za vrijeme odsustvovanja bez stečenog prava na konačnu isplatu, premda na mjerenje te obveze utječe mogućnost da zaposleni mogu napustiti subjekt prije nego iskoriste akumulirane naknade za vrijeme odsustvovanja bez stečenog prava na konačnu isplatu.
14. Subjekt mjeri očekivani trošak akumulirajućih naknada za vrijeme odsustvovanja kao dodatni iznos koji očekuje da će platiti kao rezultat neiskorištenog prava koje je akumulirano na datum izvještaja o financijskom položaju.
15. Prema metodi navedenoj u prethodnoj točki mjeri se obveza u iznosu dodatnih isplata koje se očekuju da će nastati isključivo iz činjenice da se prava akumuliraju. U mnogim slučajevima subjekt možda neće trebati provesti podrobna izračunavanja kako bi se procijenilo da ne postoji značajna obveza za neiskorišteni naknadu za vrijeme odsustvovanja. Primjerice, obveza za vrijeme bolovanja vjerojatno će biti značajna ako postoji formalno ili neformalno razumijevanje da se neiskorišteno plaćeno bolovanje može iskoristiti kao plaćeno odsustvo.

Primjer koji objašnjava točke 14. i 15.

Neki subjekt ima 100 zaposlenih, a svaki ima pravo na pet radnih dana godišnje plaćenog bolovanja. Neiskorišteno bolovanje može se prenijeti u narednu kalendarsku godinu. Prvo se uzima pravo na bolovanje tekuće godine, potom prenijeto stanje prethodne godine (LIFO osnova). Na 31. prosinca 20X1. prosječno neiskorišteno pravo je dva dana po zaposlenome. Subjekt očekuje na osnovi dosadašnjeg iskustva, za koje se očekuje da će se nastaviti, da će 92 zaposlena uzeti ne više od dva bolovanja u 20X2. godini, dok će preostalih 8 zaposlenih koristiti prosjek od šest i pol dana.

Subjekt očekuje da će platiti dodatnih 12 dana plaćenog bolovanja kao rezultat neiskorištenog prava koje je akumulirano na 31. prosinca 20X1. (jedan i pol dan svaki, za 8 zaposlenih). Prema tomu, subjekt priznaje obvezu koja je jednaka 12 dana plaćenog bolovanja.

16. Neakumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja se ne prenose u naredno razdoblje. One propadaju ako se pravo u tekućem razdoblju ne iskoristi u cijelosti i ne daje pravo zaposlenima na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kod napuštanja subjekta. Ovo je obično slučaj za plaćeno bolovanje (u visini za koju neiskorišteno proteklo pravo ne povećava buduća prava), odsustvo za porodijski dopust i naknade za sudjelovanje u sudskoj poroti ili vojnoj službi. Subjekt ne priznaje obvezu ili rashod sve do vremena odsustvovanja, budući da rad zaposlenog ne povećava iznos prava na naknade.

Planovi sudjelovanja u dobiti i bonusu

17. Subjekt treba priznati očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa prema točki 10. samo, i isključivo, ako:
- (a) subjekt ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takvu isplatu kao rezultat prošlog događaja; i
- (b) može se obaviti pouzdana procjena obveze.
- Sadašnja obveza postoji kada i samo kada subjekt nema realnu alternativu da izvrši ove isplate.
18. Prema nekim planovima sudjelovanja u dobiti, zaposleni primaju dio dobiti samo ako ostanu u subjektu određeno razdoblje. Takvi planovi stvaraju izvedenu obvezu budući da zaposleni pružaju svoje usluge koje povećavaju iznos koji treba platiti, ako ostanu u službi sve do kraja utvrđenog razdoblja. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposleni mogu napustiti subjekt bez primanja isplate udjela u dobiti.

Primjer koji objašnjava točku 18.

Prema planu sudjelovanja u dobiti, zahtijeva se od subjekta da plati određeni iznos svoje neto dobiti za godinu zaposlenima koji rade u toj godini. Ako niti jedan zaposleni ne napusti subjekt tijekom godine, ukupna isplata za sudjelovanje u raspodjeli dobiti za tu godinu bit će 3% neto dobiti. Subjekt procjenjuje da će odlazak osoblja smanjiti plaćanja na 2,5% neto dobit.

Subjekt će priznati obvezu i rashod u visini 2,5% neto dobiti.

19. Subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa. Ipak, u nekim slučajevima postoji praksa isplate bonusa. U takvim slučajevima, subjekt ima izvedenu obvezu budući da ono nema realnu mogućnost nego da isplati nagradu. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposleni mogu napustiti subjekt bez da im se isplati bonus.
20. Subjekt može obaviti pouzdanu procjenu zakonske ili izvedene obveze prema planu sudjelovanja u podjeli dobiti ili planu bonusa samo, i isključivo, ako:
- (a) formalni uvjeti plana sadrže metodu za određivanje iznosa tih primanja;
- (b) subjekt određuje iznose koje treba platiti prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje; ili
- (c) dosadašnja praksa pruža jasni dokaz za iznos izvedene obveze.
21. Obveza prema planovima sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusa proizlazi iz usluga koje pružaju zaposleni, a ne iz

transakcija s vlasnicima subjekta. Prema tomu, subjekt priznaje iznos plana sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima kao raspodjelu neto dobiti, a ne kao rashod.

22. Ako isplate temeljem sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima ne dospijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje usluge, ove su isplate dugoročna primanja zaposlenih (vidjeti točke 126. – 131.).

Objavljivanje

23. Premda ovaj Standard ne zahtijeva posebno objavljivanje o kratkoročnim primanjima zaposlenih, drugi Standardi mogu zahtijevati objavljivanje. Primjerice, MRS 24 Objavljivanje povezanih stranaka zahtijeva da se za najvažnije osoblje menadžmenta objave informacije o njihovim primanjima. MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja, zahtijeva da se objave troškovi primanja zaposlenih.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih mirovina

24. Primanja poslije prestanka zaposlenja uključuju, primjerice:
- primanja nakon umirovljenja, kao što su mirovine; i
 - druga primanja poslije prestanka zaposlenja, kao što su životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena njega poslije prestanka zaposlenja.

Aranžmani prema kojima subjekt osigurava primanja poslije prestanka zaposlenja jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na sve takve aranžmane, neovisno o tome je li obuhvaćaju osnivanje zasebnog subjekta koji prima doprinose i koji isplaćuje primanja.

25. Planovi primanja poslije prestanka zaposlenja razvrstavaju se kao planovi definiranih doprinosa ili planovi definiranih primanja, ovisno o ekonomskoj suštini plana, a što se izvodi iz njihovih glavnih rokova i uvjeta plana. Prema planovima definiranih doprinosa:

- zakonska ili izvedena obveza subjekta ograničena je na iznos za koji se prihvaća da će se uplaćivati u fond. Stoga se iznos primanja poslije prestanka zaposlenja koji prima zaposleni određuje iznosom doprinosa koji je uplatio subjekt (možda i zaposleni) u plan primanja poslije prestanka zaposlenja ili u osiguravajuće društvo, zajedno s prihodom od ulaganja koje proizlazi iz uplaćenih doprinosa; i
- kao posljedica navedenoga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizika ulaganja (da će uložena sredstva biti nedostatna za ostvarivanje očekivanih primanja) padaju na teret zaposlenoga.

26. Primjeri gdje obveza subjekta nije ograničena dogovorenim iznosom uplate doprinosa u fond jesu kada subjekt ima zakonsku ili trgovačku obvezu kroz:

- formulu plana primanja koja nije vezana isključivo na iznos doprinosa;
- jamstvo, koje se daje neizravno putem plana ili izravno, za određeni prihod od doprinosa; ili
- neformalnu praksu koja dovodi do izvedene obveze. Primjerice, izvedena obveza može nastati kada poslovanje subjekta pokazuje povećanja primanja za bivše zaposlene radi poništavanja učinaka inflacije, čak iako ne postoji za to zakonska obveza.

27. Prema planovima definiranih primanja:

- obveza je subjekta da osigura dogovorena primanja za sadašnje i bivše zaposlene; i
- aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizika ulaganja, u suštini, pada na teret subjekta. Ako je aktuarsko ili ulagateljsko iskustvo lošije od očekivanog, obveza se subjekta može povećati.

28. U točkama 29. do 42. objašnjena je razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja u kontekstu planova više poslodavaca, državnih planova i osiguranih primanja.

Planovi više poslodavaca

29. Subjekt treba klasificirati plan više poslodavaca kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih primanja prema uvjetima toga plana (uključujući i svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta). Ako je plan više poslodavaca plan definiranih primanja, subjekt treba:

- obračunati svoj razmjerni udjel u obvezama za definirana primanja, imovini plana i troškovima povezanih s tim planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja; i
- objaviti informacije koje se zahtijevaju prema točki 120A.

30. Kada nisu raspoložive dostatne informacije za korištenje računovodstva definiranih primanja za plan više poslodavaca koji je plan definiranog primanja subjekt će:

- priznati i mjeriti ovaj plan prema točkama 44 – 46. kao da je plan definiranog doprinosa; i
- objaviti:
 - činjenicu da je ovaj plan – plan definiranog primanja; i
 - razlog zašto nisu raspoložive dostatne informacije koje bi omogućile subjektu priznavanje i mjerenje plana kao plana definiranih primanja; i
 - u mjeri u kojoj višak ili manjak plana može utjecati na iznos budućih doprinosa, dodatno objaviti sljedeće:
 - raspoložive informacije o višku ili manjku plana;
 - osnovicu koja je korištena za određivanje viška ili manjka plana; i
 - posljedice, ako postoje, za subjekt.

31. U nastavku se daje jedan primjer plana definiranih primanja od više poslodavaca:

- plan se financira na osnovi »plati kad odlazi« tako da se doprinosi utvrđuju na razini koja se očekuje da će biti dostatna za isplatu primanja koja dospijevaju u isto razdoblje, te da će se buduća primanja zarađena tijekom tekućeg razdoblja isplatiti od budućih doprinosa; i
- primanja zaposlenih se određuju prema duljini rada, a sudjelujući subjekti nemaju realnog načina da se povuku iz plana bez plaćanja doprinosa za primanja koja su zaposleni zaradili do datuma povlačenja. Takav plan stvara aktuarski rizik za subjekt. Ako je konačna vrijednost već zarađenih primanja na datum izvještaja o financijskom položaju veća od očekivane, subjekt će morati ili povećati svoje doprinose ili nagovoriti zaposlene da prihvate smanjenje primanja. Prema tomu, takav se plan definira kao plan definiranih primanja.

32. Kada su raspoložive dostatne informacije o planu više poslodavaca koji je plan definirano primanja, subjekt obračunava svoj razmjerni udjel u obvezama za definirana primanja, imovini plana i troškovima primanja poslije prestanka poslovanja povezane s tim planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja. Međutim, u nekim slučajevima, subjekt možda neće biti u mogućnosti odrediti svoj udjel u financijskom položaju i uspješnosti plana s dovoljno pouzdanosti za računovodstvene svrhe. To može nastati ako:

- (a) subjekt nema pristup informacijama o planu koje ispunjavaju zahtjeve ovoga Standarda; ili
- (b) plan izlaže sudjelujuće subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata, s posljedicom da nema dosljedne i pouzdane osnove za raspoređivanje obveze, imovine plana i troška na pojedine subjekte koji sudjeluju u tom planu.

U tim slučajevima subjekt priznaje i mjeri plan kao da se radi o planu definiranih doprinosa i objavljuje dodatne informacije koje se zahtijevaju prema točki 30.

32A. Plan više poslodavaca i njegovi članovi mogu imati ugovorni sporazum na koji način će se višak iz plana raspodijeliti (ili manjak nadoknaditi) članovima plana. Članovi planova više poslodavaca koji imaju takav sporazum, a plan priznaju i mjere kao plan definiranih doprinosa u skladu sa točkom 30. priznati će imovinu i obveze koje proizlaze iz ugovornog sporazuma i sve nastale prihode i rashode u dobit ili gubitak.

Primjer koji objašnjava točku 32A.

Subjekt koji sudjeluje u planu definiranih primanja više poslodavaca i ne vrednuje plan na temelju MRS-a 19. Zbog toga subjekt priznaje i mjeri plan kao da se radi o planu definiranih doprinosa. Vrednovanje imovine i obveza plana koje se ne temelji na MRS-u 19 pokazuje manjak od 100 miliona u planu. Plan je dogovorio prema ugovoru sa poslodavcima koji sudjeluju u njemu raspored doprinosa koji će pokriti manjak u sljedećih pet godina. Doprinosi subjekta po ugovoru iznose 8 miliona.

Subjekt priznaje obvezu za doprinose usklađene za vremensku vrijednost novca i odgovarajući rashod u dobit ili gubitak.

32B. MRS 37 »Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina« nalaže subjektu da objavi informacije o nekim nepredviđenim obvezama. U kontekstu plana više poslodavaca, nepredviđena obveza može nastati iz primjerice:

- (a) iz aktuarskih gubitaka koji se odnose na druge sudjelujuće subjekte budući da svaki subjekt koji sudjeluje u planu više poslodavaca dijeli aktuarske rizike sa svim drugim sudjelujućim subjektima; ili
- (b) iz odgovornosti prema uvjetima plana da se financira svaki manjak, ako drugi subjekt prekine svoje sudjelovanje.

33. Planovi više poslodavaca se razlikuju od plana grupnog upravljanja. Plan grupnog upravljanja je samo puki zbroj planova jednog poslodavca spojenih kako bi se omogućilo poslodavcima koji sudjeluju u planu da udruže svoja sredstva u svrhu ulaganja i smanjenja troškova upravljanja i administrativnih troškova, ali se zahtjevi različitih poslodavaca razdvajaju isključivo na primanja svojih vlastitih zaposlenih. Plan grupnog upravljanja ne stvara posebne računovodstvene probleme budući da su informacije gotovo odmah ras-

položive kako bi se s njima postupalo na isti način kao i u svakom drugom planu jednog poslodavca te budući da takvi planovi ne izlažu sudjelujuće subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenim drugih subjekata. Definicije ovoga Standarda zahtijevaju da subjekt razvrsta plan grupnog upravljanja kao plan definiranih doprinosa ili kao plan definirano primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta).

Planovi definiranih primanja koji dijele rizik između različitih subjekata pod zajedničkom kontrolom

34. Planovi definiranih primanja koji dijele rizik različitih subjekata pod zajedničkom kontrolom, primjerice, matice i njezinih podružnica nisu planovi više poslodavaca.

34A. Subjekt koji sudjeluje u takvim planovima pribavit će informacije o planu kao cjelini mjernom u skladu sa MRS-om 19 na temelju pretpostavki koje se odnose na plan kao cjelinu. Ako postoji ugovorni sporazum ili utvrđena politika zaračunavanja neto troška definirano primanja za plan kao cjelinu, mjeren u skladu sa MRS-om 19, pojedinim subjektima grupe, subjekt će u svojim pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima priznati tako zaračunati neto trošak definiranih primanja. Ako takav ugovorni sporazum ili utvrđena politika ne postoje, neto trošak definiranih primanja će se priznati u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima subjekta grupe (poslodavca) koji je zakonski pokrovitelj plana. Ostali subjekti grupe će, u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima, priznati trošak jednak visini njihova doprinosa koji moraju uplatiti za to razdoblje.

34B. Sudjelovanje u takvim planovima predstavlja transakciju sa povezanim osobama za svaki pojedini subjekt grupe. Subjekt će zato, u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima, objaviti sljedeće:

- (a) ugovorni sporazum ili utvrđenu politiku zaračunavanja neto troška definiranih primanja ili činjenicu da takva politika ne postoji.
- (b) politiku utvrđivanja doprinosa subjekta koji se moraju platiti
- (c) ako subjekt priznaje i mjeri raspored neto troška definiranih primanja u skladu s točkom 34A., sve informacije o planu kao cjelini u skladu sa točkama 120.-121.
- (d) ako subjekt priznaje i mjeri doprinose koje mora uplatiti u razdoblju u skladu sa točkom 34A., informacije o planu kao cjelini zahtijevane točkama 120A (b) – (e), (j), (n), (o), (q) i 121. Ostali zahtjevi za objavom u skladu s točkom 120A. se ne primjenjuju.

35. (Brisano)

Državni planovi

36. **Subjekt treba računovodstveno iskazivati državni plan na isti način kao plan više poslodavaca (vidjeti točke 29. i 30.).**

37. Državni se planovi osnivaju zakonom kako bi obuhvatili sve subjekte (ili sve subjekte određene kategorije, primjerice, određene djelatnosti) i djeluju kao tijelo na državnoj razini, na lokalnoj razini ili kao drugo tijelo (primjerice, autonomna agencija posebno utemeljena za ove svrhe) koje ne podliježe

kontroli ili utjecaju izvještajnog subjekta. Neki planovi koje osniva subjekt osiguravaju kako obvezna primanja koja su zamjena za primanja koja bi se inače ostvarivala državnim planom, tako i dodatna dragovoljna primanja. Takvi planovi nisu državni planovi.

38. Državni planovi se označavaju kao planovi definiranih primanja ili planovi definiranih doprinosa prema sadržaju koji proizlazi iz obveze subjekta prema tom planu. Mnogi se državni planovi financiraju na osnovi »plati kao da odlazi« tako da se doprinosi utvrđuju na razini koja se očekuje da će biti dostatna za isplatu primanja koja dospijevaju u istom razdoblje. Buduća primanja zarađena tijekom tekućeg razdoblja isplatit će se iz budućih doprinosa. Unatoč tomu, u mnogim državnim planovima subjekt nema zakonsku ili izvedenu obvezu isplatiti ta buduća primanja, već je jedina njihova obveza uplatiti doprinose kako dospijevaju i ako ono prestaje biti članom državnog plana neće imati obvezu isplatiti zarađena primanja svojih zaposlenih iz prijašnjih godina. Iz tih su razloga državni planovi obično planovi definiranih doprinosa. Međutim, u rijetkim slučajevima kada je državni plan, definiranih primanja, subjekt primjenjuje postupak propisan u točkama 29. i 30.

Osigurana primanja

39. **Subjekt može platiti premije osiguranja radi financiranja plana poslije prestanka zaposlenja. S takvim se planom treba postupiti kao s planom definiranog doprinosa, osim ako će subjekt imati (izravno ili neizravno putem plana) zakonsku ili izvedenu obvezu:**

- isplatiti primanja zaposlenih izravno kada dospijevaju; ili
- uplatiti daljnje iznose ako osiguratelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih koja se odnose na rad u tekućem i ranijim razdobljima.

Ako subjekt zadrži takve zakonske ili izvedene obveze, subjekt treba tretirati plan kao plan definiranih primanja.

40. Prianja koja su osigurana ugovorom o osiguranju ne trebaju imati izravan ili automatski odnos s obvezama subjekta za primanja zaposlenih. Planovi primanja poslije prestanka rada koji obuhvaćaju ugovore o osiguranju podložni su istom razlikovanju u pogledu računovodstva i financiranja kao i drugi planovi.
41. Gdje subjekt financira obveze za primanja poslije prestanka rada doprinosom u vidu police osiguranja prema kojoj subjekt (izravno, neizravno putem plana, kroz mehanizam utvrđivanja budućih premija ili kroz odnos kao povezana osoba s osigurateljem) zadržava zakonsku ili ugovornu obvezu, plaćanje premije ne ulazi u aranžman definiranog doprinosa. Slijedi da subjekt:
- računovodstveno iskazuje kao imovinu onu policu osiguranja koja ispunjava uvjete (vidjeti točku 7.), i
 - priznaje ostale police osiguranja kao pravo refundiranja (ako police ispunjavaju uvjete iz točke 104A.).
42. Tamo gdje je polica osiguranja na ime određenog sudionika plana ili skupine sudionika plana, a subjekt nema zakonsku ili izvedenu obvezu pokriti svaki gubitak iz police, subjekt nema obvezu isplatiti primanja zaposlenima te jedino osiguratelj snosi odgovornost za isplate primanja. Isplata fiksnih premija prema takvim ugovorima je, u stvari, podmirenje obveze za primanja zaposlenih, a ne ulaganje da se ispuni obveza. Kao posljedica navedenoga, subjekt nema više imo-

vinu ili obvezu. Prema tomu, subjekt tretira takva plaćanja kao doprinose u plan definiranih doprinosa.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definiranih doprinosa

43. Računovodstvo planova definiranih doprinosa je izravno budući da se obveza izvještajnog subjekta za svako razdoblje određuje iznosima koje treba uplatiti za to razdoblje. Kao posljedica navedenoga nikakve se aktuarske pretpostavke ne zahtijevaju za mjerenje obveza ili rashoda te ne postoji mogućnost aktuarskog dobitka ili gubitka. Što više, obveza se mjeri na nediskontiranoj osnovi, osim gdje u cijelosti ne dospijevaju unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s njima povezane svoje usluge.

Priznavanje i mjerenje

44. **Kada je zaposleni pružio svoje usluge subjektu tijekom razdoblja, subjekt treba priznati doprinos koji mora uplatiti u plan definiranog doprinosa u zamjenu za tu uslugu:**

- kao obvezu (obračunani trošak), poslije oduzimanja već uplaćenih doprinosa. Ako već uplaćeni doprinos premašuje dospjeli doprinos za usluge prije datuma izvještaja o financijskom položaju, subjekt treba priznati taj višak kao imovinu (unaprijed plaćeni troškovi) u visini u kojoj taj više uplaćeni iznos vodi do, primjerice, smanjenja budućih uplata ili povrata novca; i
- kao rashod, osim ako drugi Standard zahtijeva ili dopušta uključivanje doprinosa u trošak imovine (vidjeti, primjerice, MRS 2 Zalihe i MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema).

45. **Ako uplate doprinosa u plan definiranog doprinosa u ne dospijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje usluge, uplate se trebaju diskontirati primjenom diskonte stope navedene u točki 78.**

Objavljivanje

46. **Subjekt treba objaviti iznos koji je priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.**
47. Tamo gdje MRS 24 Objavljivanje povezanih stranaka zahtijeva, subjekt objavljuje informacije o doprinosima planu definiranih doprinosa za ključno osoblje menadžmenta.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definiranih primanja

48. Računovodstvo za planove definiranih primanja je složeno budući da se zahtijevaju aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza i rashoda, a postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Što više, obveze se mjere na diskontiranoj osnovi budući da se mogu podmiriti mnogo godina nakon što su zaposleni pružali svoje usluge.

Priznavanje i mjerenje

49. Planovi definiranih primanja možda neće biti financirani ili će biti u cijelosti ili djelomice financirani doprinosima subjekta i ponekad njegovih zaposlenika u subjekt ili fond koji je zasebna pravna osoba u odnosu na izvještajni subjekt i iz kojega se isplaćuju primanja zaposlenih. Isplata definiranih primanja kada dospiju ne ovisi samo o financijskom položaju i uspješnosti ulaganja fonda već također od mogućnosti i spremnosti subjekta da nadoknadi nedostatak sredstava fonda. Prema tome, subjekt je u suštini prihvatio aktuarski i ulagateljski rizik povezan s planom. Kao posljedica nave-

denoga, priznati rashod za plan definiranih primanja nije nužno iznos doprinosa dospjelih za to razdoblje.

50. Računovodstvo subjekta za planove definiranih primanja uključuje sljedeće korake:

- (a) korištenje aktuarskih tehnika radi utvrđivanja pouzdane procjene iznosa primanja koje su zaposleni zaradili kao povrat za pružene usluge u tekućem i ranijim razdobljima. Ovim se zahtijeva da subjekt odredi koliko mnogo se primanja može pripisati tekućem i ranijim razdobljima (vidjeti točke 67. – 71.) i utvrditi procjene (aktuarske pretpostavke) o demografskim varijablama (kao što su fluktuacija zaposlenih i mortalitet) i financijskim varijablama (kao što su buduće povećanje plaća i troškova zdravstvene njege) koje će utjecati na visinu primanja (vidjeti točke 72. – 91.);
- (b) diskontiranje toga primanja koristeći metodu projicirane kreditne jedinice da bi se odredila sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja i trošak tekućeg rada (vidjeti točke 64. – 66.);
- (c) određivanje fer vrijednost imovina plana (vidjeti točke 102. – 104.);
- (d) određivanje ukupnog iznosa aktuarskih dobitaka i gubitaka i iznosa onih aktuarskih dobitaka i gubitaka koji se trebaju priznati (vidjeti točke 92. – 95.);
- (e) gdje je plan bio uveden ili promijenjen, određivanje proizašlog minulog rada (vidjeti točke 96. – 101); i
- (f) gdje je plan bio smanjen ili podmiren, određivanje proizašlog dobitka ili gubitka (vidjeti točke 109. – 115.).

Ako subjekt ima više planova definiranih primanja, subjekt primjenjuje ove postupke za svaki značajan plan zasebno.

51. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni izračuni mogu osigurati pouzdanu aproksimaciju detaljnog izračunavanja koji je prikazan u ovome Standardu.

Priznavanje i mjerenje izvedene obveze

52. **Subjekt ne treba obračunati samo svoju zakonsku obvezu prema formalnim uvjetima plana definiranog primanja, već također izvedenu obvezu koja nastaje iz neformalne prakse subjekta. Neformalna praksa dovodi do izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu nego da isplati primanja zaposlenih. Izvedena obveza je, primjerice, promjena neformalne prakse subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu na odnose sa zaposlenima.**

53. Formalni uvjeti plana definiranih primanja mogu dopustiti subjektu da napusti svoju obvezu prema tome planu. Unatoč tomu, obično je teško poništiti plan ako treba zadržati zaposlene. Prema tomu, u odsustvu suprotnog dokaza, računovodstvo za primanja poslije prestanka zaposlenja pretpostavlja da će subjekt koji sada obećava takva primanja nastaviti to i tijekom preostalog radnog vijeka zaposlenih.

Izveštaj o financijskom položaju

54. **Iznos priznat kao obveza za definirana primanja, treba biti neto zbroj sljedećih iznosa:**

- (a) **sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja na datum izvještaja o financijskom položaju (vidjeti točku 64.);**

- (b) **plus aktuarski dobitci (umanjeni za svaki aktuarski gubitak) koji nisu priznati zbog postupka navedenog u točkama 92. i 93.;**

- (c) **minus trošak minulog rada koji još nije priznat (vidjeti točku 96.);**

- (d) **minus fer vrijednost imovine plana (ako postoji) na datum izvještaja o financijskom položaju iz koje se obveze trebaju izravno podmiriti (vidjeti točke 102. – 104.).**

55. Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja je bruto obveza, prije smanjenja fer vrijednosti svake imovine plana.

56. **Subjekt treba dovoljno učestalo utvrđivati sadašnju vrijednost obveza za definirana primanja i fer vrijednost imovine plana tako da se iznosi koji su priznati u financijskim izvještajima ne razlikuju značajno od iznosa koji bi se utvrdio na datum izvještaja o financijskom položaju.**

57. Ovaj Standard potiče, mada ne zahtijeva da subjekt uključi kvalificiranog aktuaru u mjerenje svih značajnih obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja. Iz praktičnih razloga subjekt može zahtijevati da kvalificirani aktuar provede detaljno vrednovanje obveze prije datuma izvještaja o financijskom položaju. Ipak, rezultati vrednovanja se ažuriraju za značajne transakcije i druge značajne promjene u okolnostima (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) do datuma izvještaja o financijskom položaju.

58. **Iznos koji je utvrđen prema točki 54. može biti negativan (neka imovina). Subjekt treba mjeriti proizašlu imovinu po nižem od:**

- (a) **iznosa koji je utvrđen prema točki 54.; i**

- (b) **zbroja:**

- (i) **ukupnog nepriznatog neto aktuarskog gubitka i troška minulog rada (vidjeti točke 92., 93. i 96.); i**

- (ii) **sadašnje vrijednosti svake ekonomske koristi raspoložive u obliku povrata financijskih sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa u plan. Sadašnja vrijednost tih ekonomskih koristi treba se odrediti primjenom diskontne stope navedene u točki 78.**

58A. **Primjena točke 58. ne će rezultirati priznavanjem dobiti koja bi bila priznata samo kao rezultat nekog aktuarskog gubitka ili troška minulog rada u tekućem razdoblju ili priznavanjem gubitka koji bi bio priznat samo kao rezultat aktuarskih dobitaka u tekućem razdoblju. Stoga, subjekt treba odmah priznati prema točki 54. sljedeće, u visini u kojoj nastaju dok se utvrđuje imovina od definiranih primanja u skladu s točkom 58(b),:**

- (a) **neto aktuarske gubitke tekućeg razdoblja i trošak minulog rada tekućeg razdoblja u visini u kojoj oni prelaze svako umanjenje sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi navedenih u točki 58.(b)(ii). Ako nema promjene ili povećanja sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi, cjelokupni neto aktuarski gubitak tekućeg razdoblja i trošak minulog rada tekućeg razdoblja trebaju se odmah priznati prema točki 54.;**

- (b) **neto aktuarske dobitke tekućeg razdoblja poslije odbitka troška minulog rada tekućeg razdoblja u visini u kojoj oni prelaze svako povećanje sadašnje**

vrijednosti ekonomskih koristi navedenih u točki 58.(b)(ii). Ako nema promjene ili povećanja sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi, cjelokupni neto aktuarski dobitci tekućeg razdoblja poslije umanjnja za trošak minulog rada tekućeg razdoblja trebaju se odmah priznati prema točki 54.

- 58B. Točka 58A primjenjuje se u nekom subjektu samo ako on ima, na početku ili na kraju obračunskog razdoblja, višak* u planu definiranih primanja i ne može, na osnovi postojećih uvjeta plana, pokriti taj višak u cijelosti kroz refundiranje ili smanjenje budućih doprinosa. U takvim slučajevima, trošak minulog rada i aktuarski gubici koji nastanu u razdoblju, priznavanje kojih se odgađa prema točki 54., povećat će iznos naveden u točki 58.(b)(i). Ako to povećanje nije poništeno jednakim smanjenjem sadašnje vrijednosti budućih ekonomskih koristi koje ispunjava uvjete za priznavanje prema točki 58.(b)(ii), pojavit će se povećanje neto zbroja navedenog u točki 58. (b) i, stoga, priznat dobitak. Točka 58.A zabranjuje priznavanje dobiti u takvim okolnostima. Suprotni učinci nastaju s aktuarskim dobicima koji nastanu u razdoblju, priznavanje kojih se odgađa prema točki 58. do visine u kojoj aktuarski dobici umanjuju kumulativne nepriznate aktuarske gubitke. Točka 58.A zabranjuje priznavanje gubitka u takvim okolnostima. Primjere primjene ove točke vidite u Dodatku C.
59. Imovina može nastati ako je plan definiranog primanja bio prefinanciran ili u određenim okolnostima gdje su aktuarski dobici priznati. Subjekt priznaje imovinu u takvim slučajevima, budući da:
- subjekt kontrolira resurs, koji je mogućnost upotrebe viška radi stvaranja budućih koristi;
 - kontrola je rezultat prošlih događaja (doprinosi koje je uplatio subjekt i usluge koje je pružio zaposleni); i
 - buduće ekonomske koristi su raspoložive subjektu u obliku smanjenja budućih doprinosa ili povrata novca, izravno subjektu ili neizravno u drugi plan s manjkom.
60. Ograničenje navedeno u točki 58. (b) ne nadilazi odgođeno priznavanje određenih aktuarskih gubitaka (vidjeti točke 92. i 93.) i određenih troškova minulog rada (vidjeti točku 96.), osim navedenih u točki 58.A. Međutim, to ograničenje nadilazi opciju iz prijelaznih odredbi u točki 155.(b). Točka 120A.(f)(iii) zahtijeva da subjekt objavi bilo koji iznos koji nije priznat kao imovina zbog ograničenja sadržanog u točki 58.(b).

Primjer koji objašnjava točku 60.

Plan definiranih primanja ima sljedeća obilježja:

Sadašnja vrijednost obveza	1.100
Fer vrijednost imovine plana	(1.190)
	(90)
Nepriznati aktuarski gubici	(110)
Nepriznati trošak minulog rada	(70)
Nepriznato povećanje obveze kod početnog usvajanja Standarda prema točki 155. (b)	(50)
Negativan iznos određen prema točki 54.	(320)
Sadašnja vrijednost raspoloživih budućih povrata novca i smanjenje budućih doprinosa	90

Ograničenje prema točki 58.b) je izračunano na sljedeći način:	110
Nepriznati aktuarski gubici	
Nepriznati trošak minulog rada	70
Sadašnja vrijednost raspoloživih budućih povrata novca i smanjenje budućih doprinosa	90
Ograničenje	270

270 je manje od 320. Prema tome, subjekt priznaje imovinu u iznosu 270 i objavljuje da ograničenje smanjuje knjigovodstvena vrijednost imovine za 50 (vidjeti točku 120A.(f)(iii)).

Dobit ili gubitak

61. Subjekt treba priznati neto zbroj sljedećih iznosa u dobit ili gubitak, osim u mjeri u kojoj drugi Standard zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:
- trošak tekućeg rada (vidjeti točke 63. – 91.);
 - trošak kamata (vidjeti točku 82.);
 - očekivani povrat od svake imovine plana (vidjeti točke 105. – 107.);
 - aktuarske dobitke i gubitke, u mjeri u kojoj su priznati prema točkama 92. i 93.;
 - trošak minulog rada (vidjeti točku 96.); i
 - učinak svakog ograničenja ili podmirenja (vidjeti točke 109. i 110.).
 - učinak ograničenja iz točke 58(b), osim ako je priznat izvan dobiti ili gubitka u skladu s točkom 93C.

62. Drugi Standardi zahtijevaju uključivanje određenih troškova primanja zaposlenih u trošak imovine, kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema (vidjeti MRS 2 Zalihe i MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema). Svaki trošak primanja poslije prestanka zaposlenja uključen u takvu imovinu sadrži odgovarajući udjel elemenata navedenih u točki 61.

Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza definiranih primanja i trošak tekućeg rada

63. Na konačni trošak plana definiranih primanja mogu utjecati mnoge varijable, kao što su konačni obračun plaća, fluktuacija zaposlenih i smrtnost, trendovi troškova zdravstva te kod financiranih planova zarade od ulaganja imovine plana. Konačni trošak plana je neizvjestan, a ta će neizvjesnost vjerojatno postojati tijekom duljeg vremenskog razdoblja. Da bi se izmjerila sadašnja vrijednost obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja i odnosni trošak tekućeg rada potrebno je:
- primijeniti aktuarsku metodu vrednovanja (vidjeti točke 64. – 66.);
 - dodijeliti primanja razdobljima pružanja usluge (vidjeti točke 67. – 71.); i
 - utvrditi aktuarske pretpostavke (vidjeti točke 72. – 91.).

Aktuarska metoda vrednovanja

64. Subjekt treba koristiti metodu projektirane kreditne jedinice kako bi odredio sadašnju vrijednost obveze za definirana primanja i odnosni trošak tekućeg rada te ako je primjenjivo i troška minulog rada.
65. Metoda projicirane kreditne jedinice (ponekad se naziva metoda obračunanih primanja proporcionalno usluzi ili kao metoda primanja/godine usluga) prihvaća svako raz-

doblje usluga kao ono koje stvara dodatnu jedinicu prava na primanje (vidjeti točke 67. – 71.) i mjeri svaku jedinicu zasebno kako bi se utvrdila konačna obveza (vidjeti točke 72. – 91.).

Primjer koji objašnjava točku 65.

Paušalna svota primanja je plativa pri prekidu radnog odnosa i jednaka je 1% od konačne plaće za svaku godinu rada. U 1. godini plaća iznosi 10.000 i pretpostavlja se povećanje od 7% (rast na rast) svake godine. Diskontna stopa je 10% godišnje. U donjoj je tablici prikazano kako se obveza izračunava za zaposlenog od kojeg se očekuje da napuste subjekt na kraju 5. godine, uz pretpostavku da se neće mijenjati aktuarske pretpostavke. Radi jednostavnosti u ovom se primjeru zanemaruju dodatna usklađivanja potrebna radi odražavanja vjerojatnosti da zaposleni može napustiti subjekt prije ili kasnije.

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	
Primanja koja pripadaju:						
– ranijim godinama		0	131	262	393	524
– tekućoj godini (1% konačne plaće)	131	131	131	131	131	
– ranije i tekuća godina	131	262	393	524	655	
Početna obveza		-	89	196	324	476
Kamata od 10%		-	9	20	33	48
Trošak tekućeg rada	89	98	108	119	131	
Zaključna obveza		89	196	324	476	655

Napomena:

- Zaključna obveza je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju prijašnjim godinama
- Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju tekućoj godini.
- Zaključna obveza je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju tekućoj godini i ranijim godinama.
- Subjekt diskontira cjelokupnu obvezu za primanja poslije prestanka zaposlenja, čak ako dio obveze dospijeva unutar dvanaest mjeseci od datuma izvještaja o financijskom položaju.

Pripisivanje primanja u razdoblja rada

- Pri određivanju sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja i odnosnog troška tekućeg rada, te ako je moguće troška minulog rada, subjekt treba pripisati primanja razdobljima rada prema formuli primanja koju primjenjuje plan. Međutim, ako će usluge zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do značajno višeg primanja nego u ranijim godinama, subjekt treba rasporediti primanja po pravocrtnoj osnovi od:**
 - datuma kada usluga zaposlenog prvi puta vodi do primanja prema planu (neovisno o tome jesu li primanja uvjetovana daljnjim radom); sve do**
 - datuma kada će daljnje usluge zaposlenog dovesti do iznosa koji nije značajan za buduća primanja prema planu, osim od kasnijeg povećanja plaće.**
- Metoda projektirane kreditne jedinice zahtijeva da subjekt dijeli primanja tekućem razdoblju (kako bi se odredio trošak tekućeg rada) te tekućem i prijašnjim razdobljima (kako bi se odredila sadašnja vrijednost obveza za definirana primanja). Subjekt raspoređuje primanja razdobljima u kojima nastaje obveza osiguravanja primanja poslije prestanka zaposlenja. Ta obveza nastaje kako zaposleni pruža usluge u zamjenu za primanja poslije prestanka zaposlenja koja subjekt očekuje da

će isplatiti u budućim izvještajnim razdobljima. Aktuarske tehnike omogućuju subjektu mjerenje te obveze s dovoljno pouzdanosti da se opravdava priznavanje obveze.

Primjeri koji objašnjavaju točku 68.

- Definirani plan primanja osigurava paušalnu svotu primanja od 100 plativu pri umirovljenju za svaku godinu rada. Primanje od 100 pripisuje se svakoj godini. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost od 100. Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost od 100 pomnožena brojem godine rada do datuma izvještaja o financijskom položaju. Ako je primanje odmah plativo kada zaposleni napušta subjekt, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja odražava datum kada se očekuje da zaposleni napusti subjekt. Stoga, budući da se učinak diskontira, oni su manji od iznosa koji bi se utvrdio ako bi zaposleni napustio subjekt na datum izvještaja o financijskom položaju.
- Plan osigurava mirovinu od 0,2% od konačne plaće za svaku godinu rada. Obveza isplate mirovine je od 65. godine života. Primanje jednako sadašnjoj vrijednosti, na očekivani datum umirovljenja, mjesečne mirovine od 0,2% procijenjene konačne plaće plative od očekivanog datuma umirovljenja sve do očekivanog datuma smrti, dodjeljuje se svakoj godini rada. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost toga primanja. Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost isplate mjesečne mirovine od 0,2% od konačne plaće pomnoženo brojem godina rada do datuma izvještaja o financijskom položaju. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveza za definirana primanja diskontiraju jer isplata mirovina počinje s 65. godinom života.
- Pružanje usluga zaposlenog stvara obvezu prema planu definiranih primanja, čak ako su primanja uvjetovana budućim zaposlenjem (drugim riječima ona nisu stečeno pravo). Usluga zaposlenog prije datuma stjecanja prava stvara izvedenu obvezu jer se smanjuje, na svaki uzastopni datum izvještaja o financijskom položaju, iznos buduće usluge koju zaposleni mora pružiti kako bi ostvario pravo na primanja. Pri mjerenju obveze za definirana primanja, subjekt razmatra vjerojatnost da neki zaposleni možda neće ispuniti neke zahtjeve za stjecanje prava na primanja. Slično tomu, premda određena primanja poslije prestanka zaposlenja, postaju plativa samo ako određeni događaj nastane kada zaposleni nije više u radnom odnosu, primjerice, zdravstvena njega poslije prestanka rada, nastala je obveza kada je zaposleni pružio uslugu koja daje pravo na primanje ako nastane određeni događaj. Vjerojatnost da će određeni događaj nastati utječe na mjerenje obveze, ali ne određuje postoji li obveza.

Primjeri koji objašnjavaju točku 69.

- Iz plana se isplaćuje 100 za svaku godinu rada. Primanja se stječu nakon deset godina rada. Primanje od 100 se pripisuje svakoj godini. U svakoj od prvih deset godina trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražava vjerojatnost da zaposleni neće dovršiti deset godina rada.
- Iz plana se isplaćuje 100 za svaku godinu rada, osim za rad prije 25. godine života. Primanja se odmah stječu. Nikakva se primanja ne pripisuju radu prije 25. godine života budući da usluge rada prije toga datuma ne stvaraju

primanja (uvjetovana ili bezuvjetna). Primanje od 100 se pripisuje svakoj narednoj godini.

70. Obveza se povećava do datuma kada daljnje usluge zaposlenoga neće dovesti do značajnog iznosa budućih primanja. Prema tomu, sva se primanja pripisuju razdobljima koja završavaju na taj datum ili prije toga datuma. Primanja se pripisuju po jedinim obračunskim razdobljima prema formuli primanja koju primjenjuje plan. Međutim, ako usluge zaposlenoga u kasnijim godinama dovode do značajno veće razine primanja nego ranijih godina, subjekt pripisuje primanja po pravocrtnoj metodi sve do datuma kada buduće usluge zaposlenoga ne dovode do značajnog iznosa budućih primanja. To je zato jer će usluge zaposlenoga kroz cijelo razdoblje bezuvjetno dovesti do primanja po toj višoj razini.

Primjeri koji objašnjavaju točku 70.

1. Iz plana se isplaćuje jednokratni iznos primanja od 1.000 koji se stječe nakon deset godina rada. Plan ne daje daljnja primanja za kasniji rad.
Primanje od 100 (1.000 podijeljeno s 10) pripisuje se svakoj od prvih deset godina. Trošak tekućeg rada svake od prvih deset godina odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće dovršiti desetgodišnje službu. Nema primanja pripisivih kasnijim godinama službovanja.
2. Iz plana se isplaćuje jednokratni iznos mirovine od 2.000 svim zaposlenima koji su još u radnom odnosu u 55. godini života, i to nakon dvadeset godina rada ili zaposlenima koji su još u radnom odnosu u 65. godini života, neovisno od duljine radnoga staža.

Za zaposlene koji su se zaposlili prije 35. godine života, rad prvo dovodi do primanja prema planu za one s 35 godina života (zaposleni može napustiti subjekt u 30. godini i vratiti se u 33. godini, bez učinka na iznos i vrijeme primanja). Ova su primanja uvjetovana daljnjim radom. Također, rad koji se obavlja poslije 55. godine života neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za te zaposlene, subjekt pripisuje primanje od 100 (2.000 podijeljeno s 20) svakoj godini od 35. do 55. godine života.

Za zaposlene koji su se zaposlili između 35. i 45. godine života, rad dulji od dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za te zaposlene, subjekt pripisuje primanje od 100 (2.000 podijeljeno s 20) svakoj godini od prvih dvadeset godina.

Za zaposlenog koji je radni odnos započeo s 55 godina života, rad dulji od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za tog zaposlenog, subjekt pripisuje primanje od 200 (2.000 podijeljeno s 10) svakoj godini od prvih deset godina.

Za sve zaposlene, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveza odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće završiti neophodno razdoblje rada.

3. Iz plana zdravstvenog osiguranja poslije prestanka rada naknađuje se 40% zdravstvenih troškova poslije prestanka rada zaposlenoga ako zaposleni napusti subjekt nakon razdoblja duljeg od deset godina i kraćeg od dvadeset godina rada, a 50% navedenih troškova ako zaposleni napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina rada.

Prema formuli plana primanja, subjekt raspoređuje 4% od sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova (40% podijeljeno s deset) svakoj godini od prvih deset godina i 1% (10% podijeljeno s deset) svakoj od drugih deset godina.

Trošak tekućeg rada svake godine odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće dovršiti neophodno razdoblje rada da ostvari dio ili sva primanja. Za zaposlene od kojih se očekuje da će napustiti subjekt unutar deset godina, ne raspoređuju se nikakva primanja.

4. Iz plana zdravstvenog osiguranja poslije prestanka rada naknađuje se 10% zdravstvenih troškova poslije prestanka rada zaposlenoga ako zaposleni napusti subjekt nakon razdoblja duljeg od deset godina i kraćeg od dvadeset godina rada, a 50% navedenih troškova ako zaposleni napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina rada.

Rad u kasnijim godinama dovest će do značajno veće razine primanja nego u ranijim godinama. Prema tomu, za zaposlene od kojih se očekuje da napuste subjekt nakon dvadeset ili više godina, primanja se pripisuju ravnomjerno prema točki 68. Rad poslije dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Prema tomu, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih dvadeset godina rada je 2,5% od sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova (50% podijeljeno s dvadeset).

Za zaposlene od kojih se očekuje da napuste subjekt između deset i dvadeset godina, primanja koja se pripisuju svakoj od prvih deset godina iznose 1% od sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova. Za te se zaposlene ne raspoređuju primanja za rad između kraja desete godine i procijenjenog datuma napuštanja subjekta.

Za zaposlene od kojih se očekuje da će napustiti subjekt u okviru deset godina ne obračunavaju, odnosno ne pripisuju se nikakva primanja.

71. Gdje je iznos primanja konstantan udjel konačne plaće svake godine rada, buduće povećanje plaća utjecat će na iznos potreban za podmirivanje obveze koja postoji za usluge prije datuma izvještaja o financijskom položaju, ali ne stvara dodatne obveze. Prema tomu:
 - (a) za svrhe točke 67.(b), povećanje plaće neće dovesti do daljnjih primanja, čak ako iznos primanja ovisi o konačnoj plaći; i
 - (b) iznos primanja koji se pripisuje svakom razdoblju je konstantan udjel plaće na koju se primanje vezuje.

Primjer koji objašnjava točku 71.

Zaposleni imaju pravo na primanja od 3% od konačne plaće za svaku godinu rada prije 55. godine života.

Primanja od 3% od procijenjene konačne plaće pripisuju se svakoj godini do 55. godine života. To je datum kada daljnji rad zaposlenoga neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja prema planu. Poslije navedene godine starosti nikakva se primanja ne obračunavaju odnosno ne pripisuju radu.

Aktuarske pretpostavke

72. **Aktuarske pretpostavke trebaju biti neutralne i međusobno kompatibilne.**
73. Aktuarske pretpostavke jesu najbolje procjene subjekta za varijable koje će odrediti konačni trošak osiguravanja primanja poslije prestanka zaposlenja. Aktuarske pretpostavke obuhvaćaju:
 - (a) demografske pretpostavke o budućim obilježjima sadašnjih i bivših zaposlenih (i njihove uzdržavane) koji imaju pravo na primanja. Demografske pretpostavke obrađuju pitanja kao što su:
 - (i) smrtnost, za vrijeme i poslije zaposlenja;

- (ii) stopa fluktuacije zaposlenih, nesposobnosti za rad i ranijeg umirovljenja;
 - (iii) udjel u planu članova s uzdržanim članovima koji će imati pravo na primanja;
 - (iv) stope potraživanja prema zdravstvenim planovima; i
 - (b) financijske pretpostavke koje obrađuju stavke kao što su:
 - (i) diskontna stopa (vidjeti točke 78. – 82.);
 - (ii) buduća plaća i razina primanja (vidjeti točke 83. – 87.);
 - (iii) u slučaju primanja za zdravstvenu njegu, budući troškovi zdravstva, uključujući gdje su značajni troškovi za administriranje zahtjeva i isplate primanja (vidjeti točke 88. – 91.); i
 - (iv) očekivana stopa povrata od imovine plana (vidjeti točke 105. – 107.).
74. Aktuarske su pretpostavke neutralne ako nisu nerazborite niti pretjerano konzervativne.
75. Aktuarske su pretpostavke međusobno kompatibilne ako odražavaju ekonomske odnose između čimbenika kao što je inflacija, stopa porasta plaća, prihod od imovine plana i diskontna stopa. Primjerice, sve pretpostavke koje ovise o pojedinoj razini inflacije (kao što je pretpostavka o kamatnim stopama, povećanju plaće i povećanju primanja) u svakom danom budućem razdoblju podrazumijevaju istu razinu inflacije u tom razdoblju.
76. Subjekt određuje diskontnu stopu i druge financijske pretpostavke u nominalnim (iskazanim) veličinama, osim ako su procjene realnih veličina pouzdanije (usklađeno s inflacijom), primjerice, u hiperinflacijskom privredama (vidjeti MRS 29 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama) ili tamo gdje se primanja indeksiraju i gdje postoji razvijeno tržište obveznica indeksiranih na istu valutu i uvjete.
77. **Financijske se pretpostavke trebaju osnivati na tržišnim očekivanjima, na datum izvještaja o financijskom položaju za razdoblje u kojem se obveze trebaju podmiriti.**

Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa

78. **Stopa koja se koristi za diskont obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja (i za financirane i za nefinancirane) trebaju se odrediti prema tržišnim prinosima na datum izvještaja o financijskom položaju od korporativnih obveznica visoke kvalitete. U zemljama gdje ne postoji razvijeno tržište takvim obveznicama trebaju se koristiti tržišni prinosi državnih obveznica (na datum izvještaja o financijskom položaju). Valuta i uvjeti korporativnih obveznica ili državnih obveznica trebaju biti konzistentni s valutom i procijenjenim uvjetima obveza za primanja poslije prestanka rada.**
79. Jedna aktuarska pretpostavka koja ima značajan utjecaj je diskontna stopa. Diskontna stopa odražava vremensku vrijednost novca, ali ne odražava aktuarski ili investicijski rizik. Nadalje, diskontna stopa ne odražava specifični rizik subjekta koji stvaraju vjerovnici subjekta, niti on ne odražava rizik da se buduće ostvarenje može razlikovati od aktuarskih pretpostavki.
80. Diskontna stopa odražava procijenjeno vrijeme isplata primanja. U praksi, subjekt često ovo postiže primjenjujući jednu prosječnu ponderiranu diskontnu stopu koja odražava

va procijenjeno vrijeme i iznos isplata primanja te valutu u kojoj se primanja trebaju isplatiti.

81. U nekim slučajevima, možda ne postoji razvijeno tržište obveznicama s dostatno dugim dospeljećem da se poveže s procijenjenim dospeljećem svih isplata primanja. U takvim slučajevima subjekt koristi tekuće tržišne stope odgovarajućih razdoblja za diskont kraćih razdoblja plaćanja i procjenjuje diskontnu stopu za duža razdoblja dospeljeca ekstrapolirajući tekuće tržišne stope prema krivulji prinosa. Ukupna sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja nije vjerojatno da će biti posebno osjetljiva na diskontnu stopu primijenjenu na dio primanja čija je obveza poslije konačnog dospeljeca raspoloživih korporativnih ili državnih obveznica.
82. Rashod za kamate se izračunava množenjem diskontne stope koja je određena na početku razdoblja sadašnje vrijednosti obveze definiranih primanja kroz to razdoblje uzimajući u obzir značajne promjene obveze. Sadašnja vrijednost obveze razlikovat će se od obveze koja je priznata u izvještaju o financijskom položaju budući da se obveza priznaje poslije smanjenja fer vrijednosti svake imovine plana i zato jer se neki aktuarski dobici i gubici te neki trošak minulog rada ne priznaju odmah. (U Dodatku A. objašnjeno je, između ostaloga, izračunavanje rashoda za kamate).

Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i troškovi zdravstvenog osiguranja

83. **Obveze za primanja poslije prestanka rada trebaju se mjeriti na osnovi koja odražava:**
- (a) **procijenjeno buduće povećanje plaće;**
 - (b) **primanja utvrđena prema uvjetima plana (ili koja proizlaze iz bilo koje izvedene obveze izvan toga plana) na datum izvještaja o financijskom položaju; i**
 - (c) **procijenjene buduće promjene u razini svakog primanja od države koje utječu na obveze koje se trebaju platiti prema definiranom planu primanja samo, i isključivo, ako:**
 - (i) **su ove promjene stupile na snagu prije datuma izvještaja o financijskom položaju; ili**
 - (ii) **prošli, ili drugi pouzdani, dokazi ukazuju da će se primanja od države promijeniti na neki predvidivi način, primjerice, prema budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine plaća.**
84. Procjene budućih povećanja plaća uzimaju u obzir inflaciju, godine radnog staža, promaknuća i druge relevantne čimbenike kao što je ponuda i potražnja na tržištu rada.
85. Ako formalni uvjeti plana (ili izvedena obveza koje je izvan toga plana) zahtijeva da subjekt promijeni primanja u budućim razdobljima, mjerenje obveze odražava te promjene. Primjerice, to je slučaj kada:
 - (a) subjekt ima praksu povećanja primanja, primjerice, rasadi ublažavanje učinaka inflacije te gdje ne postoji pokazatelj da će se ova praksa kasnije promijeniti; ili
 - (b) aktuarski gubici su već priznati u financijskim izvještajima i subjekt je obvezan prema formalnim uvjetima plana (ili izvedenoj obvezi koja je izvan toga plana) ili prema zakonu koristiti svaki višak u planu za primanja sudionika plana (vidjeti točku 98.(c)).
86. Aktuarske pretpostavke ne odražavaju buduće promjene primanja koje nisu postavljene u formalnim uvjetima plana (ili

- izvedenoj obvezi) na datum izvještaja o financijskom položaju. Takve će promjene imati za posljedicu:
- (a) trošak minulog rada u visini koja mijenja primanja za rad prije promjena, i
 - (b) trošak tekućeg rada za razdoblja prije promjene u visini koja mijenja primanja za rad poslije promjene.
87. Neka su primanja poslije prestanka rada vezana na varijable kao što je razina državne mirovine ili državnog zdravstvenog osiguranja. Mjerenje takvih primanja odražava očekivane promjene takvih varijabli, koje se zasnivaju na ranijem razdoblju i drugim pouzdanim dokazima.
88. **Pretpostavke o troškovima zdravstvene njege trebaju uzeti u obzir buduće promjene troška zdravstvenih usluga koje proizlaze iz inflacije i specifičnih promjena zdravstvenih troškova.**
89. Mjerenje primanja za zdravstvenu njegu poslije prestanka zaposlenja zahtijeva pretpostavke o razini i učestalosti budućih zahtjeva te troška koji udovoljava tim zahtjevima. Subjekt procjenjuje buduće troškove zdravstvene njege na temelju ranijih podataka o vlastitim iskustvima subjekta, potkrijepljenih, ako je potrebno povijesnim podacima drugih subjekata, osiguravajućih društava, zdravstvenih ustanova i drugih izvora. Procjene budućih troškova zdravstvene njege uzimaju u obzir učinak tehnoloških unaprjeđenja, promjena načina i razine zdravstvene skrbi i promjene zdravstvenog statusa sudionika plana.
90. Razina i učestalost zahtjeva je osobito osjetljiva na starost, zdravstveni status i spol zaposlenih (i njihovih uzdržanih članova) i može biti osjetljiva na druge čimbenike kao što je zemljopisna lokacija. Prema tomu, povijesni podatak se usklađuje u visini kojoj se demografska miješana populacija razlikuje od populacije koja se koristi kao osnova za povijesne podatke. Također se usklađuje tamo gdje postoji pouzdani dokaz da se povijesni trendovi neće nastaviti.
91. Prema nekim planovima zdravstvenog osiguranja poslije prestanka rada zahtijeva se da zaposleni participiraju troškove zdravstvene njege koju pokriva plan. Procjene budućih troškova zdravstvene njege uzimaju u obzir svaku takvu participaciju temeljenu na uvjetima plana na datumu izvještaja o financijskom položaju (ili temeljenu na izvedenoj obvezi koja je izvan takvih uvjeta). Promjene takvih participacija zaposlenih imat će za posljedicu trošak minulog rada ili tamo gdje je primjenjivo uskraćivanje. Trošak udovoljavanja zahtjevima može se smanjiti primanjima od države ili iz zdravstvenih ustanova (vidjeti točke 83. (c) i 87.).
- Aktuarski dobitci i gubici**
92. **Pri mjerenju svoje obveze za definirana primanja, prema točki 54., subjekt treba ovisno o točki 58.A, priznati dio (kao što je navedeno u točki 93.) svojih aktuarskih dobitaka i gubitaka kao prihod ili rashod ako su kumulativni neto nepriznati dobitci i gubici na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja veći od:**
- (a) 10% od sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja na taj datum (prije smanjenja imovine plana); i
 - (b) 10% od fer vrijednosti imovine plana na taj datum.
- Navedena se ograničenja trebaju izračunati i primijeniti zasebno za svaki plan definiranih primanja.
93. **Udjel aktuarskih dobitaka i gubitaka koji treba priznati za svaki plan definiranih primanja je višak koji je određen prema točki 92., podijeljen s očekivanim prosječnim preostalim radnim vijekom zaposlenika koji sudjeluju u tom planu. Međutim, subjekt može usvojiti bilo koju sustavnu metodu koja rezultira bržim priznavanjem aktuarskih dobitaka i gubitaka, uz uvjet da se ista mjerila primjenjuju na dobitke i gubitke, te da se osnovica primjenjuje dosljedno iz razdoblja u razdoblje. Subjekt može primijeniti takve sustavne metode na aktuarske dobitke i gubitke čak ako potpadaju u okviru granica navedenih u točki 92.**
- 93A. **Ako, kako to dopušta točka 93., subjekt usvoji politiku priznavanja aktuarskih dobitaka i gubitaka u razdoblju u kojem nastaju, dopušteno mu je priznati ih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti sukladno točkama 93.B-93.D, uz uvjet da isto učini i za:**
- (a) sve svoje planove definiranih primanja i
 - (b) sve svoje aktuarske dobitke i sve svoje aktuarske gubitke.
- 93B. Aktuarski dobitci i gubici koji su, kako je to dopušteno točkom 93.A, priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, prezentiraju se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti. Subjekt neće prezentirati aktuarske dobitke i gubitke u izvještaju o promjenama kapitala u obliku navedenom u točki 101. MRS-a 1 ili u bilo kojem drugom obliku koji uključuje stavke navedene u točki 97 MRS-a 1.
- 93C. Subjekt koji aktuarske dobitke i gubitke priznaje sukladno točki 93A., dužan je u sklopu sveobuhvatne dobiti priznati i svako usklađenje koje proizlazi iz okvira granica navedenih u točki 58.(b).
- 93D. Aktuarski dobitci i gubici te sva usklađenja koja proizlaze iz ograničenja iz točke 58. (b) i koja su priznata u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, priznaju se odmah u zadržanu dobit. Oni se u idućim razdobljima ne reklasificiraju u dobit ili gubitak.«
94. Aktuarski dobitci i gubici mogu proizaći iz povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja ili fer vrijednosti odnosne imovine plana. Uzroci aktuarskih dobitaka i gubitaka sadrže, primjerice;
- (a) neočekivano visoku ili nisku stopu fluktuacije zaposlenih, rano umirovljenje ili smrtnost odnosno povećanje plaća, primanja (ako formalni ili izvedeni uvjeti plana osiguravaju povećanja primanja s osnove inflacije) ili troškova zdravstvene njege;
 - (b) učinak promjena procjena buduće fluktuacije zaposlenih, ranog umirovljenja ili smrtnosti odnosno povećanje plaća, primanja (ako formalni ili izvedeni uvjeti plana osiguravaju povećanja primanja s osnove inflacije) ili troškova zdravstvene njege;
 - (c) učinak promjena diskontne stope; i
 - (d) razlike između stvarnih povrata od imovine plana i očekivanih povrata od imovine plana (vidjeti točke 105. – 107.).
95. Dugoročno se aktuarski dobitci i gubici mogu međusobno prebiti. Prema tomu, procjene obveza za primanja poslije prestanka rada najbolje se sagledavaju kao raspon (ili »koridor«) oko najbolje procjene. Subjektu je dopušteno, ali se ne zahtijeva da prizna aktuarske dobitke i gubitke koji

potpadaju u taj raspon. Ovaj Standard zahtijeva da subjekt prizna, kao minimum, određeni dio aktuarskih dobitaka ili gubitaka koji su izvan »koridora« plus ili minus 10%. (U Dodatku A. nalazi se, između ostaloga, objašnjenje postupka s aktuarskim dobitcima i gubicima). Ovaj Standard također dopušta sustavne metode bržeg priznavanja, uz uvjet da te metode zadovoljavaju uvjete postavljene u točki 93. Takve dopuštene metode sadrže, primjerice, trenutno priznavanje svih aktuarskih dobitaka i gubitaka, unutar i izvan »koridora«. U točki 155.(b)(iii) nalazi se objašnjenje potrebe da se razmotri bilo koji nepriznati dio prijelazne obveze pri računovodstvom prikazivanju kasnijih aktuarskih dobitaka.

Trošak minulog rada

96. **Pri mjerenju obveze za definirana primanja prema točki 54. subjekt treba ovisno o točki 58.A priznati trošak minulog rada kao rashod po pravocrtnoj osnovi tijekom prosječnog razdoblja sve dok primanja ne postanu stečeno pravo. U visini u kojoj su primanja već stečena odmah poslije uvođenja plana definiranog primanja ili njegove promjene, subjekt treba odmah priznati trošak minulog rada.**

97. Trošak minulog rada nastaje kada subjekt uvodi plan definiranih primanja kojima se primanja vezuju za minuli rad ili mijenja plativa primanja za minuli rad prema postojećem planu definiranih primanja. Takve su promjene kao povrat za usluge zaposlenog tijekom određenog razdoblja sve dok ne budu stečeni uvjeti za odnosna primanja. Prema tomu, subjekt troškove minulog rada priznaje za vrijeme toga razdoblja neovisno o činjenici da se taj trošak odnosi na usluge zaposlenoga u ranijim razdobljima. Subjekt vrednuje trošak minulog rada kao promjenu obveze koja proizlazi iz izmjena (vidjeti točku 64.). Negativni trošak minulog rada nastaje kada subjekt mijenja primanja koja se vezuju za minuli rad na način da se smanjuje sadašnja vrijednost obveze iz plana definiranih primanja.

Primjer koji objašnjava točku 97.

Subjekt vodi plan mirovina koji osigurava mirovinu u visini od 2% od konačne plaće za svaku godinu rada. Primanja postaju stečena poslije pet godina rada. Na 1. siječnja 20X5. subjekt povećava mirovinu na 2,5% od konačne plaće svake godine rada počinjući od 1. siječnja 20X1. Na datum navedenog povećanja sadašnja vrijednost dodatnih primanja za rad poslije 1. siječnja 20X1. do 1. siječnja 20X5. utvrđuje se na sljedeći način:

Zaposleni s više od pet godina rada 1. siječnja 20X5.	150
Zaposleni s manje od pet godina rada 1. siječnja 20X5. (prosječno razdoblje do stjecanja: tri godine)	120
	270

Subjekt odmah priznaje 150 budući da su ta primanja već stečena. Subjekt ravnomjerno priznaje 120 tijekom razdoblja od tri godine od 1. siječnja 20X5.

98. Trošak minulog rada isključuje:

- učinak razlike između stvarnog i prethodno pretpostavljenog povećanja plaća u svezi obveze da se isplate primanja za rad u prijašnjim godinama (ne postoji trošak minulog rada jer aktuarske pretpostavke omogućuju projicirane plaće);
- precijenjene ili podcijenjene procjene diskrecijskog povećanja mirovina kada subjekt ima izvedenu obvezu

dati takvo povećanje (ne postoji trošak minulog rada jer aktuarske pretpostavke omogućuju projicirane plaće);

- procjene povećanja primanja koje proizlaze iz aktuarskih dobitaka koji su već priznati u financijskim izvještajima ako se subjekt formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom koja je izvan toga plana) ili prema zakonskom propisu obvezao koristiti bilo koji višak plana za dobrobit sudionika u planu, čak i ako povećanje primanja još nije formalno odobreno (proizašlo povećanje obveze je aktuarski gubitak, a ne trošak minulog rada; vidjeti točku 85.(b));
 - povećanje stečenih primanja kada, u nedostatku novih ili poboljšanja postojećih primanja, zaposleni ispune uvjete stjecanja prava (ne postoji trošak minulog rada budući da je procijenjeni trošak primanja priznat kao trošak tekućeg rada kako se usluga pružala); i
 - učinak izmjena plana koji smanjuje primanja od budućeg rada (ograničenje).
99. Subjekt utvrđuje amortizacijski plan za trošak minulog rada kada su primanja uvedena ili promijenjena. Moglo bi biti nepraktično održavati detaljne evidencije potrebne da se identificiraju i provedu naknadne promjene amortizacijskog plana. Što više, učinak će vjerojatno biti značajan samo ako postoji ograničenje ili podmirivanje. Prema tomu, subjekt mijenja amortizacijski plan troška minulog rada samo ako postoji ograničenje ili podmirjenje.
100. Ako subjekt smanjuje plativa primanja prema postojećem definiranom planu, proizašlo se smanjenje obveze za definirana primanja priznaje kao (negativan) trošak minulog rada za prosječno razdoblje sve dok se ne rasporedi smanjeni dio primanja.
101. Ako subjekt smanjuje određena plativa primanja prema postojećem planu definiranog primanja, a u isto vrijeme, povećava druga plativa primanja prema planu za iste zaposlene, subjekt postupa s promjenama kao da je jedna neto promjena.

Priznavanje i mjerenje: imovine plana

Fer vrijednost imovine plana

102. Fer vrijednost svake imovine plana utvrđuje se pri određivanju iznosa koji je priznat u izvještaju o financijskom položaju prema točki 54. Kada tržišna cijena nije raspoloživa, fer vrijednost imovine plana se procjenjuje, primjerice, diskontiranjem očekivanih budućih novčanih tokova primjenom diskontne stope koja odražava rizik povezan uz imovinu plana i dospijeće ili očekivani datum otuđenja te imovine (ili ako nemaju dospijeće, očekivano razdoblje do podmirjenja odnosne obveze).
103. U imovinu plana ne ulaze dospjeli neplaćeni doprinosi od izvještajnog subjekta u fond kao i bilo koji neprenosivi financijski instrument kojeg je izdao subjekt, a koji drži fond. Imovina plana se umanjuje za svaku obvezu fonda koja se ne odnosi na primanja zaposlenih, primjerice, obveze iz poslovanja i ostale obveze nastale iz derivatnih financijskih instrumenata.
104. Tamo gdje imovina plana sadrži odgovarajuće police osiguranja koje točno povezuju iznos i vrijeme neke ili svih plativih obveza za primanja prema planu, smatra se da fer vrijednost tih polica osiguranja je sadašnja vrijednost s njima povezanih obveza, kao što je opisano u točki 54. (podložno umanjenju koje je potrebno ako se ne može u cijelosti nadoknaditi iznos potraživanja iz tih polica osiguranja).

Refundiranja

104A. **Kada, i samo kada, je gotovo sigurno da će druga strana refundirati neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje obveze za definirana primanja, subjekt treba priznati svoje pravo refundiranja kao odvojenu imovinu. Subjekt treba mjeriti imovinu po fer vrijednosti. U svim ostalim slučajevima subjekt treba postupiti s tom imovinom kao i sa svom ostalom imovinom plana. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti se rashod koji se odnosi na plan definiranih primanja može prezentirati prebijeno s iznosom koji je priznat kao povrat (nadoknada).**

104B. Ponekad subjekt može tražiti od druge strane, kao što je osiguravatelj, da plati dio ili cijeli izdatak koji je potreban za podmirivanje obveze iz definiranih primanja. Police osiguranja koje ispunjavaju uvjet, kako je navedeno u točki 7., su imovina plana. Subjekt iskazuje policu osiguranja koja ispunjava uvjete na isti način kao i svu ostalu imovinu plana i ne primjenjuje se točka 104A. (vidjeti točke 39. i 42. i 104.)

104C. Kada policica osiguranja nije policica koja ispunjava uvjet tada ona nije imovina plana. Točka 104A uređuje takve slučajeve: subjekt priznaje svoje pravo na povrat (nadoknadu) po polici osiguranja kao odvojenu imovinu, a ne kao odbitak pri određivanju obveze za definirana primanja priznatu prema točki 54. U svim drugim aspektima subjekt postupi s tom imovinom kao i sa svakom drugom imovinom plana. Posebnost je da se obveze za definirana primanja povećavaju (smanjuju) do visine do koje neto kumulativni aktuarski dobiti (gubici) po osnovi obveza za definirana primanja i s njima povezanim pravima refundiranja ostaju nepriznata prema točkama 92. i 93. Točka 120(c)(vii) zahtijeva da subjekt objavi kratki opis veze između prava refundiranja i s njim povezanih obveza.

Primjer koji objašnjava točke 104A. – 104C.

Sadašnja vrijednost obveze	1.241
Nepriznati aktuarski dobiti	17
Obveza priznata u izvještaju o financijskom položaju	1.258
Prava prema policama osiguranja koja se točno podudaraju s iznosom i vremenom nekih obveza plativih prema planu.	
Sadašnja vrijednost tih primanja je 1.092	1.092

Nepriznati aktuarski dobiti u iznosu 17 su neto kumulativni aktuarski dobiti od obveza i od prava refundiranja.

104D. Ako pravo na refundiranje nastaje prema polici osiguranja koja se točno podudara s iznosom i vremenom nekih obveza plativih prema planu definiranih primanja, smatra se da je fer vrijednost prava refundiranja sadašnja vrijednost s njima povezanim obvezama, kao što je opisano u točki 54. (podložno svakom umanjenju koje je potrebno ako povrat nije u cijelosti nadoknativ).

Povrat od imovine plana

105. Očekivani povrat od imovine plana je jedna komponenta rashoda priznatih u dobit ili gubitak. Razlika između očekivanog povrata od imovine plana i stvarnog povrata od imovine plana je aktuarski dobitak ili gubitak; on se uključuje s aktuarskim dobitcima i gubicima od obveza za definirana primanja pri određivanju neto iznosa koji se uspoređuje s ograničenjima od desetpostotnog »koridora« navedenim u točki 92.

106. Očekivani povrat od imovine plana temelji se na tržišnim očekivanjima na početku razdoblja za povrate tijekom cijelog vijeka s njim povezane obveze. Očekivani povrat od imovine plana odražava promjene fer vrijednosti imovine plana koji

se posjeduje tijekom razdoblja kao rezultat stvarno uplaćenih doprinosa u fond i stvarno isplaćenih primanja iz fonda.

Primjer koji objašnjava točku 106.

1. siječnja 20X1. fer vrijednost imovine plana iznosila je 10.000, a neto vrijednost kumulativnih nepriznatih aktuarskih gubitaka iznosila je 760. Na 30. lipnja. 20X1. isplaćeno je primanje iz plana u iznosu od 1.900 i primljene uplate doprinosa u iznosu od 4.900. 31. prosinca 20X1. fer vrijednost imovine plana iznosila je 15.000, a sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja iznosila je 14.792. Aktuarski gubici od obveza za 20X1. iznosili su 60.

Na 1. siječnja 20X1. izvještajni subjekt je izvršio procjene na temelju tržišnih cijena na taj datum:

	%
Prihod od kamata i dividendi, nakon plative obveze fonda za porez	9.25
Realizirani i nerealizirani dobiti od imovine plana (nakon poreza)	2.00
Administrativni troškovi (1.00)	
Očekivana stopa povrata	10.25
Za 20X1. godinu očekivani i stvarni povrati od plana imovine jesu sljedeći:	
Povrat na 10.000 koji se drže 12 mjeseci uz 10,25%	1.025
Povrat na 3.000 koji se drže šest mjeseci uz 5% (jednako je godišnjoj stopi od 10,25% uz složeni polugodišnji obračun)	
150	
Očekivani povrati od imovine plana za 20x1.	1.175
Fer vrijednost imovine plana 31. prosinca 20X1.	
15.000	
Minus fer vrijednost imovine plana 1. siječnja 20X1.	(10.000)
Minus primljeni doprinosi (4.900)	
Plus isplaćena primanja	
1.900	
Stvarni povrat od imovine plana	
2.000	

Razlika između očekivanog povrata od imovine plana (1.175) i stvarnog povrata od imovine plana (2.000) je aktuarski dobitak u iznosu 825. Prema tomu, kumulativni neto nepriznati aktuarski dobiti iznose 1.525 (760 plus 825 minus 60). Prema točki 92. granice koridora su postavljene u iznosu od 1.500 (veći od (i) 10% od 1.500 i (ii) 10% od 14.793). U sljedećoj godini (20X2.) subjekt priznaje u dobit ili gubitak aktuarski dobitak od 25 (1.525 minus 1.500) podijeljen s očekivanim prosječnim preostalim radnim vijekom odnosnih zaposlenih.

Očekivani povrat od imovine plana za 20X2. godinu zasnivat će se na tržišnim očekivanjima na 1. siječnja 20X2. za povrate koji pokrivaju cijeli vijek obveze.

107. Pri određivanju očekivanog povrata od imovine plana, subjekt odbija očekivane administrativne troškove, osim onih takvih troškova koji su uključeni u aktuarske pretpostavke korištene za mjerenje obveze.

Poslovna spajanja

108. U poslovnom spajanju, subjekt priznaje imovinu i obveze koje proizlaze iz primanja poslije prestanka zaposlenja po

sadašnjoj vrijednosti obveza umanjenoj za fer vrijednost imovine plana (vidjeti MSFI 3 Poslovna spajanja). Sadašnja vrijednost obveza uključuje sve dolje navedeno, čak ako ih stećeni subjekt nije još priznao na datum stjecanja:

- aktuarske dobitke i gubitke koji nastanu prije datuma stjecanja (neovisno o tome potpadaju li u »koridor« od 10%);
- trošak minulog rada koji nastaje iz promjena primanja ili od uvođenja plana, prije datuma stjecanja; i
- iznose koji, prema prijelaznim i završnim odredbama u točki 155.(b), kod stećenog subjekta još nisu priznati.

Ograničenja i podmirenja

109. Subjekt treba priznati dobitke ili gubitke od ograničenja i podmirenja plana definiranog primanja kada ograničenje ili podmirenje nastanu. Dobitak ili gubitak od ograničenja ili podmirenja treba sadržavati:

- proizašlu promjenu sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja,
- proizašlu promjenu fer vrijednosti imovine plana,
- odnosne aktuarske dobitke ili gubitke troška minulog rada, prema točki 92. i 96., koji ranije nisu priznati.

110. Prije utvrđivanja učinka ograničenja ili podmirenja, subjekt treba ponovno izmjeriti obvezu (i odnosnu imovinu plana, ako postoji), koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne stope i druge tekuće tržišne cijene).

111. Ograničenja nastaju kada:

- se subjekt dokazivo obvezao značajno smanjiti broj zaposlenih obuhvaćen planom; ili
- subjekt mijenja uvjete plana definiranih primanja tako da značajni element budućeg rada postojećih zaposlenika više neće ispunjavati uvjete za primanja ili će steći uvjete za smanjena primanja.

Ograničenje može nastati iz pojedinačnog događaja kao što je zatvaranje pogona, prestanak poslovanja, trajno ili privremeno ukidanje plana, ili smanjenje do razine u kojoj su buduća povećanja plaća vezana za plativa primanja za minuli rad. Ograničenja su često povezana s restrukturiranjem. U tom slučaju, subjekt obračunava ograničenje istodobno kada i povezano restrukturiranje

111.A Ako se izmjenama plana umanjuju primanja, ograničenje je samo učinak smanjenja budućih usluga. Učinak bilo kojeg smanjenja minulog rada je negativan trošak minulog rada.

112. Podmirenje nastaje kada subjekt ulazi u transakciju koja eliminira sve daljnje pravne ili izvedene obveze dijela ili svih primanja osiguranih prema planu definiranih primanja, primjerice, kada se paušalni iznos isplaćuje sudionicima plana ili u njegovo ime u zamjenu za njihova prava da se prime određena primanja poslije prestanka rada.

113. U nekim slučajevima subjekt stječe policu osiguranja za financiranje nekih ili svih primanja zaposlenih koja se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i ranijim razdobljima. Stjecanje takvih policama nije podmirenje ako subjekt zadržava pravnu ili izvedenu obvezu (vidjeti točku 39.) da plati dodatni iznos ako osiguravatelj ne isplati primanja zaposlenih navedena u polici osiguranja. Točke 104A – 104D uređuju

priznavanje i mjerenje prava refundiranja po policama osiguranja koje nisu imovina plana.

- 114.** Podmirenje nastaje istodobno s ograničenjem ako je plan napušten tako što je obveza podmirena i plan prestaje postojati. Međutim, napuštanje plana nije ograničenje ili podmirenje ako se plan zamijeni novim planom koji nudi primanja koja su zapravo ista.
- 115.** Gdje se ograničenja odnose na samo neke zaposlene koje obuhvaća plan ili gdje su samo dijelom obveze podmirene, dobiti i gubici uključuju razmjerni dio ranije nepriznatog troška minulog rada i aktuarskih dobitaka i gubitaka (i prijelaznih iznosa koji ostaju nepriznati prema točki 155. (b)). Razmjerni se dio određuje na osnovi sadašnje vrijednosti obveza prije i poslije ograničenja ili podmirenja, osim ako druga osnova nije prikladnija. Primjerice, može biti prikladno iskoristiti svaki dobitak nastao ograničenjem ili podmirivanjem istoga plana tako da se prvo eliminira svaki nepriznati trošak minulog rada koji se odnosi na isti plan.

Primjer koji objašnjava točku 115.

Subjekt prestaje s poslovanjem poslovnog segmenta, a zaposleni u tom segmentu više neće zarađivati daljnja primanja. To je ograničenje bez podmirenja. Koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne kamatne stope i druge tekuće tržišne cijene) neposredno prije ograničenja, subjekt ima obvezu definirano primanja s neto sadašnjom vrijednošću u iznosu 1.000, imovinu plana s fer vrijednosti 820 i neto kumulativne nepriznate aktuarske dobitke u iznosu 50. Subjekt je prvi put usvojio ovaj Standard prije jednu godinu. To je povećalo neto obveze u iznosu 100, koje je subjekt odlučio priznati za razdoblje od pet godina (vidjeti točku 155.(b)). Ograničenje smanjuje neto sadašnju vrijednost obveze za 100 na 900.

Od prethodno nepriznatih aktuarskih dobitaka i prijelaznih iznosa, 10% (100/1000) odnosi se na dio obveze koja je eliminirana kroz ograničenje. Prema tome utjecaji ograničenja su sljedeći:

	Prije ograničenja	Dobitak od ograničenja	Poslije ograničenja
Neto sadašnja vrijednost obveze	1.000	(100)	900
Fer vrijednost imovine plana	(820)	-	(820)
	180	(100)	80
Nepriznati aktuarski dobitci	50	(5)	45
Nepriznati prijelazni iznos (100x4/5)	(80)	8	(72)
Neto obveza priznata u izvještaju o financijskom položaju	150	(97)	53

Prezentiranje

Prijeboj

116. Subjekt treba provesti prijeboj imovine, koje se odnosi na jedan plan, s obvezom koja se odnosi na drugi plan samo i isključivo, ako subjekt:

- (a) ima zakonsko pravo koristiti višak jednoga plana za podmirivanje obveza prema drugom planu; i
- (b) namjerava ili podmiriti obvezu na neto osnovi ili realizirati višak jednoga plana i podmiriti obvezu prema drugom planu istovremeno.

117. Kriteriji za prijebor jesu slični kriterijima postavljenim za financijske instrumente u MRS-u 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje*.

Razlika između tekućeg i ne tekućeg

118. Neki poslovni subjekti prave razliku između tekuće i ne tekuće imovine odnosno obveza. Ovaj MRS ne određuje treba li subjekt razlikovati tekući i ne tekući dio imovine i obveza koje proizlazi iz primanja prestanka rada.

Financijske komponente troška primanja poslije prestanka zaposlenja

119. Ovaj Standard ne određuje treba li subjekt prezentirati trošak tekućeg rada, trošak kamata i očekivani povrat od imovine plana kao komponentu jedne stavke prihoda ili rashoda u -samom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Objavljivanje

120. Subjekt će objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja procjenu prirode planova definiranih primanja i financijske efekte promjena u tim planovima tijekom razdoblja.

120A. Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o planu definiranih primanja:

- (a) računovodstvene politike subjekta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka
- (b) opći opis vrste plana
- (c) uskladu početnog i zaključnog stanja sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih primanja, uz odvojen prikaz učinaka svake sljedeće stavke, ako postoji:
 - (i) troška tekućeg rada
 - (ii) troška kamata
 - (iii) doprinosa koje plaćaju članovi plana
 - (iv) aktuarske dobitke i gubitke
 - (v) promjena tečajeva stranih valuta kod planova koji su mjereni u valuti koja nije prezentacijska valuta subjekta
 - (vi) isplaćenih primanja
 - (vii) troškova minulog rada
 - (viii) poslovnih spajanja
 - (ix) umanjenja i
 - (x) namirenih iznosa.
- (d) raščlambu obveze temeljem definiranih primanja u iznose koji proizlaze iz planova koji se u cijelosti ne financiraju i iznosa koji proizlaze iz planova koji se financiraju u cijelosti ili djelomice
- (e) usklada početnog i zaključnog stanja fer vrijednosti imovine plana te početnog i zaključnog stanja svih prava na refundiranje koja su priznata kao imovina u skladu s točkom 104.A, uz odvojen prikaz eventualnih učinaka tijekom razdoblja svake sljedeće stavke:
 - (i) očekivanog povrata od imovine plana
 - (ii) aktuarskih dobitaka i gubitaka

- (iii) promjena tečajeva stranih valuta kod planova mjenjenih u valuti koja nije prezentacijska valuta subjekta

- (vi) doprinosa koje plaća poslodavac

- (v) doprinosa koje plaćaju članovi plana

- (vi) isplaćenih primanja

- (vii) poslovnih spajanja i

- (viii) namirenih iznosa

- (f) usklada sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih primanja pod (c) i fer vrijednosti imovine plana pod (e) u odnosu na imovinu i obveze priznate u izvještaju o financijskom položaju, uz prikaz barem:
 - (i) neto aktuarskih dobitaka ili gubitaka koji nisu priznati u izvještaju o financijskom položaju (v. točku 92)
 - (ii) troška minulog rada koji nije priznat u izvještaju o financijskom položaju (v. točku 96)
 - (iii) svakog iznosa koji nije priznat kao imovina, zbog ograničenja iz točke 58.(b)
 - (iv) fer vrijednosti na datum izvještajaja o financijskom položaju svakog prava na refundiranje priznatog kao imovinu u skladu s točkom 104.A (s kratkim opisom veze između prava na refundiranje i s njim povezane obveze) i
 - (v) ostalih iznosa priznatih u izvještaju o financijskom položaju
 - (g) ukupan rashod priznat u dobit ili gubitak po svakoj sljedećoj stavci i svakoj stavci, odnosno stavkama u koje su uključeni:
 - (i) trošku tekućeg rada
 - (ii) troškovima kamata
 - (iii) očekivanom povratu na imovinu plana
 - (iv) očekivanom povratu svakog prava na refundiranje priznatog kao imovina u skladu s točkom 104.A
 - (v) aktuarskim dobitcima i gubicima
 - (vi) trošku minulog rada
 - (vii) učinku svakog smanjenja ili svake namire i
 - (viii) učinku ograničenja iz točke 58.(b).
 - (h) ukupan iznos priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti za svaku sljedeću stavku:
 - (i) aktuarske dobitke i gubitke; i
 - (ii) učinke ograničenja u točki 58.(b).
 - (i) kod subjekata koji aktuarske dobitke i gubitke priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s točkom 93.A, kumulativne aktuarske dobitke i gubitke priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.
 - (j) za svaku važnu kategoriju imovine plana, koja uključuje, ali nije ograničena na vlasničke instrumente, dužničke instrumente, nekretnine i svu drugu imovinu, udjel u fer vrijednosti ukupne imovine plana izražen u postotku ili iznosu
 - (k) iznose uključene u fer vrijednost imovine plana za svaku kategoriju vlastitih financijskih instrumenata subjekta i

- (ii) svaku nekretninu ili drugu imovinu koju koristi subjekt
- (l) tekstualni opis osnove za određivanje ukupne očekivane stope povrata na imovinu, uključujući učinak važnih kategorija imovine plana
- (m) aktuarski povrat na imovinu plana, kao i aktuarski povrat na svako pravo na refundiranje koje je priznato kao imovina u skladu s točkom 104.A
- (n) glavne aktuarske pretpostavke korištene na datum izvještaja o financijskom položaju, uključujući (ako je primjenjivo)
 - (i) diskontne stope
 - (ii) očekivane stope povrata od svake imovine plana za razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima
 - (iii) očekivane stope povrata za razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima po svim pravima na povrat koji je priznat kao imovina prema točki 104.A
 - (iv) očekivane stope povećanja plaća (i promjene indeksa ili drugih varijabli navedenih u formalnim ili izvedenim uvjetima plana kao osnovi za buduće povećanje primanja)
 - (v) kretanja stopa zdravstvenih troškova i
 - (vi) druge značajne aktuarske pretpostavke koje su korištene.

Subjekt je dužan objaviti svaku aktuarsku pretpostavku u apsolutnim iznosima (primjerice kao apsolutni postotak), a ne kao razliku između različitih postotaka ili drugih varijabli.

- (o) učinak povećanja i smanjenja pretpostavljenih stopa kretanja zdravstvenih troškova za jedan postotni bod na
 - (i) zbroj komponente troška tekućeg rada i komponente troškova kamata po neto zdravstvenim troškovima nakon prestanka rada i
 - (ii) kumulativne obveze temeljem primanja nakon prestanka rada po zdravstvenim troškovima.

Za svrhu objavljivanja ovih podataka, sve druge pretpostavke se smatraju konstantnima. Kod planova u uvjetima visoke inflacije, podaci se objavljuju kao utjecaj povećanja ili smanjenja pretpostavljene stope kretanja zdravstvenih troškova izraženog u postotku koji ima značaj sličan jednom postotnom bodu u uvjetima niske inflacije.

- (p) iznose za tekuću godinu i prethodne četiri godine
- (i) sadašnje vrijednosti obveze definiranih primanja, fer vrijednosti imovine plana i viška ili manjka plana i
 - (ii) iskustvene korekcije koje proizlaze iz
 - (A) obveza iz plana izraženih ili (1) u iznosu, ili (2) u postotku obveza plana na datum izvještaja o financijskom položaju i
 - (B) imovine plana izražene ili (1) u iznosu, ili (2) u postotku imovine plana na datum izvještaja o financijskom položaju.
 - (q) najbolja moguća procjena poslodavca, čim ju je moguće realno odrediti, doprinosa za koje se očekuje da će biti uplaćeni u plan tijekom godišnjeg razdoblja koje započinje nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.

- 121. Prema točki 120A. (b) zahtijeva se opći opis vrste plana. Takvim se opisom razlikuje, primjerice, plan ravnomjernih mirovina prema plaćama od planova mirovina vezanih uz konačne plaće mirovinskih i planove zdravstvene njege poslije prestanka rada. Daljnji opisi ne zahtijevaju se.
- 122. Kada subjekt ima više od jednog plana definirano primanja, objavljivanja se mogu pružiti zbrojno, svaki plan zasebno ili u takvim skupinama koje se smatraju najkorisnijim. Također može biti korisno grupiranje prema sljedećim kriterijima:
 - (a) zemljopisnoj lokaciji plana, primjerice, razlikovanjem domaćih planova od inozemnih planova; ili
 - (b) jesu li planovi podložni značajnim rizicima, primjerice, razlikujući plan ravnomjernih mirovina prema plaćama od planova mirovina vezanih uz konačne plaće mirovinskih i planove zdravstvene njege poslije prestanka rada.
 Kada subjekt objavljuje u zbroju skupine planova, takva se objavljivanja daju u obliku ponderiranog prosjeka ili relativno užim rasponima.
- 123. Prema točki 30. zahtijeva se dodatno objavljivanje o planovima definirano primanja više poslodavaca s kojima se postupi kao da su planovi definiranih doprinosa.
- 124. Gdje se zahtijeva prema MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih stranaka*, subjekt objavljuje informacije o:
 - (a) transakcijama povezanih stranaka s planovima primanja poslije prestanka rada; i
 - (b) primanjima poslije prestanka rada za vodeće osoblje menadžmenta.
- 125. Tamo gdje se zahtijeva prema MRS-u 37 *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*, subjekt objavljuje informacije o nepredvidivim obvezama proizašlim iz obveza za primanja poslije prestanka rada.

Druga dugotrajna primanja zaposlenih

- 126. Druga dugotrajna primanja zaposlenih uključuju, primjerice:
 - (a) naknade za dugotrajna odsustva kao što je naknada za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknada za vrijeme studijskog usavršavanja;
 - (b) jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad;
 - (c) naknade za vrijeme duže spriječenosti u radu;
 - (d) sudjelovanje u raspodjeli dobiti i bonusima plativim dvanaest mjeseci ili više po isteku razdoblja u kojem su zaposleni radili; i
 - (e) odgođene naknade plative dvanaest mjeseci ili više po isteku razdoblja u kojem su zarađene.
- 127. Mjerenje drugih dugotrajnih primanja zaposlenih obično nije podložno istom stupnju neizvjesnosti kao mjerenje primanja poslije prestanka zaposlenja. Što više, uvođenje ili promjena drugih dugotrajnih primanja zaposlenih rijetko uzrokuju značajni iznos troška minulog rada. Iz tih razloga, ovaj Standard zahtijeva primjenu pojednostavljene računovodstvene metode za druga dugotrajna primanja zaposlenih. Ova se metoda razlikuje od računovodstva koji se zahtijeva za primanja poslije prestanka zaposlenja na sljedeći način:
 - (a) aktuarski dobiti i gubici se odmah priznaju, a »korićao« se ne primjenjuje; i
 - (b) svi se troškovi minulog rada odmah priznaju.

Priznavanje i mjerenje

128. Iznos priznat kao obveza za druga dugotrajna primanja zaposlenih treba biti neto iznos sljedećih iznosa:

- (a) sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja na datum izvještaja o financijskom položaju (vidjeti točku 64.);
- (b) minus fer vrijednost imovine plana na datum izvještaja o financijskom položaju (ako postoji) iz kojega se obveze trebaju podmiriti izravno (vidjeti točke 102. – 104.).

Pri mjerenju obveze subjekt treba primijeniti točke 49. – 91., osim točki 54. i 61. Subjekt treba primijeniti točku 104.A pri priznavanju i mjerenju svakog prava na refundiranje.

129. Za druga dugotrajna primanja zaposlenih subjekt treba priznati neto ukupan iznos sljedećih iznosa kao rashod ili (ovisno o točki 58.) kao prihod, osim u visini koji drugi Standardi zahtijevaju ili dopuštaju uključivanje u trošak neke imovine:

- (a) trošak tekućeg rada (vidjeti točke 63. – 91.);
- (b) trošak kamata (vidjeti točku 82.);
- (c) očekivani povrat od imovine plana (vidjeti točke 105. – 107.) i od svakog prava na refundiranje priznatog kao imovina (vidjeti točku 104.A);
- (d) aktuarski dobici i gubici, koji će se u cijelosti odmah priznati;
- (e) trošak minulog rada, koji će se u cijelosti odmah priznati; i
- (f) učinak ograničenja ili podmirenja (vidjeti točke 109. i 110.).

130. Jedan od oblika dugotrajnog primanja zaposlenih je primanje za vrijeme dužeg odsustva s rada. Ako razina primanja ovisi o dužini radnog staža, obveza nastaje kada se usluge pružaju. Mjerenje te obveze odražava vjerojatnost da će biti potrebna isplata i duljinu vremena za koju se očekuje isplata. Ako je razina primanja ista za sve zaposlene koji odsustvuju neovisno o godini radnog staža, očekivani trošak tih primanja priznaje se kada nastane događaj koji uzrokuje dugotrajnu nesposobnost.

Objavljivanje

131. Iako Standard ne zahtijeva posebna objavljivanja o drugim dugotrajnim primanjima zaposlenih, drugi Standardi mogu zahtijevati objavljivanja, primjerice, tamo gdje je značajan rashod koji proizlazi iz takvih primanja i stoga će biti potrebno objavljivanje u skladu s MRS-om 1 Prezentiranje financijskih izvještaja. Tamo gdje se zahtijeva primjena MRS-a 24 Objavljivanje povezanih stranaka, subjekt objavljuje informacije o drugim dugotrajnim primanjima zaposlenih za vodeće osoblje menadžmenta.

Otpremnine

132. Ovaj Standard se bavi otpremninama odvojeno od drugih primanja zaposlenih, jer događaj koji dovodi do obveze je prestanak rada, a ne rad zaposlenoga.

Priznavanje

133. Subjekt treba priznati otpremnine kao obvezu i kao rashod samo, i isključivo ako je subjekt dokazivo preuzeo obvezu da ili:

- (a) prekida radni odnos zaposlenog ili skupine zaposlenika prije redovitog datuma umirovljenja; ili
- (b) osigurava otpremnine kao rezultat ponude u namjeri da potakne dobrovoljno raskidanje radnog odnosa.

134. Subjekt je dokazivo preuzeo obvezu za raskid radnog odnosa samo i isključivo ako ima podrobno oblikovan plan otkaza te nema realne mogućnosti da od njega odustane. Podroban plan treba sadržavati najmanje:

- (a) lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenika s kojima će se raskinuti radni odnos;
- (b) otpremnine za svaku skupinu radnih mjesta ili funkcije; i
- (c) vrijeme kada će se plan primijeniti. Primjena treba početi čim je moguće, a vremensko razdoblje da se dovrši primjena treba biti takvo da do promjene plana vjerojatno neće doći.

135. Subjekt može preuzeti obvezu prema odredbama propisa, prema ugovoru ili drugom sporazumu sa zaposlenima, njihovima predstavnicima ili prema izvedenoj obvezi koja se temelji na poslovnoj praksi, običaju ili želji da se djeluje pravično, da isplati (ili osigura druga primanja) zaposlenima kada prestaje njihov radni odnos. Takve isplate su otpremnine. To su obično paušalni iznosi isplata, mada ponekad mogu sadržavati sljedeće:

- (a) povećanje mirovina ili drugih primanja poslije prestanka rada, neizravno putem plana primanja zaposlenih ili izravno; i
- (b) plaće sve do kraja predviđenog razdoblja ako zaposleni više ne pruža uslugu, koja osigurava ekonomske koristi subjektu.

136. Neka primanja zaposlenih su plativa neovisno od razloga prestanka rada. Isplata takvih primanja je izvjesna (podložna zahtjevima glede stjecanja prava ili minimalnim zahtjevima duljine rada), ali je vrijeme isplata neizvjesno. Premda se takva primanja u nekim zemljama opisuju kao naknada (odšteta) za prestanak rada ili otpremnina, to su primanja poslije prestanka zaposlenja, a ne primanja od prestanka rada i subjekt ih računovodstveno iskazuje kao primanja poslije prestanka zaposlenja. Neki poslovni subjekti osiguravaju nižu razinu primanja za dragovoljni prestanak rada na zahtjev zaposlenoga (u biti, primanje poslije prestanka zaposlenja) nego za nedragovoljni prestanak rada na zahtjev subjekta. Dodatno primanje plativo iz nedragovoljnog prestanka rada je otpremnina.

137. Otpremnina ne osigurava subjektu buduće ekonomske koristi i priznaje se odmah kao rashod.

138. Gdje subjekt priznaje otpremnine, on može također uzeti u obzir primanja u vezi s ograničenjem mirovinskih ili drugih primanja zaposlenih (vidjeti točku 109.).

Mjerenje

139. Kada otpremnine dospijevaju u razdoblju duljem od 12 mjeseci nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, trebaju se diskontirati primjenom diskontne stope navedene u točki 78.

140. U slučaju ponude radi poticanja dragovoljnog smanjenje viška zaposlenih, mjerenje otpremnina treba temeljiti na očekivanom broju zaposlenih koji će prihvatiti ponudu.

Objavljivanje

141. Tamo gdje postoje neizvjesnosti o broju zaposlenih koji će prihvatiti ponudu za otpremnine, postoji nepredvidiva obveza. Kao što zahtijeva MRS 37 Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina, subjekt objavljuje informacije o nepredvidivoj obvezi; osim ako je daleka mogućnost odljeva za podmirenje.
142. Kao što zahtijeva MRS 1 Presentiranje financijskih izvještaja, subjekt objavljuje vrstu i iznos rashoda ako su značajni. Otpremnine mogu imati za posljedicu rashode koji se trebaju objaviti kako bi se udovoljilo tome zahtjevu.
143. Kada se primjenjuju zahtjevi MRS-a 24 Objavljivanje povezanih strana, subjekt objavljuje informacije o otpremninama za vodeće osoblje menadžmenta.
- 144.-152. [Brisano]

Prijelazne odredbe

153. U ovom je poglavlju uređen prijelazni postupak za planove definiranih primanja. Kada subjekt prvi puta primjenjuje ovaj Standard za druga primanja zaposlenih, primjenjuje MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.
154. **Kod prve primjene ovoga Standarda, subjekt treba utvrditi svoje obveze prijelaznog razdoblja za planove definiranih primanja na taj datum i to na sljedeći način:**
- sadašnju vrijednost obveze (vidjeti točku 64.) na datum usvajanja;
 - minus fer vrijednost, na datum usvajanja, imovine plana (ako postoji) iz koje se obveze trebaju izravno podmiriti (vidjeti točke 102. – 104.);
 - minus trošak minulog rada koji se prema točki 96. treba priznati u kasnijim razdobljima.
155. **Ako je obveza iz prijelaznog razdoblja viša od obveze koja bi bila da je priznata na isti datum prema prijašnjim računovodstvenim politikama subjekta, subjekt treba utvrditi neopozivi izbor priznati to povećanje kao dio svoje obveze za definirana primanja prema točki 54.:**
- odmah, prema MRS-u 8; ili
 - kao rashod ravnomjerno tijekom razdoblja do pet godina od datuma primjene. Ako subjekt izabere (b) tada treba:
 - primijeniti ograničenje opisano u točki 58. (b) pri mjerenju svake imovine priznate u izvještaj o financijskom položaju;
 - objaviti na svaki datum izvještaja o financijskom položaju: (1) iznos povećanja koji je ostao nepriznat, i (2) iznos koji je priznat u tekućem razdoblju;
 - ograničiti priznavanje kasnijih aktuarskih dobitaka (ali ne negativnog troška minulog rada) kako slijedi. Ako se aktuarski dobitak treba priznati prema točki 92. i 93., subjekt će priznati taj aktuarski dobitak samo u visini u kojoj kumulativni nepriznati neto aktuarski dobitci (prije priznavanja tog aktuarskog dobitka) premašuju nepriznati dio obveze iz prijelaznog razdoblja; i

(iv) uključiti odnosni dio nepriznatih obveza iz prijelaznog razdoblja pri utvrđivanju kasnijeg dobitka ili gubitka od podmirenja ili ograničenja.

Ako je obveza iz prijelaznog razdoblja niža od obveze koja bi bila priznata na isti datum prema prijašnjim računovodstvenim politikama, subjekt treba odmah priznati to smanjenje prema MRS-u 8.

156. Na početku primjene ovog Standarda učinak promjena računovodstvenih politika uključuje sve dobitke i gubitke koji proizlaze iz ranijih razdoblja, čak ako potpadaju unutar »koridora« od 10% navedenog u točki 92.

Primjer koji objašnjava primjenu točki 154. do 156.

Na 31. prosinca 1998. u izvještaj o financijskom položaju subjekta je uključena i obveza za mirovine u iznosu 100. Subjekt počinje primjenjivati ovaj Standard 1. siječnja 1999. kada sadašnja vrijednost obveze, prema ovom Standardu iznosi 1.300, a fer vrijednost imovine iznosi 1.000. Na 1. siječnja 1993. subjekt je povećao mirovine (trošak za ne stečena primanja iznosi 160, a prosječno preostalo razdoblje na taj datum do stjecanja iznosi 10 godina).

Učinak prijelaznog razdoblja je sljedeći

Sadašnja vrijednost obveza	1.300
Fer vrijednost imovine plana	(1.000)
Minus: trošak minulog rada koji treba priznati u kasnijim razdobljima (160 x 4/10)	(64)
Obveza prijelaznog razdoblja	236
Obveza koja je već priznata	100
Povećanje obveze	136

Subjekt može izabrati da prizna povećanje u visini 136 odmah ili kroz razdoblje od 5 godina. Izbor je neopoziv.

Na 31. prosinca 1999. sadašnja vrijednost obveze prema ovom Standardu iznosi 1.400, a fer vrijednost imovine plana iznosi 1.050. Neto kumulativni nepriznati aktuarski dobitci od datuma usvajanja Standarda iznose 120. Očekivani prosječni preostali radni vijek zaposlenih koji sudjeluju u planu bio je osam godina. Subjekt je usvojio politiku priznavanja svih aktuarskih dobitaka i gubitaka odmah, kako je dopušteno prema točki 93.

Učinak ograničenja iz točke 155.b(iii) je sljedeći

Neto kumulativni nepriznati aktuarski gubici	120
Nepriznati dio obveze iz prijelaznog razdoblja (136 x 4/5)	(109)
Maksimum dobiti koju treba priznati (točka 155(b)(iii))	11

Datum stupanja na snagu

157. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 1999. godine, osim kako je navedeno u točki 159. – 159C. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na troškove mirovina za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta prije 1. siječnja 1999. godine, subjekt treba objaviti činjenicu da je primijenio ovaj Standard umjesto MRS-a 19 Troškovi mirovina, usvojenog u 1993. godini.
158. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 19 Troškovi mirovina, koji je usvojen 1993. godine.
159. Za godišnje financijske izvještaje* koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 2001. ili poslije toga, postaje primjenjivo sljedeće:

- (a) promijenjena definicija imovine plana prema točki 7. i s njom povezane definicije imovine koju drži fond dugoročnih primanja zaposlenih i police osiguranja koja ispunjava uvjete; i
- (b) zahtjevi priznavanja i mjerenja povrata prema točkama 104A., 128. i 129. i s njima povezana objavljivanja prema točkama 120A.(f)(iv), 120A.(g)(iv), 120A. (m) i 120A.(n)(iii).

Potiče se ranija primjena. Ako ranija primjena utječe na financijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.

- 159.A Izmjene u točki 58A postaju primjenjive na godišnje financijske izvještaje* koji obuhvaćaju razdoblja započeta 31. svibnja 2002. ili poslije toga. Potiče se ranija primjena. Ako ranija primjena utječe na financijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.
- 159B. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune u točkama 32A., 34. – 34B, 61. i 120. – 121. na godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjeni te izmjene i dopune na razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2006. godine treba objaviti tu činjenicu.
- 159C. Opcija iz točaka 93A. – 93D. se može koristiti za godišnja razdoblja koja završavaju na ili poslije 16. prosinca 2004. godine. Subjekt koji koristi opciju u godišnjim razdobljima prije 1. siječnja 2006. godine primijenit će i izmjene i dopune u točkama 32A., 34. – 34B, 61. i 120. – 121.
- 159.D Točke 7., 8.(b), 32.B, 97., 98. i 11. su izmijenjene i dopunjene a točka 111.A je dodana kao posljedica Pobljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune iz točke 7., 8. (b) i 32.B primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti. Subjekt je dužan izmjene i dopune iz točke 97., 98., 111. i 111.A primijeniti na promjene primanja koje su nastaju na dan ili nakon 1. siječnja 2009 godine.
- 160. MRS 8 primjenjuje se kada subjekt mijenja svoje računovodstvene politike kako bi odrazio promjene navedene u točkama 159. – 159D. U primjenjivanju tih promjena retroaktivno, kako zahtijeva MRS 8, subjekt postupa s tim promjenama kao da su bile primjenjivane od istog datuma kao i preostali dio ovog Standarda. Iznimka je da subjekt može iznose čije objavljivanje nalaže točka 120.A (p) objaviti kao iznose koji se za svako godišnje razdoblje određuju prospektivno od prvog godišnjeg razdoblja prezentiranog u financijskim izvještajima u kojima subjekt prvi puta primjenjuje izmjene i dopune iz točke 120.A.
- 161. MRS-om 1 (revidiran 2007.godine) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 93.A-93.D, 106. (Primjer) i 120.A. Subjekt je dužan MRS-1 (izmijenjen 2070.) primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 20

Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći

Djelokrug

1. Ovaj Standard treba primijeniti pri priznavanju, mjerenju i objavljivanju državnih potpora i objavljivanja drugih oblika državne pomoći.
2. Ovaj Standard ne bavi se:
 - (a) posebnim problemima koji nastaju u obračunavanju državnih potpora u financijskim izvještajima radi održavanja učinaka promjena cijena ili u dopunskim informacijama slične prirode;
 - (b) državnom pomoći koja se pruža subjektu u obliku koristi koje su raspoložive pri utvrđivanju oporezive dobiti ili su utvrđene ili ograničene na osnovi obveze za porez na dobit (kao što je mirovanje poreza iz dobiti, porezne olakšice temeljem ulaganja, dopuštanje ubrzane amortizacije i sniženje stopa poreza na dobit);
 - (c) sudjelovanjem države u vlasništvu subjekta; i
 - (d) državnim potporama koje uređuje MRS 41, *Poljoprivreda*.

Definicije

3. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjem:

Državom se smatraju vlada, vladine agencije i slična tijela bilo da su na lokalnoj, državnoj ili međunarodnoj razini.

Državna pomoć je djelovanje države kojem je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom subjektu ili nizu subjekata koji zadovoljavaju određene kriterije. Kad je riječ o ovom Standardu, državna pomoć ne uključuje koristi koje nastaju samo neizravno, akcijama koje utječu na opće uvjete poslovanja, kao što je izgradnja infrastrukture u razvojnim područjima ili nametanje trgovinskih ograničenja konkurentima.

Državne potpore jesu pomoći države u obliku transfera resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja subjekta. Državne pomoći isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija subjekta*.

Potpore koje se odnose na imovinu su državne potpore čiji je prvi uvjet da subjekt koji ispunjava uvjete za potporu treba kupiti, izgraditi ili na drugi način pribaviti dugoročnu imovinu. Mogući su dodatni uvjeti koji ograničavaju vrstu ili lokaciju imovine ili razdoblja u kojima se mora nabaviti ili držati.

Potpore povezane s prihodom su državne potpore, osim onih koje su povezane s imovinom.

Bespovratni zajmovi su zajmovi što ih zajmodavac daje s namjerom da pod određenim propisanim uvjetima oprost otplatu.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

4. Državna pomoć ima mnogo oblika koji se razlikuju i prema vrsti dane pomoći i prema uvjetima koji se obično uz nju vezuju. Svrha pomoći može biti poticanje subjekta da u svom djelovanju krene putem kojim bez pružene pomoći normalno ne bi krenulo.
5. Primitak državne pomoći može biti značajan za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta iz dva razloga. Prvo, ako su resursi transferirani, mora se za transfer pronaći prikladna metoda računovodstvenog iskazivanja. Drugo, poželjno je dati pokazatelj mjere u kojoj je subjekt imao koristi od takve pomoći tijekom izvještajnog razdoblja. To omogućava usporedbu financijskih izvještaja subjekta s izvještajima iz prethodnih razdoblja i s izvještajima drugih subjekata.
6. Državne se potpore ponekad nazivaju drugim imenima, kao što su novčane pomoći, subvencije ili premije.
- Državne potpore**
7. **Državne potpore, uključujući nenovčane potpore po fer vrijednosti, ne trebaju se priznati sve dok ne postoji razumno uvjerenje da će:**
- (a) subjekt udovoljavati uvjetima uz koje se daju potpore; i
- (b) potpore biti primljene.
8. Državna potpora se ne priznaje sve dok ne postoji dovoljno jamstvo da će subjekt zadovoljiti uvjete koji se za nju traže i da će potpora biti primljena. Primitak potpore sam po sebi ne pruža konačan dokaz da su uvjeti koji se tiču potpore ispunjeni ili će biti ispunjeni.
9. Način na koji se prima potpora ne utječe na računovodstvenu metodu koja će se usvojiti u svezi potpore. Stoga se potpora obračunava na isti način bilo da je primljena u novcu ili kao smanjenje obveze prema državi.
10. Bespovratni zajam od države smatra se državnim potporom kad postoji dovoljno jamstvo da će subjekt udovoljiti uvjetima za oprost zajma.
- 10.A Potpora u vidu državnog zajma s kamatnom stopom nižom od tržišne se obračunava kao državna potpora. Zajam se priznaje i mjeri u skladu s MRS-om 39 »Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje«. Pogodnost u vidu kamatne stope niže od tržišne se mjeri kao razlika između početne knjigovodstvene vrijednosti zajma utvrđene u skladu s MRS-om 39 i primljenog iznosa. Pogodnost se obračunava u skladu s ovim Standardom. Kod identificiranja troškova koji treba ju biti nadoknađeni zajmom, subjekt je dužan razmotriti uvjete i obveze koji su ispunjeni, odnosno koji trebaju biti ispunjeni.
11. Jednom kad je državna potpora priznata, za svaku s njom povezanom nepredvidivom obvezom ili nepredvidivom imovinom postupa se u skladu s MRS 37 Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina.
12. **Državne potpore trebaju se priznati u dobit ili gubitak na sustavnoj osnovi tijekom razdoblja u kojem subjekt priznaje kao rashode odnosne troškove za čije su pokriće potpore namijenjene.**
13. Moguća su dva šira pristupa računovodstvu državnih potpora: kapitalni pristup, prema kojem se potpora odobrava izravno u korist udjela dioničara, i dobitni pristup, prema kojem se potpora unosi u dobit ili gubitak tijekom jednog ili više razdoblja.
14. Zagovornici kapitalnog pristupa tvrde sljedeće:
- (a) državne potpore su financijski mehanizam i kao takve se trebaju iskazivati u izvještaju o financijskom položaju, umjesto da se priznaju u dobit ili gubitak kao prijebroj stavki rashoda što ih financiraju. Budući da se ne očekuje otplata, trebaju se priznati izvan dobiti ili gubitka;
- (b) neprimjereno je priznavati državne potpore u dobit ili gubitak jer one nisu zaradene, već predstavljaju poticaj što ga pruža država bez s njim povezanih troškova.
15. Argumenti u prilog dobitnog pristupa jesu sljedeći:
- (a) budući da su državne potpore primici iz drugih izvora, a ne od dioničara, ne bi ih trebalo priznavati izravno u kapitalu, već ih treba priznavati u dobit ili gubitak u odgovarajućim razdobljima;
- (b) državne potpore su rijetko kad bez uvjeta. Subjekt ih zarađuje tako da udovolji postavljenim uvjetima i ispunji predviđene obveze. Stoga potpore treba priznati u dobit ili gubitak u razdobljima u kojima subjekt povezane troškove pokriću kojih su potpore namijenjene priznaje kao rashod
- (c) budući da su porez na dobit i ostali porezi troškovi, logično je jednako postupiti i s državnim potporama, koje su produžetak fiskalnih politika, tj. kroz dobit ili gubitak.
16. U dobitnom pristupu osnovno je da se državne potpore priznaju u dobit ili gubitak na sustavnoj osnovi kroz razdoblja u kojima subjekt troškove pokriću kojih su potpore namijenjene priznaje kao rashod. Priznavanje državnih potpora u dobit ili gubitak na osnovi primitaka nije u skladu s računovodstvenom pretpostavkom nastanka događaja (vidjeti MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja») i moglo bi biti prihvatljivo samo ako ne postoji osnova za raspoređivanje potpore na razdoblja, osim na ono u kojem je primljena.
17. U većini slučajeva je lako ustanoviti razdoblja u kojima subjekt priznaje troškove ili rashode povezane s državnim potporom. Stoga se potpore, kad je riječ o priznavanju specifičnih rashoda, priznaju u dobit ili gubitak u istom razdoblju kao i odnosni rashodi. Slično tomu, potpore povezane s materijalnom imovinom koja se amortizira obično se priznaju u dobit ili gubitak u razdobljima i u omjerima u kojima se priznaje trošak amortizacije te imovine.
18. Potpore povezane s imovinom koja se ne amortizira također mogu zahtijevati ispunjenje određenih obveza i stoga ih treba priznati u dobit ili gubitak kroz razdoblja u kojima se snose troškovi ispunjenja tih obveza. Primjerice, potpora u obliku davanja zemljišta može se uvjetovati postavljanjem zgrade na tom mjestu te može biti prikladno priznati ju u dobit ili gubitak kroz vijek uporabe zgrade.
19. Potpore se ponekad primaju kao dio paketa financijskih ili fiskalnih pomoći, uz koje je povezano mnoštvo uvjeta. U takvim je slučajevima potrebno pažljivo identificirati uvjete povećanja troškova i rashoda koji određuju razdoblja kroz koja će se potpore ostvarivati. Može biti prikladno rasporediti dio potpore po jednoj, a dio po drugoj osnovi.
20. **Potraživanja za državnu potporu za nadoknadu rashoda ili gubitaka koji su već nastali, ili u svrhu pružanja trenutne financijske potpore subjektu bez budućih povezanih troškova, priznaju se u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.**

21. U određenim okolnostima, državna potpora može biti do-
dijeljena radi trenutne financijske potpore subjektu, a ne
kao poticaj za stvaranje određenih izdataka. Takve potpore
mogu biti ograničene na pojedini subjekt i ne moraju biti
dostupne cijeloj kategoriji korisnika. Takve pak okolnosti
mogu opravdati uvrštavanje potpore u dobit ili gubitak
razdoblja u kojem je subjekt ispunio uvjete da ju primi, uz
objavljivanje podataka kako bi se osiguralo da je njen učinak
posve razumljiv.
22. Državna potpora može biti primljena za nadoknadu ras-
hoda ili gubitaka nastalih u prethodnom razdoblju. Takva
se potpora priznaje u dobit ili gubitak razdoblja u kojemu
potraživanje nastaje, uz objavljivanje podataka kako bi se
osiguralo da je njen učinak posve razumljiv.

Nenovčane državne potpore

23. Državna potpora može biti u obliku prijenosa nenovčane
imovine, kao što je zemlja ili drugi resursi koju će subjekt
koristiti. U takvim slučajevima uobičajeno je procijeniti fer
vrijednost nenovčane imovine te računovodstveno iskazati i
potporu i imovinu po toj fer vrijednosti. Alternativni način
koji se ponekad koristi jest iskazivanje i imovine i potpore
u nominalnom iznosu.

Prezentiranje potpora povezanih s imovinom

24. **Državne potpore povezane s imovinom, uključujući ne-
novčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se prezenti-
rati u izvještaju o financijskom položaju ili iskazivanjem
odgođenog prihoda ili tretiranjem kao odbitne stavke pri
izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti te imovine.**
25. Kad je riječ o potporama (ili odgovarajućim dijelovima pot-
pora) povezanih s imovinom, dvije se metode prikazivanja u
financijskim izvještajima smatraju prihvatljivim alternativama.
26. Jednom metodom se potpora iskazuje kao odgođeni prihod
koji se priznaje u dobit ili gubitak sustavno tijekom vijeka
uporabe imovine.
27. Drugom metodom se potpora oduzima pri izračunavanju
knjigovodstvene vrijednosti imovine. Potpora se priznaje
u dobit ili gubitak tijekom vijeka uporabe imovine koja se
amortizira kao smanjenje troška amortizacije.
28. Kupnja imovine i primitak s tim povezanih potpora može
uzrokovati veće promjene u novčanom tijeku subjekta. Iz tog
razloga, kako bi se prikazalo bruto ulaganje u imovinu, takve
promjene se često objavljuju kao odvojene stavke u izvještaju
o novčanim tokovima, neovisno je li potpora, radi prezentira-
nja u izvještaju o financijskom položaju, tretirana kao odbitna
stavka za odnosnu imovinu, ili nije tako tretirana.

Prezentiranje potpora povezanih s dobiti

29. Potpore povezane s dobiti ponekad se prezentiraju kao odo-
brenja u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, pod odvojenim
nazivom ili pod općenitim naslovom kao što je »Ostali pri-
hodi«. Alternativno, takve potpore se prikazuju kao odbitne
stavke za izvještavane povezane rashode.
- 29.A Ako subjekt prikazuje elemente dobiti ili gubitka u zaseb-
nom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS-a
1 (revidiran 2007.), potpore povezane s dobiti iz točke 29.
prezentira u odvojenom dobit ili gubitak.
30. Pristalice prve metode tvrde kako je neprimjereno saldirati
stavke prihoda i rashoda te da odvajanje potpore od rashoda
olakšava usporedbu s drugim rashodima na koje ne utječe
potpora. Za drugu metodu se tvrdi da rashodi za poslovni

subjekt možda čak i ne bi nastali da potpora nije bila ras-
položiva, te prezentiranje rashoda bez prijeloja s potporom
može stoga navesti na pogrešan zaključak.

31. Obje se metode smatraju prihvatljivim za prezentiranje
potpora povezanih s dobiti. Za pravilno razumijevanje fi-
nancijskih izvještaja može biti nužno objavljivanje potpore.
Obično je prikladno objavljivanje učinka potpora na bilo
koju stavku prihoda ili rashoda za koju se zahtijeva da bude
posebno objavljena.

Otplata državnih potpora

32. **Državnu potporu koja dospijeva za otplatu treba iskazati
kao isprvak računovodstvene procjene (vidjeti MRS 8
Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih
procjena i pogreške). Otplatu potpore povezane s dobiti
treba prvo odbiti od svakog neamortiziranog odgođenog
potraživanja, priznatog u svezi s potporom. U mjeri u
kojoj otplata premašuje bilo koje takvo odgođeno potra-
živanje, ili ako ne postoji odgođeno potraživanje, otplata
se odmah priznaje u dobit ili gubitak. Otplatu potpore
povezane s nekom imovinom treba iskazati kao povećan-
je knjigovodstvene vrijednosti imovine ili smanjenjem
salda odgođenog prihoda za iznos koji treba otplatiti.
Kumulativna dodatna amortizacija, koja bi bila priznata
kroz dobit ili gubitak do toga datuma da nema potpore,
se priznaje odmah u dobit ili gubitak.**
33. Okolnosti koje utječu na otplatu potpore koja se odnosi na
imovinu mogu zahtijevati da se obrati pozornost na moguća
umanjenja novog knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Državna pomoć

34. Iz definicije državnih potpora u točki 3. ovog Standarda
isključeni su određeni oblici državne pomoći, koje se ne
može jednostavno vrijednosno izraziti te transakcije s dr-
žavom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih
transakcija subjekta.
35. Primjeri pomoći koja se ne može objektivno vrijednosno
izraziti jesu besplatni tehnički ili marketinški savjeti i da-
vanje garancija. Primjer pomoći koja se ne može razlikovati
od normalne poslovne transakcije poslovnog subjekta jest
državna politika nabave koja je odgovorna za dio prodaje
subjekta. Postojanje koristi može biti nesporno, ali svaki po-
kušaj odvajanja djelatnosti od državne pomoći itekako može
biti proizvoljan.
36. Značajnost koristi u gornjim primjerima može biti takva da
je potrebno objavljivanje vrste, veličine i trajanja pomoći kako
financijski izvještaji ne bi vodili na pogrešni zaključak.
38. U ovom Standardu državna pomoć ne uključuje izgradnju in-
frastrukture putem poboljšanja opće prometne mreže i mreže
komunikacija te izgradnju suvremenih postrojenja, kao što je
navodnjavanje ili vodovodna mreža koja je dostupna na stal-
noj neodređenoj osnovi za korist cijele lokalne zajednice.

Objavljivanje

39. **Potrebno je objaviti sljedeće:**
- (a) **usvojenu računovodstvenu politiku za državne pot-
pore, uključujući usvojene metode prezentiranja u
financijskim izvještajima;**
- (b) **vrstu i veličinu državnih potpora priznatih u financij-
skim izvještajima i iskazivanje drugih oblika državne
pomoći od kojih subjekt ima izravne koristi; i**

- (c) neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje vezane uz državnu pomoć koja je bila priznata.

Prijelazne odredbe

40. Subjekt koje prvi put primjenjuje Standard treba:
- (a) udovoljiti zahtjevima za objavljivanje, gdje je to prikladno; i
 - (b) ili:
 - (i) prilagoditi svoje financijske izvještaje promjeni računovodstvene politike u skladu s MRS-om 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške; ili
 - (ii) primijeniti računovodstvene odredbe Standarda samo na potpore ili dijelove potpora, koje postaju potražive ili otplative nakon datuma stupanja na snagu Standarda.

Datum stupanja na snagu

41. Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja započeta 1. siječnja 1984. ili nakon toga datuma.
42. MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenja i nadopunjava točka 29.A. Subjekt je izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.
43. Točka 27. se briše i dodaje se točka 10.A kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti prospektivno na državne zajmove primljene u razdobljima koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 21

Učinci promjena tečaja stranih valuta

Cilj

1. Subjekt može poduzimati inozemne aktivnosti na dva načina. Može imati transakcije u stranim valutama ili može imati inozemno poslovanje. Nadalje, subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u stranoj valuti. Cilj ovog Standarda je propisati kako uključiti transakcije u stranoj valuti i inozemno poslovanje u financijske izvještaje subjekta i kako prevesti financijske izvještaje u valutu objavljivanja.
2. Osnovna su pitanja koji tečaj strane(ih) valute (a) koriste i kako prikazati učinke promjena tečaja stranih valuta u financijskim izvještajima.

Djelokrug

3. Ovaj se Standard primjenjuje:^{*}
 - (a) kod računovodstvenog tretmana transakcija i stanja u stranim valutama, osim kod onih derivativnih transakcija i stanja koji su u opsegu MRS-a 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje,

- (b) kod svođenja rezultata i financijskog položaja inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom, razmjernom konsolidacijom ili metodom udjela, i

- (c) kod svođenja rezultata poslovanja i financijskog položaja subjekta u valutu objavljivanja.

4. MRS 39 primjenjuje se na većinu derivativa stranih valuta te su stoga isti isključeni iz djelokruga ovog Standarda. Međutim, oni derivativi stranih valuta koji nisu u opsegu MRS-a 39 (primjerice, određeni derivativi stranih valuta koji su ugrađeni u druge ugovore) spadaju u djelokrug ovog Standarda. Nadalje, ovaj se Standard primjenjuje ako subjekt prevodi iznose koji se odnose na derivative iz svoje funkcijske valute u valutu objavljivanja.
5. Ovaj se Standard ne primjenjuje na računovodstvo zaštite stavki u stranoj valuti, uključujući zaštitu neto ulaganja u inozemno poslovanje. MRS 39 propisuje računovodstvo zaštite.
6. Ovaj se Standard primjenjuje na objavljivanje financijskih izvještaja subjekta u stranoj valuti i navodi zahtjeve za opis rezultirajućih financijskih izvještaja kao izvještaja koji su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Za svođenje financijskih informacija u stranu valutu koja ne udovoljava ovim zahtjevima, ovaj Standard navodi informacije koje u tom slučaju trebaju biti objavljene.
7. Ovaj se Standard ne primjenjuje na prezentiranje novčanih tokova koji proizlaze iz transakcija u stranim valutama, niti na svođenje novčanih tokova inozemnog poslovanja (vidi MRS 7, Izvještaj o novčanim tokovima).

Definicije

8. U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći izrazi s točno određenim značenjem:

Zaključni tečaj je spot tečaj na datum izvještaja o financijskom položaju.

Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz svođenja određenog broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima.

Tečaj svođenja je odnos razmjene dviju valuta.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Strana valuta je valuta koja nije funkcijska valuta subjekta.

Inozemno poslovanje je ovisni subjekt, pridruženi subjekt, zajednički pothvat ili podružnica izvještajnog subjekta čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog subjekta.

Funkcijska valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.

Grupa je matični subjekt i svi njegovi ovisni subjekti.

Monetarne stavke su jedinice valute u posjedu i imovina i obveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju jedinica valute.

Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog subjekta u neto imovini tog poslovanja.

Valuta objavljivanja je valuta u kojoj su prezentirani financijski izvještaji.

Spot tečaj je tečaj koji se primjenjuje na isporuke koje se odmah odvijaju.

Objašnjenje definicija

Funkcijska valuta

9. Primarno ekonomsko okruženje u kojem subjekt posluje je obično okruženje u kojem taj subjekt primarno generira i troši novac. Kod određivanja svoje funkcijske valute, subjekt razmatra sljedeće faktore:
 - (a) valutu:
 - (i) koja uglavnom utječe na prodajnu cijenu roba i usluga (ova će valuta uglavnom biti valuta u kojoj je cijena roba i usluga izražena i u kojoj se iste podmiruju), i
 - (ii) zemlje čije kompetitivne snage i regulativa obično određuju prodajnu cijenu dobara i usluga;
 - (b) valutu koja najviše utječe na troškove rada, materijalne i ostale troškove ponude dobara i usluga (ta će valuta uglavnom biti valuta u kojoj su takvi troškovi denominirani i u kojoj se podmiruju).
10. Sljedeći faktori mogu također potvrditi funkcionalnu valutu subjekta:
 - (a) valuta u kojoj su nastala sredstva od financijskih aktivnosti (npr. izdavanje dužničkih i vlasničkih instrumenata),
 - (b) valuta u kojoj su obično izraženi primici od poslovnih aktivnosti.
11. Sljedeći dodatni faktori također se uzimaju u obzir pri utvrđivanju funkcijske valute inozemnog poslovanja te utvrđivanju je li funkcijska valuta ista kao valuta izvještajnog subjekta (u ovom kontekstu, izvještajni subjekt je subjekt koji obavlja inozemno poslovanje putem podružnice, poslovnice, pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata):
 - (a) obavljaju li se aktivnosti inozemnog poslovanja kao proširenje poslovanja izvještajnog subjekta, radije nego sa značajnim stupnjem autonomije. Kao primjer prvo-ga navodimo situaciju u kojoj se inozemno poslovanje sastoji isključivo od prodaje dobara uvezenih od izvještajnog subjekta i utrzak se doznačava izvještajnom subjektu. Kao primjer drugoga navodimo situaciju u kojoj se inozemnim poslovanjem akumuliraju novac i ostale monetarne stavke, nastaju troškovi, generira prihod i dogovaraju zajmovi, suštinski sve u lokalnoj valuti subjekta;
 - (b) predstavljaju li transakcije s izvještajnim subjektom visok ili nizak udjel unutar aktivnosti inozemnog poslovanja;
 - (c) utječu li novčani tokovi od aktivnosti inozemnog poslovanja direktno na novčane tokove izvještajnog subjekta te mogu li isti biti odmah doznačeni;
 - (d) jesu li novčani tokovi od inozemnog poslovanja dostatni za pokriće postojećih i očekivanih redovnih dugovanja bez osiguranja sredstava od strane izvještajnog subjekta.
12. Ako su gornji pokazatelji pomiješani i funkcijska valuta nije jasno vidljiva, rukovodstvo na temelju vlastite prosudbe utvrđuje funkcionalnu valutu koja najvjerodostojnije prikazuje ekonomske učinke relevantnih transakcija, događaja i uvjeta. U sklopu ovog pristupa rukovodstvo daje prednost primarnim pokazateljima iz točke 9, a tek zatim razmatra

pokazatelje iz točke 10. i 11. koji su kreirani u svrhu osiguravanja dodatnih dokaza za utvrđivanje funkcijske valute subjekta.

13. Funkcijska valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i uvjete koji su za taj subjekt bitni. Sukladno tome, jednom kada se utvrdi, funkcijska valuta se ne mijenja osim ako ne postoje promjene unutar tih pripadajućih transakcija, događaja i uvjeta.
14. Ako funkcijska valuta predstavlja valutu hiperinflacijske privrede, financijski izvještaji subjekta ponovno se iskazuju u skladu s MRS-om 29, Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama. Subjekt ne može izbjeći usklađivanje prema MRS-u 29 primjenom, na primjer, valute koja nije njegova funkcijska valuta kako je utvrđeno prema ovom Standardu, kao svoje funkcijske valute (poput funkcijske valute matičnog subjekta).

Neto ulaganje u inozemno poslovanje

15. Subjekt može imati monetarnu stavku koja je potraživanje ili obveza prema inozemnom subjektu. Stavka za koju podmirivanje nije niti planirano niti je vjerojatno da će nastati u predviđivoj budućnosti, u suštini je dio neto ulaganja subjekta u to inozemno poslovanje i računovodstveno se tretira u skladu s točkama 32. i 33. Takve monetarne stavke mogu uključivati dugoročna potraživanja ili zajmove, ali ne uključuju potraživanja od kupaca ili obveze prema dobavljačima.
- 15A. Subjekt koji ima monetarnu stavku u obliku potraživanja ili obveze prema inozemnom poslovanju, opisanu u točki 15., može biti bilo koji ovisni subjekt u grupi. Primjerice, subjekt ima dva ovisna subjekta, A i B. Ovisni subjekt B inozemno je poslovanje. Ovisni subjekt A odobrava zajam ovisnom subjektu B. Potraživanja ovisnog subjekta A po odobrenim zajmovima ovisnom subjektu B, bila bi dio subjektovog ulaganja u ovisni subjekt B ako podmirivanje zajma nije planirano niti je vjerojatno da će se dogoditi u predviđivoj budućnosti. Ovo bi isto vrijedilo ako bi ovisni subjekt A i sam bio inozemno poslovanje.

Monetarne stavke

16. Osnovna odlika monetarne stavke je pravo na primitak (ili obveza na isporuku) fiksnog ili utvrdivog broja jedinica valute. Neki od primjera su: mirovine i ostala primanja zaposlenika koje se trebaju isplatiti u novcu, rezerviranja koja će biti podmirena novcem, novčane dividende koje se priznaju kao obveze. Slično tome, ugovor o primitku (ili isporuci) promjenjivog broja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta ili promjenjivog iznosa imovine kod kojih fer vrijednost koja treba biti primljena (ili isporučena) odgovara fiksnom ili utvrdivom broju jedinica valute, je monetarna stavka. Suprotno tome, osnovna odlika nemonetarne stavke je nepostojanje prava na primitak (ili obveze na isporuku) fiksnog ili utvrdivog broja jedinica valute. Kao primjer navodimo: prijevremeno plaćeni iznosi za robu ili usluge (primjerice, prijevremeno plaćen najam), goodwill, nematerijalnu imovinu, zalihe, nekretnine, postrojenja i opremu te rezerviranja koja će se podmiriti isporukom nemonetarne imovine.

Sažetak pristupa kojeg propisuje ovaj Standard

17. Kod pripreme financijskih izvještaja, svaki subjekt (bilo da se radi o samostalnom subjektu, subjektu s inozemnim poslovanjem (poput matičnog subjekta) ili inozemnom poslovanjem (poput podružnice ili poslovnice)) utvrđuje svoju funkcionalnu valutu u skladu s točkama 9.-14. Subjekt prevodi valutne

stavke u svoju funkcionalnu valutu i izvještava o učincima takvog svođenja u skladu s točkama 20. – 37. i 50.

18. Većina izvještajnih subjekata sastoji se od niza samostalnih subjekata (npr. grupa se sastoji od matičnog subjekta i jedne ili više podružnica). Različite vrste subjekata, bilo da su članice grupe ili ne, mogu imati ulaganja u povezane subjekte ili zajedničke pothvate te također mogu imati vlastite poslovnice. Važno je da je rezultat i financijska pozicija svakog pojedinog subjekta uključenog u izvještajni subjekt preveden u valutu u kojoj izvještajni subjekt prezentira svoje financijske izvještaje. Ovaj Standard dozvoljava da valuta objavljivanja koju koristi izvještajni subjekt bude bilo koja valuta (ili valute). Rezultati i financijska pozicija svakog pojedinog subjekta unutar izvještajnog subjekta čija se funkcionska valuta razlikuje od valute objavljivanja, svode se u skladu s točkama 38.-50.
19. Ovaj Standard također dozvoljava da samostalni subjekt koji priprema financijske izvještaje ili subjekt koji priprema odvojene financijske izvještaje u skladu s MRS-om 27, Konsolidirani i posebni financijski izvještaji prezentira svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se valuta objavljivanja koju koristi subjekt razlikuje od njegove funkcionske valute, rezultati subjekta i njegova financijska pozicija također se svode u valutu objavljivanja, u skladu s točkama 38.-50.

Izvještavanje o transakcijama u stranoj valuti u funkcionalnoj valuti

Početno priznavanje

20. Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je denominirana ili zahtijeva podmirenje u stranoj valuti, uključujući transakcije koje nastaju kada subjekt:
- kupuje ili prodaje robu ili usluge čija je cijena denominirana u stranoj valuti,
 - uzima ili daje u zajam sredstva pri čemu su obveze ili potraživanja denominirani u stranoj valuti, ili
 - na drugi način steže ili prodaje imovinu ili, formira ili podmiruje obveze, denominirane u stranoj valuti.
21. **Kod početnog priznavanja, transakciju u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti spot tečaj između funkcionalne i strane valute važeći na datum transakcije.**
22. Datum transakcije je datum na koji transakcija prvi put udovoljava uvjetima priznavanja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Često se, iz praktičnih razloga, primjenjuje tečaj približan stvarnom tečaju na datum transakcije, primjerice, može se primijeniti prosječni tjedni ili mjesečni tečaj za sve transakcije u svakoj stranoj valuti koje nastanu tijekom tog razdoblja. Međutim, ako se tečajevi stranih valuta značajno mijenjaju, primjena prosječnog tečaja za neko razdoblje nije prikladna.

Izvještavanje na kraju svakog idućeg izvještajnog razdoblja

23. Na svaki datum izvještaja o financijskom položaju:
- monetarne stavke u stranoj valuti treba iskazati primjenom zaključnog tečaja,
 - nemonetarne stavke vrednovane po trošku nabave, iskazane u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute na datum transakcije, i

(c) nemonetarne stavke vrednovane po fer vrijednosti, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečaja strane valute važećeg na datum određivanja fer vrijednosti.

24. Knjigovodstvena vrijednost određene stavke određuje se u skladu s ostalim relevantnim Standardima. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se mjeriti po fer vrijednosti ili po trošku nabave u skladu s MRS-om 16, Nekretnine, postrojenja i oprema. Neovisno od toga je li knjigovodstvena vrijednost određena na temelju troška nabave ili fer vrijednosti, ako su utvrđeni iznosi izraženi u stranoj valuti, isti se iskazuju u funkcionalnoj valuti, u skladu s ovim Standardom.
25. Knjigovodstvena vrijednost pojedinih stavki određuje se uspoređivanjem dva ili više iznosa. Primjerice, knjigovodstvena vrijednost zaliha predstavlja iznos troška nabave ili neto utrživu vrijednost, u skladu s MRS-om 2, Zalihe, ovisno o tome koji je iznos manji. Slično tome, u skladu s MRS-om 36, Umanjenje vrijednosti imovine, knjigovodstvena vrijednost imovine za koju postoji dokaz o umanjujujućim predstavljajući gubitak od umanjivanja vrijednosti ili njezinu nadoknadivu vrijednost, ovisno o tome koji je iznos manji. Ako je takva stavka nemonetarna stavka i mjeri se u stranoj valuti, knjigovodstvena vrijednost određuje se usporedbom:
- troška nabave ili knjigovodstvene vrijednosti, ovisno o tome što je prikladnije, iskazanim po tečaju važećem na datum određivanja tog iznosa (tj. tečaja važećeg na datum transakcije za stavku koja se mjeri na temelju troška nabave), i
 - neto utržive vrijednosti ili nadoknadivog iznosa, ovisno o tome što je prikladnije, iskazanim po tečaju važećem na datum određivanja te vrijednosti (npr. zaključni tečaj na datum izvještaja o financijskom položaju).
- Efekt ove usporedbe može biti priznavanje gubitka od umanjivanja vrijednosti u funkcionalnoj valuti, ali nepriznavanje istog u funkcionalnoj valuti ili obrnuto.
26. Ako je raspoloživo nekoliko tečajeva, primjenjuje se tečaj po kojem bi se budući novčani tokovi od transakcije ili stanja mogle podmiriti da su ti novčani tokovi nastali na datum mjerenja. Ako trenutno ne postoji mogućnost razmjene određenih valuta, primjenjuje se prvi sljedeći tečaj po kojem bi razmjena mogla biti napravljena.

Priznavanje tečajnih razlika

27. Kao što je navedeno u točki 3, MRS 39 propisuje računovodstvo zaštite valutnih stavki. Primjena računovodstva zaštite zahtijeva da subjekt tretira određene tečajne razlike drugačije od tretmana tečajnih razlika kojeg propisuje ovaj Standard. Primjerice, MRS 39 zahtijeva da se tečajne razlike monetarnih stavki koje udovoljavaju definiciji instrumenata zaštite unutar zaštite novčanog toka početno priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, pod uvjetom da je zaštita učinkovita.
28. Tečajne razlike proizašle iz podmirivanja monetarnih stavki ili izvještavanja o monetarnim stavkama po tečajevima različitim od onih po kojima su bile početno priznate tijekom razdoblja ili prikazane u prošlim financijskim izvještajima, trebaju se priznati u dobit ili gubitak razdoblja u kojem nastaju, osim kako je opisano u točki 32.

29. Ako monetarne stavke proizlaze iz transakcije u stranoj valuti i postoji promjena tečaja između datuma transakcije i datuma namire, dolazi do tečajne razlike. Ako je transakcija podmirena unutar istog računovodstvenog razdoblja kao razdoblje u kojem je nastala, sve tečajne razlike priznaju se u tom razdoblju. Međutim, ako je transakcija podmirena u narednom računovodstvenom razdoblju, tečajna razlika koja se priznaje u svakom razdoblju do datuma namire određuje se na temelju promjene tečaja tijekom svakog razdoblja.
30. **Ako je dobitak ili gubitak od nemonetarne stavke priznat direktno u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, svaka komponenta promjene stranih valuta tog dobitka ili gubitka treba se priznati direktno u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. Suprotno tome, ako je dobitak ili gubitak od nemonetarne stavke priznat u dobit ili gubitak, svaka komponenta promjene stranih valuta tog dobitka ili gubitka treba se priznati u dobiti i gubitka.**
31. Ostali Standardi zahtijevaju priznavanje određenih dobitaka i gubitka u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. Primjerice, MRS 16 zahtijeva priznavanje određenih dobiti i gubitka koji proizlaze iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme direktno u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti. Ako se takva imovina mjeri u stranoj valuti, točka 23 (c) ovog Standarda zahtijeva da se revalorizirani iznos iskaže primjenom tečaja na datum utvrđivanja vrijednosti, što rezultira tečajnom razlikom koja se također priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.
32. **Tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje (vidi točku 15.) trebaju se priznati u dobit ili gubitak u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta ili pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog subjekta, ovisno o tome što je prikladnije. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (npr. konsolidirani financijski izvještaji kada inozemno poslovanje predstavlja ovisni subjekt), takve tečajne razlike trebaju se početno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i prenijeti iz kapitala u dobit ili gubitak kod prodaje neto ulaganja, u skladu s točkom 48.**
33. Ako monetarna stavka čini dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje i denominirana je u funkcionalnoj valuti izvještajnog subjekta, tečajna razlika nastaje u pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog poslovanja, u skladu s točkom 28. Ako je takva stavka denominirana u funkcionalnoj valuti inozemnog poslovanja, tečajna razlika nastaje u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta, u skladu s točkom 28. Ako je monetarna stavka koja čini dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje denominirana u valuti koja nije funkcijska valuta ni izvještajnog subjekta niti inozemnog poslovanja, tečajna razlika nastaje u pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog poslovanja i u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta, u skladu s točkom 28. Takve tečajne razlike priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (tj. financijski izvještaji u kojima je inozemno poslovanje konsolidirano, razmjerno konsolidirano ili obračunano metodom udjela).
34. Ako subjekt vodi knjige i evidencije u valuti koja nije njegova funkcijska valuta, u vrijeme pripreme financijskih izvještaja svi iznosi trebaju se prevesti u funkcionalnu valutu, u skladu s točkama 20. – 26. Time nastaju isti iznosi u funkcionalnoj valuti koji bi bili nastali da su stavke bile početno evidentirane u funkcionalnoj valuti. Primjerice, monetarne stavke prevode se u funkcionalnu valutu primjenom zaključnog tečaja, a nemonetarne stavke koje se mjere po trošku nabave prevode se primjenom tečaja važećeg na datum transakcije koja je rezultirala njihovim priznavanjem.
- Promjena funkcijske valute**
35. **Ako promijeni svoju funkcionalnu valutu, subjekt treba primijeniti procedure svođenja primjenjive na novu funkcionalnu valutu u razdobljima od datuma promjene.**
36. Kao što je navedeno u točki 13, funkcijska valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i uvjete koji su bitni za subjekt. Sukladno tome, kada se jednom odredi funkcijska valuta, ista se može promijeniti samo ako postoji promjena tih pripadajućih transakcija, događaja i uvjeta. Primjerice, promjena valute koja uglavnom utječe na prodajnu cijenu robe i usluga može uzrokovati promjenu funkcijske valute subjekta.
37. Učinak promjene funkcijske valute priznaje se u razdoblju nakon promjene valute. Drugim riječima, subjekt prevodi sve stavke u novu funkcionalnu valutu primjenom tečaja važećeg na datum promjene. Rezultirajući prevedeni iznosi nemonetarne imovine vode se po njihovom trošku nabave. Tečajne razlike proizašle iz svođenja inozemnog poslovanja prethodno priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, u skladu s točkama 32. i 39(c), ne prenose se iz kapitala u dobit ili gubitak do prodaje poslovanja.
- Primjena valute objavljivanja koja nije funkcijska valuta**
- Svođenje u valutu objavljivanja**
38. Subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se valuta objavljivanja razlikuje od funkcijske valute subjekta, subjekt svodi svoje rezultate i financijsku poziciju u valutu objavljivanja. Primjerice, ako se unutar grupe nalaze samostalni subjekti koji koriste različite funkcijske valute, rezultati i financijska pozicija svakog subjekta izražava se u istoj zajedničkoj valuti za potrebe prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja.
39. **Rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcijska valuta nije valuta hiperinflacijske privrede trebaju se prevesti u različitu valutu objavljivanja primjenom sljedećih procedura:**
- za svaki prezentirani izvještaj o financijskom položaju (tj. uključujući usporedne podatke) imovina i obveze trebaju se iskazati po zaključnom tečaju na datum toga izvještaja o financijskom položaju,**
 - za svaki izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti ili odvojeno prezentirani dobit ili gubitak (tj. uključujući usporedne podatke) prihodi i rashodi trebaju se iskazati po tečajevima na datum transakcija, i**
 - sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.**
40. Često se, iz praktičnih razloga, kod iskazivanja stavki prihoda i rashoda primjenjuje tečaj približan stvarnom tečaju na datum transakcije, primjerice, prosječni tečaj za razdoblje.

Međutim, ako se tečajevi stranih valuta značajno mijenjaju, primjena prosječnog tečaja za razdoblje nije prikladna.

41. Tečajne razlike navedene u točki 39 (c) proizlaze iz:
- svodenja prihoda i rashoda po tečajevima na datum transakcija i imovine i obveza po zaključnom tečaju. Takve tečajne razlike proizlaze iz stavki prihoda i rashoda priznatih u dobit ili gubitak kao i iz stavki priznatih direktno u kapital,
 - svodenja početne neto-imovine po zaključnom tečaju koji se razlikuje od prethodnog zaključnog tečaja.

Ove tečajne razlike ne priznaju se u dobit ili gubitak jer promjene tečaja imaju vrlo mali ili uopće nemaju direktan utjecaj na sadašnje i buduće novčane tokove iz poslovanja. Kumulativan iznos tečajnih razlika se prezentira kao odvojena komponenta kapitala do prodaje inozemnog poslovanja. Ako se tečajne razlike odnose na inozemno poslovanje koje se konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu subjekta, kumulativne tečajne razlike proizašle iz svodenja i povezane s manjinskim interesom raspoređuju se i priznaju kao dio manjinskog interesa u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju.

42. **Poslovni rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcijska valuta predstavlja valutu hiperinflacijske privrede trebaju se prevesti u različitu valutu objavljivanja primjenom sljedećih procedura:**

- svi iznosi (tj. imovina, obveze, stavke kapitala, prihodi i rashodi, uključujući usporedne podatke) trebaju se prevesti po zaključnom tečaju na datum zadnjeg izvještaja o financijskom položaju, osim
- ako su iznosi prevedeni u valutu nehiperinflacijske privrede, usporedni podaci trebaju biti podaci koji su prezentirani kao iznosi sadašnje godine u odnosnim financijskim izvještajima prethodne godine (tj. ne usklađuju se za naknadne promjene razine cijena ili naknadne promjene tečajeva).

43. Ako funkcijska valuta subjekta predstavlja valutu hiperinflacijske privrede, subjekt treba prepraviti svoje financijske izvještaje u skladu s MRS-om 29 *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama* prije primjenjivanja metode svodenja navedene u točki 42, osim usporednih iznosa koji se prevode u valutu nehiperinflacijske privrede (vidi točku 42(b)). Kada privreda prestane biti hiperinflacijska i subjekt prestane iskazivati svoje financijske izvještaje u skladu s MRS-om 29, subjekt treba primijeniti kao povijesni trošak za svodenje u valutu objavljivanja iznose prepravljene s razinom cijena na datum kada je prestao prepravljati svoje financijske izvještaje.

Svodenje inozemnog poslovanja

44. Točke 45. – 47., uz točke 38. – 43., primjenjuju se kod svodenja rezultata i financijske pozicije inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja kako bi se inozemno poslovanje moglo uključiti u financijske izvještaje izvještajnog subjekta konsolidacijom, razmjernom konsolidacijom ili metodom udjela.
45. Uključivanje financijskih izvještaja inozemnog subjekta u financijske izvještaje izvještajnog subjekta slijedi uobičajene postupke konsolidiranja, kao što je eliminacija unutargrupnih stanja i unutargrupnih transakcija ovisnog subjekta (vidi MRS 27 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MRS 31

Udjeli u zajedničkim pothvatima). Međutim, kratkoročna ili dugoročna unutargrupna monetarna imovina (ili obveza) kratkoročno ili dugoročno ne može se eliminirati s podudarnom unutargrupnom obvezom (ili imovinom) bez iskazivanja učinaka promjene tečaja u konsolidiranim financijskim izvještajima. To je zbog toga što monetarna stavka predstavlja obvezu konvertiranja jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekt dobitku ili gubitku od promjene tečaja. Sukladno tome, u konsolidiranim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta takva tečajna razlika se priznaje u dobit ili gubitak ili, ako proizlazi iz okolnosti opisanih u točki 32, ista se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i akumulira u zasebnu komponentu kapitala do prodaje inozemnog poslovanja.

46. Kada se financijski izvještaji inozemnog poslovanja izrađuju na različiti datum od izvještajnog subjekta, inozemni subjekt obično sastavlja dodatne izvještaje na isti datum na koji izvještajni subjekt izrađuje svoje financijske izvještaje. Kada to nije učinjeno, MRS 27 dozvoljava primjenu različitog datuma izvještavanja, uz uvjet da razlika nije veća od tri mjeseca i da su provedena usklađenja za sve učinke značajnih transakcija ili drugih događaja nastalih između različitih datuma. U tom slučaju, imovina i obveze inozemnog subjekta prevode se po tečaju važećem na datum izvještaja o financijskom položaju inozemnog subjekta. Usklađenja se provode za značajne promjene tečaja do datuma izvještavanja o financijskom položaju izvještajnog subjekta, u skladu s MRS-om 27. Isti se pristup koristi kod primjene metode udjela za pridružene subjekte i zajedničke pothvate i kod primjene razmjernog konsolidacije na zajedničko ulaganje, u skladu s MRS-om 28 *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRS-om 31.

47. **Goodwill koji proizlazi iz stjecanja inozemnog poslovanja i sva usklađenja fer vrijednosti s knjigovodstvenom vrijednošću imovine i obveza proizašlih iz stjecanja inozemnog poslovanja, trebaju se tretirati kao imovina i obveze inozemnog subjekta.** Slijedom navedenog, isti trebaju biti prikazani u funkcionalnoj valuti inozemnog subjekta i prevedeni po zaključnom tečaju, u skladu s točkama 39. i 42.

Prodaja inozemnog poslovanja

48. Kod prodaje inozemnog poslovanja ukupan iznos tečajnih razlika povezanih sa tim inozemnim poslovanjem i priznatih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i akumuliranih u zasebnu komponentu kapitala, treba se prenijeti iz kapitala u dobit ili gubitak (kao reklasifikacijska usklađenja) u trenutku priznavanja dobiti ili gubitka od prodaje (v. MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.).
49. Subjekt može otuđiti svoj udjel (u cijelosti ili djelomično) u inozemnom poslovanju prodajom, likvidacijom, povratom dioničkog kapitala ili ustupanjem cjelokupnog ili dijela tog poslovanja. Smanjenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u inozemno poslovanje, ili zbog gubitaka koje ostvaruje inozemno poslovanje ili zbog priznatog umanjenja vrijednosti od strane ulagatelja, ne predstavlja djelomično otuđenje inozemnog poslovanja. Sukladno tome, niti jedan dio dobitaka ili gubitaka od tečajnih razlika priznatih u sklopu sveobuhvatne dobiti se ne prenosi u dobit ili gubitak u trenutku smanjenja knjigovodstvene vrijednosti.

Porezni učinci svih tečajnih razlika

50. Dobici i gubici od transakcija u stranoj valuti i tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja poslovnih rezultata i financijske pozicije subjekta (uključujući inozemno poslovanje) u različitu valutu, može imati porezne učinke. MRS 12 *Porez na dobit* primjenjuje se na te porezne učinke.

Objavljivanje

51. U točkama 53. i 55.-57. izraz »funkcijska valuta« odnosi se, u slučaju grupe, na funkcionalnu valutu matičnog subjekta.

52. Subjekt treba objaviti:

- (a) iznos tečajnih razlika priznatih u dobit ili gubitak, osim onih koje proizlaze iz financijskih instrumenata koji se vode po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, u skladu s MRS-om 39. i
- (b) neto tečajne razlike priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i akumulirane u odvojenoj komponenti kapitala te uskladu iznosa tečajnih razlika na početku i na kraju razdoblja.

53. Kada je valuta objavljivanja različita od funkcijske valute, ta se činjenica treba objaviti zajedno s objavom funkcijske valute i razlogom primjene različite valute objavljivanja.

54. Kada se promjeni funkcijska valuta izvještajnog subjekta ili značajnog inozemnog poslovanja, ta se činjenica i razlog promjene treba objaviti.

55. Ako subjekt prezentira svoje financijske izvještaje u valuti koja se razlikuje od njegove funkcijske valute, subjekt treba opisati financijske izvještaje kao izvještaje koji su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja samo ako isti udovoljavaju svim zahtjevima svakog relevantnog Standarda i svakog relevantnog Tumačenja tih Standarda, uključujući metodu svođenja navedenu u točkama 39. i 42.

56. Subjekt ponekad prezentira svoje financijske izvještaje ili druge financijske informacije u valuti koja nije njegova funkcijska valuta, bez udovoljavanja zahtjevima iz točke 55. Primjerice, subjekt može konvertirati u drugu valutu samo odabrane stavke iz svojih financijskih izvještaja. Ili, subjekt čija funkcijska valuta nije valuta hiperinflacijske privrede može konvertirati financijske izvještaje u drugu valutu svođenjem svih stavki po zadnjem zaključnom tečaju. Takva konverzija nije u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i objava navedena u točki 57. je obvezna.

57. Ako subjekt prikazuje svoje financijske izvještaje ili druge financijske informacije u valuti koja je različita od njegove funkcijske valute ili valute objavljivanja i zahtjevi iz točke 55 nisu zadovoljeni, subjekt treba:

- (a) jasno definirati informacije kao dodatne informacije kako bi se iste razlikovale od informacije koje su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja,
- (b) objaviti valutu u kojoj su dodatne informacije prikazane, i
- (c) objaviti funkcionalnu valutu subjekta i metodu svođenja primijenjenu kod određivanja dodatnih informacija.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

58. Ovaj se Standard primjenjuje na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2005. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2005. godine, tu činjenicu treba objaviti.

58A. *Neto ulaganje u inozemno poslovanje* (izmjene i dopune MRS-a 21), objavljene u prosincu 2005. godine, dodale su točku 15A. i izmijenile točku 33. Subjekt će primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena.

59. Subjekt treba primjenjivati točku 47. na sva stjecanja inozemnih poslovanja nastala nakon početka razdoblja financijskog izvještavanja u kojem se ovaj Standard prvi put primjenjuje. Retroaktivna primjena točke 47. na ranija stjecanja inozemnih poslovanja je dozvoljena. Za stjecanje inozemnog poslovanja koje se će se priznati u budućem razdoblju, ali je nastalo prije datuma prve primjene ovog Standarda, subjekt neće prepravljati podatke prethodnih godina i, sukladno tome, može, kada je to prikladno, tretirati goodwill i usklađenje fer vrijednosti koje proizlazi iz tog stjecanja inozemnog poslovanja kao imovinu i obveze subjekta radije nego kao imovinu i obveze inozemnog poslovanja. Stoga su taj goodwill i usklađenja fer vrijednosti ili već izraženi u funkcionalnoj valuti subjekta ili predstavljaju nemonetarne stavke u stranoj valuti koje se izvještavaju primjenom tečaja na datum stjecanja.

60. Sve ostale promjene proizašle iz primjene ovog Standarda trebaju se tretirati u skladu sa zahtjevima MRS-a 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreška*.

60.A MRS-om 1 (revidiran 2007. godine) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 27., 30.-33., 37., 39., 41., 45., 48. i 52. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.«

Povlačenje ostalih objava

61. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 21, *Učinci promjena tečaja stranih valuta* (izmijenjen 1993. godine).

62. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja:

- (a) SIC-11 *Strane valute – kapitalizacija gubitaka koja proizlazi iz značajne devalvacije valute*,
- (b) SIC-19 *Izvještajna valuta – Mjerenje i prezentiranje financijskih izvještaja prema MRS-u 21 i MRS-u 29, i*
- (c) SIC- 30 *Izvještajna valuta – Svođenje valute mjerenja u valutu objavljivanja*.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 23 *Troškovi posudbe*

CILJ

1. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva su sastavni

dio troška toga sredstva. Ostali troškovi posudbe se priznaju kao rashod.

DJELOKRUG

2. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na računovodstveno iskazivanje troškova posudbe.
3. Standard ne obrađuje stvarne ili procijenjene troškove kapitala, uključujući povlašteni kapital koji nije razvrstan kao obveza.
4. Subjekt nije obavezan ovaj standard primijeniti na troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji:
 - (a) kvalificiranog sredstva vrednovanog po fer vrijednosti, primjerice biološke imovine ili
 - (b) zalihe koje se izrađuju ili na neki drugi način opetovano proizvode u velikim količinama.

DEFINICIJE

5. U ovom Standardu se koriste sljedeći izrazi u niže navedenom značenju:

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu subjektu u svezi s posudbom sredstava.

Kvalificirana imovina je neka imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje da bi bila spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju.
6. Troškovi posudbe mogu uključiti:
 - (a) kamate na dopuštena prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe;
 - (b) amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu;
 - (c) amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju s svezi s aranžmanima posudbe;
 - (d) financijske troškove financijskog najma priznatog u skladu s MRS-om 17 »Najmovi«
 - (e) tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.
7. Ovisno o okolnostima, bilo koja sljedeća imovina može biti kvalificirana imovina:
 - (a) zalihe
 - (b) proizvodni pogoni
 - (c) energetska postrojenja
 - (d) nematerijalna imovina
 - (e) ulaganja u nekretnine.

Financijska imovina i zalihe koje se izrađuju ili proizvode na neki drugi način u kraćem vremenskom razdoblju nisu kvalificirana imovina. Imovina koja je u trenutku stjecanja spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju nije kvalificirana imovina.

PRIZNAVANJE

8. Subjekt je dužan kapitalizirati troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva kao dio troška toga sredstva. Subjekt je dužan ostale troškove posudbe priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali.
9. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva se ubrajaju u troškove toga sredstva. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine kada je vjerojatno da će

subjektu pritijecati od njih buduće ekonomske koristi i kad se mogu pouzdano izmjeriti. Kad subjekt primjenjuje MRS 29 »Financijsko izvještavanje u uvjetima hiperinflacije«, dio troškova posudbe kojima kompenzira inflaciju u istom razdoblju priznaje kao rashod u skladu s točkom 21. toga standarda.

Troškovi posudbe prihvatljivi za kapitalizaciju

10. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine jesu oni troškovi posudbe koji bi se mogli izbjeći da nije postojao izdatak za tu kvalificiranu imovinu. Kada subjekt posuđuje sredstva posebno za svrhu nabave određene kvalificirane imovine, troškovi posudbe koji se izravno odnose na tu kvalificiranu imovinu mogu se odmah identificirati.
11. Može biti teško identificirati izravan odnos između određenih posudbi i kvalificirane imovine te odrediti posudbe koje bi se inače mogle izbjeći. Takva poteškoća nastaje, primjerice, kada se centralizirano koordinira financijsko poslovanje subjekta. Poteškoće također nastaju kada grupa koristi niz različitih dužničkih instrumenata za posudbu izvora sredstava uz različite kamatne stope te ih potom posuđuje po različitim osnovama subjektima u okviru te grupe. Druge komplikacije nastaju korištenjem kredita koji su denominirani ili vezani na stranu valutu, kada skupina posluje u visoko inflatornoj privredi te uslijed fluktuacija valutnih tečajeva. Kao rezultat toga, teško je odrediti iznos troškova posudbi koji se mogu izravno pripisati stjecanju kvalificirane imovine te je potrebno prosuđivanje.
12. Ako subjekt posuđuje sredstva izričito za svrhu pribavljanja kvalificirane imovine, dužan je iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao posudbom tijekom razdoblja umanjeno za bilo koji prihod od ulaganja temeljem privremenog ulaganja sredstava pribavljenih posudbom.
13. Financijski aranžmani za pribavljanje kvalificirane imovine mogu biti takvi da subjekt posudbom pribavi izvore sredstava te mu time nastanu troškovi posudbe prije nego što se financijska sredstva dijelom ili u cijelosti iskoriste kao izdaci za kvalificiranu imovinu. U takvim se okolnostima financijska sredstva često privremeno ulažu do trenutka kada će nastati izdatak za kvalificiranu imovinu. U određivanju iznosa troškova posudbe prihvatljivih za kapitalizaciju tijekom razdoblja, bilo koji prihod od ulaganja zarađen takvim financijskim sredstvima oduzima se od nastalih troškova posudbe.
14. U razmjeru u kojem su izvori sredstva posuđeni za opće namjene, a koriste se za nabavu kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju treba se odrediti primjenom stope kapitalizacije na izdatke za tu imovinu. Stopa kapitalizacije treba biti ponderirani prosjek troškova posudbe primjenjivih za posudbe poslovnog subjekta nepodmirene tijekom razdoblja, osim onih posudbi koje su izričito nastale radi nabave kvalificirane imovine. Kapitalizirani troškovi posudbe tijekom razdoblja ne smiju prekoračiti iznos troškova posudbi nastalih u tom razdoblju.
15. U nekim okolnostima prikladno je uključiti sve posudbe matice i njezinih ovisnih društava u izračunavanje ponderiranog prosjeka troškova posudbi; u drugim okolnostima prikladno je da svako ovisno društvo koristi ponderirani prosjek troškova posudbi primjenjiv u vlastite posudbe.

Prekoračenje knjigovodstvene vrijednosti kvalificirane imovine iznad nadoknadivog iznosa

16. Kada knjigovodstvena vrijednost ili očekivani konačni trošak kvalificirane imovine prelazi njezin nadoknadiivi iznos ili neto utrživu vrijednost, knjigovodstveni se iznos otpisuje djelomice ili u cijelosti u skladu sa zahtjevima drugih standarda. U određenim okolnostima, djelomično ili potpuno otpisani iznosi se ponovno pripisuje u skladu s tim drugim standardima.

Početak kapitalizacije

17. Subjekt je dužan troškove posudbe početi kapitalizirati kao dio troškova kvalificirane imovine na datum početka. Datum početka kapitalizacije jest datum na koji subjekt prvi puta ispunjava sve sljedeće uvjete:
- kod njega nastaju izdaci za imovinu;
 - kod njega nastaju troškovi posudbe; i
 - poduzima aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju.
18. Izdaci za kvalificiranu imovinu uključuju samo one izdatke koji su imali za posljedicu plaćanje novcem, prijenose druge imovine ili preuzimanje kamatonosnih obveza. Izdaci se umanjuju za iznos postupnih uplata i primljenih potpora u svezi s tom imovinom (v. Međunarodni računovodstveni standard 20 »Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći«). Prosječni knjigovodstvena vrijednost imovine tijekom nekog razdoblja, uključujući i prethodno kapitalizirane troškove posudbe, uobičajeno je razumna aproksimacija izdataka na koje se primjenjuje stopa kapitalizacije u tom razdoblju.
19. Aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju obuhvaćaju više od same fizičke izgradnje te imovine. One uključuju tehničke i administrativne poslove prije početka fizičke izgradnje, kao što su aktivnosti u svezi s pribavljanjem dozvola prije početka fizičke izgradnje. Međutim, takve aktivnosti isključuju držanje neke imovine kada nema proizvodnje ili razvoja koji mijenja stanje te imovine. Primjerice, troškovi posudbe nastali dok je zemljište bilo u fazi razvoja kapitaliziraju se tijekom razdoblja u kojem su poduzete aktivnosti koje se odnose na taj razvoj. Međutim, troškovi posudbe nastali dok se nabavljeno zemljište za građevinske svrhe držalo bez bilo kakvih povezanih aktivnosti razvoja, ne udovoljavaju uvjetima kapitalizacije.

Privremeni prekid kapitalizacije

20. Subjekt je dužan privremeno prekinuti kapitalizaciju troškova posudbe za vrijeme produženih razdoblja u kojima je obustavljen aktivan razvoj kvalificirane imovine.
21. Troškovi posudbe mogu nastati za vrijeme produženog razdoblja u kojem su obustavljene aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju. Takvi troškovi su troškovi držanja djelomično dovršene imovine i ne ispunjavaju uvjete kapitalizacije. Međutim, kapitalizacija troškova posudbe uobičajeno se ne prekida u razdoblju obavljanja važnih tehničkih i administrativnih poslova. Kapitalizacija troškova posudbe također se ne prekida kada je odgoda nužan dio procesa kako bi imovina bila spremna za svoju namjeravanu uporabu ili prodaju. Primjerice, kapitalizacija se nastavlja za vrijeme produženja razdoblja koje je potrebno da bi zalihe sazele ili za vrijeme visokog vodostaja koji odlaže gradnju mosta ako je visoki vodostaj

uobičajen za vrijeme razdoblja izgradnje u tom zemljopisnom području.

Prestanak kapitalizacije

22. Subjekt je dužan prestati kapitalizirati troškove posudbe kada su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju.
23. Imovina je obično spremna za svoju namjeravanu uporabu ili prodaju kada je dovršena njezina fizička izgradnja, čak i ako se možda još nastavlja s rutinskim administrativnim poslovima. Ako su još preostale samo manje prilagodbe, kao što je uređenje imovine po želji kupca ili korisnika, to ukazuje da su u biti dovršene sve aktivnosti.
24. Kada subjekt izgradnju kvalificirane imovine dovršava u dijelovima i svaki se dio može koristiti, dok se izgradnja drugih dijelova još nastavlja, subjekt je dužan prestati kapitalizirati troškove posudbe kada se dovrše sve bitne aktivnosti potrebne da se taj dio pripremi za njegovu namjeravanu uporabu ili prodaju.
25. Poslovni kompleks od nekoliko zgrada, od kojih se svaka može pojedinačno koristiti, primjer je kvalificirane imovine kojoj se svaki dio može koristiti dok se izgradnja drugih dijelova nastavlja. Primjer kvalificirane imovine koja se treba dovršiti prije nego se neki dio može koristiti, industrijsko je postrojenje u kojem se izvodi nekoliko procesa jedan za drugim u različitim dijelovima postrojenja na toj lokaciji kao što je, primjerice, čeličana.

OBJAVLJIVANJE

26. Subjekt je dužan u financijskim izvještajima objaviti:
- iznos troškova posudbe koji je kapitaliziran u tijeku razdoblja; i
 - stopu kapitalizacije korištenu pri određivanju troškova posudbi prihvatljivih za kapitalizaciju.

PRIJELAZNE ODREDBE

27. Kada primjena ovoga Standarda predstavlja promjenu računovodstvene politike, subjekt je dužan Standard primijeniti na troškove posudbe koji se odnose na kvalificiranu imovinu kod koje se datum početka kapitalizacije podudara s datumom stupanja Standarda na snagu ili nakon toga datuma.
28. Međutim, subjekt može odrediti bilo koji datum prije datuma stupanja na snagu i primijeniti ovaj Standard na troškove posudbe koji se odnose na kvalificiranu imovinu kod koje se datum početka kapitalizacije podudara s tim datumom ili je nakon toga datuma.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

29. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njegova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard na datum prije 1. siječnja 2009. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

POVLAČENJE MRS-a 23 (IZMIJENJENOG 1993.)

30. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 23 »Troškovi posudbe« izmijenjen 1993. Godine.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 24**Objavljivanje povezanih osoba****Cilj**

1. Cilj ovog Standarda je osigurati da financijski izvještaji subjekta sadrže objave koje će privući pozornost na mogućnost

da bi na financijski položaj i dobit ili gubitak tog subjekta moglo utjecati postojanje povezanih osoba te transakcije i otvorene stavke s tim osobama.

Djelokrug

2. Ovaj Standard se primjenjuje pri:

- utvrđivanju odnosa i transakcija povezanih osoba,
- utvrđivanju otvorenih stavaka između subjekta i povezanih osoba,
- utvrđivanju okolnosti u kojima se zahtijeva objava iz točaka a) i b), i
- utvrđivanju potrebnih objava o tim stavkama.

3. Ovaj Standard zahtijeva objavu transakcija između povezanih osoba i otvorenih stavaka u odvojenim financijskim izvještajima matice, pothvatnika ili ulagatelja koji su prezentirani u skladu s MRS 27 – Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji.

4. Transakcije s povezanim osobama i otvorene stavke s ostalim subjektima u grupi se objavljuju u financijskim izvještajima subjekta. Transakcije povezanih osoba unutar grupe i otvorene stavke su eliminirane u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja grupe.

Svrha objavljivanja povezanih osoba

5. Odnosi povezanih osoba su normalna karakteristika trgovine i poslovanja. Na primjer, subjekti često obavljaju dio svog poslovanja preko ovisnih društava, zajedničkih ulaganja ili pridruženih društava. U takvim okolnostima, mogućnost subjekta da utječe na financijske i poslovne politike u koji ulaže je putem prisutstva kontrole, zajedničke kontrole ili značajnog utjecaja.

6. Odnosi povezanih osoba mogu imati utjecaj na dobitak ili gubitak i financijski položaj subjekta. Povezane osobe mogu ući u transakcije u koje nepovezana društva inače ne bi ulazila. Na primjer, subjekt koji prodaje neka dobra svojoj matici po trošku, vjerojatno ne bi prodavao po tim uvjetima drugom kupcu. Također se transakcije između povezanih osoba možda ne bi izvršile u istim iznosima kao transakcije između nepovezanih društava.

7. Na dobit ili gubitak i financijski položaj subjekta mogao bi utjecati odnos s povezanom strankom, čak i ako se transakcije među njima ne bi niti dogodile. Samo postojanje odnosa može biti dovoljno za utjecaj na transakcije subjekta s ostalim osobama. Na primjer, ovisni subjekt može prekinuti odnos s poslovnim partnerstvom ako matica koja obavlja istu djelatnost kao bivši poslovni partner kupi neki ovisni subjekt. Osim toga, jedna stranka bi se mogla suzdržati od djelovanja zbog značajnog utjecaja druge, na primjer, matično društvo bi moglo savjetovati ovisno društvo da se ne uključuje u istraživanje i razvoj.

8. Zbog tih razloga, poznavanje transakcija povezanih osoba, otvorenih stavaka i odnosa može utjecati na ocjenu poslovanja subjekta od osobe korisnika financijskih izvještaja, uključujući ocjenu rizika i mogućnosti poslovanja subjekta.

Definicije

9. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Povezana osoba – osoba je povezana sa subjektom kada:

- izravno ili neizravno, preko jednog ili više posrednika:

- kontrolira, jest pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom subjekta (što uključuje maticu, ovisne subjekte i sestrinske subjekte),
- ima udjel u subjektu koji joj daje značajan utjecaj nad subjektom, ili
- ima zajedničku kontrolu nad subjektom,
- je pridruženi subjekt subjekta (kako je definirano u MRS 28 – Ulaganja u pridružene subjekte),
- je zajednički pothvat u kojem je pothvatnik subjekt (vidjeti MRS 31 – Udjeli u zajedničkim pothvatima),
- je član ključnog menadžmenta subjekta ili njegove matice,
- je član uže obitelji bilo kojeg pojedinca navedenog pod (a) ili (d),
- je subjekt koji je pod kontrolom, zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem, ili u kojem značajno glasačko pravo ima, izravno ili neizravno, bilo koji pojedinac naveden pod (d) ili (e), ili
- je plan primanja poslije prestanka zaposlenja za zaposlenike tog subjekta ili bilo kojeg subjekta koji je povezana osoba tog subjekta.

Transakcija između povezanih osoba je prijenos resursa, usluga ili obveza među povezanim osobama, neovisno o tome je li cijena zaračunana.

Članovi uže obitelji nekog pojedinca su oni članovi obitelji od kojih se može očekivati da utječu ili su pod utjecajem te osobe u njihovim poslovima sa subjektom. Mogu uključiti:

- osobu s kojom pojedinac živi u zajedničkom domaćinstvu i djecu pojedinca
- djecu osobe s kojom pojedinac živi u zajedničkom domaćinstvu i
- uzdržavane osobe pojedinca ili osobe s kojom živi u zajedničkom domaćinstvu.

Kompenzacija uključuje sva davanja zaposlenima (kao što je navedeno u MRS 19 – Primanja zaposlenih) uključujući i naknade zaposlenima na koje se primjenjuje MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionicama. Naknade zaposlenima su svi oblici plaćanja u zamjenu za usluge pružene subjektu. Također uključuje isplate subjekta u ime matice subjekta. Kompenzacija uključuje:

- kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su nadnice, plaće i doprinosi za socijalna osiguranja, plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje, udjel u dobiti i bonusi (ako su isplaćeni u razdoblju do 12 mjeseci od kraja razdoblja) i nenovčane naknade (kao zdravstvena skrb, stanovanje, automobili i besplatna ili subvencionirana dobra i usluge) za trenutne zaposlenike,
- naknade nakon zaposlenja kao što su mirovine, ostale mirovinske naknade, životno osiguranje nakon zaposlenja i medicinska skrb nakon zaposlenja,
- ostale dugoročne naknade zaposlenicima uključujući isplate nakon duge službe, plaćenu slobodnu godinu, jubilarne naknade ili ostale naknade za službene dugom službom kod subjekta te dugoročne naknade za invaliditet i, u slučaju da nisu isplaćene

u cijelosti u roku 12 mjeseci nakon kraja razdoblja, udjel u dobiti, bonusi i odgođene naknade,

- (d) naknade za otkaz, i
- (e) plaćanje temeljeno na dionicama.

Kontrola je moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Zajednička kontrola je ugovorom određeno dijeljenje kontrole nad gospodarskim aktivnostima.

Ključni menadžment su osobe ovlaštene i odgovorne za planiranje, usmjeravanje i kontrolu poslova subjekta, bilo izravno ili neizravno, uključujući svakog direktora (izvršnog ili nekog drugog) subjekta.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta, ali nije i kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj može se postići vlasništvom dionica (udjela), statutom ili ugovorom.

10. Uzevši u obzir svaku pojedinu vezu povezanih osoba, pažnja je usmjerena na bit, a ne samo pravni oblik odnosa.
11. U kontekstu ovog Standarda sljedeće situacije ne čine nužno povezane osobe:
 - (a) dva subjekta samo zato što imaju zajedničkog direktora ili druge članove uprave usprkos točkama d) i f) u definiciji »povezane osobe«;
 - (b) dvije stranke samo zato što dijele zajedničku kontrolu nad zajedničkim ulaganjem;
 - (c) (i) financijeri,
 - (ii) sindikati,
 - (iii) javni komunalni subjekti, i
 - (iv) vladini odjeli i agencije,
 samo zbog prirode njihovih normalnih poslova s subjektom (iako bi oni mogli utjecati na slobodu poslovanja subjekta ili bi mogli sudjelovati u procesu odlučivanja).
 - (d) kupac, dobavljač, davatelj franšize, distributer ili agent sa kojim subjekt posluje u velikom opsegu samo zbog prirode gospodarske ovisnosti.

Objavlivanje

12. **Odnosi između matice i ovisnih subjekata se objavljuju bez obzira je li među njima bilo transakcija. Subjekt će objaviti naziv matice i, ako je različito, krajnjeg subjekta koji nad njim ima kontrolu. Ako ni matica, niti krajnji subjekt koji ima kontrolu ne objavljuju javno financijske izvještaje, naziv najvišeg subjekta koji javno objavljuje financijske izvještaje bit će također objavljen.**
13. Da bi omogućili korisnicima financijskih izvještaja stvoriti sliku o učincima povezanih osoba na subjekte, primjereno je objaviti odnos povezanih osoba kad postoji kontrola, bez obzira je li bilo transakcija među njima.
14. Utvrđivanje odnosa povezanih osoba između roditelja i ovisnih društava je u dopuni standarda MRS 27, MRS 28 i MRS 31. Objava zahtjeva odgovarajući popis i opis značajnih investicija u ovisna društva, pridružena društva i zajednički kontrolirane poslovne subjekte.
15. Kada ni matica, niti krajnja osoba ne izdaju financijske izvještaje za javnu uporabu, subjekt objavljuje ime sljedeće senior matice koji objavljuje. Sljedeća senior matica je prvi

subjekt u grupi iznad direktne matice koje objavljuje konsolidirane financijske izvještaje za javnost.

16. **Subjekt će objaviti naknade ključnom menadžmentu u ukupnom iznosu i za svaku sljedeću kategoriju:**
 - (a) kratkoročna primanja zaposlenih,
 - (b) naknade nakon prestanka zaposlenja,
 - (c) ostale dugoročne naknade,
 - (d) naknade za otkaz, i
 - (e) plaćanje temeljeno na dionicama.
17. **Ako su postojale transakcije među povezanim osobama, subjekt će objaviti prirodu veze povezanih osoba, kao i informacije o transakcijama i otvorenim stavkama koje su potrebne za razumijevanje potencijalnih učinaka na financijske izvještaje. Ovi zahtjevi objavlivanja su dodatak zahtjevima navedenim u točki 16. za objavu kompencijacija ključnom menadžmentu. Objave će uključiti najmanje:**
 - (a) iznos transakcija,
 - (b) iznos otvorenih stavaka i:
 - (i) njihove zahtjeve i uvjete, uključujući i to jesu li osigurane te način za podmirenje, i
 - (ii) detalje danih ili primljenih jamstava,
 - (c) ispravak vrijednosti sumnjivih i spornih potraživanja koja se odnose na iznos otvorenih stavaka, i
 - (d) troškove priznate tijekom razdoblja sumnjivih i spornih potraživanja od povezanih osoba.
18. **Objave zahtijevane u točki 17. bit će prikazane za sve sljedeće kategorije:**
 - (a) matica,
 - (b) subjekti sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem nad subjektom,
 - (c) ovisni subjekti,
 - (d) pridruženi subjekti,
 - (e) zajednički pothvat, i
 - (f) ključni menadžment subjekta ili njegove matice, i
 - (g) ostale povezane osobe.
19. Klasifikacija iznosa obveza i potraživanja od povezanih osoba u različitim kategorijama kao što zahtijeva točka 18. je proširenje objava koje zahtijeva MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja za informacije koje će biti prikazane ili u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama. Kategorije su proširene kako bi pružile sveobuhvatniju analizu otvorenih stanja između povezanih osoba i pripadajućih transakcija.
20. Sljedeći primjeri su transakcije koje moraju biti objavljene ako su povezane s povezanim osobama:
 - (a) kupnja ili prodaja dobara (dovršenih ili nedovršenih),
 - (b) kupnja ili prodaja nekretnina i ostale imovine,
 - (c) pružanje ili primanje usluga,
 - (d) najmovi,
 - (e) prijenos istraživanja i razvoja,
 - (f) prijenosi po ugovorima o licencama,
 - (g) prijenos po financijskim ugovorima (uključujući zajmove i ulaganja u kapital u novcu ili u stavrima),

- (h) davanje jamstava ili osiguranja plaćanja, i
- (i) podmirenje obveza u ime subjekta ili od subjekta u ime drugih osoba.

Sudjelovanje matice ili ovisnog subjekta u planovima definiranih doprinosa kojima se raspoređuje rizik unutar grupe subjekata je transakcija između povezanih osoba (vidi točku 34.B MRS 19).

- 21. Objave da su transakcije između povezanih osoba nastale pod uvjetima koji odgovaraju onima koji prevladavaju u transakcijama po tržišnim uvjetima se objavljuju samo ako se ti uvjeti mogu potkrijepiti dokazima.
- 22. **Stavke slične prirode mogu se objaviti skupno, osim kad je odvojeno objavljivanje nužno za razumijevanje učinka transakcija između povezanih osoba na financijske izvještaje subjekata.**

Datum stupanja na snagu

- 23. **Subjekt treba primijeniti ovaj Standard na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjeni ovaj Standard za razdoblje prije 1. siječnja 2005. godine objavit će tu činjenicu.**
- 23.A **Subjekt će primijeniti izmjene točke 20 za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2006. godine ili nakon toga. Ako subjekt primjeni izmjene MRS 19 – Primanja zaposlenih – Aktuarski dobici i gubici, grupni planovi i objavljivanja za ranije razdoblje, ove izmjene će se primijeniti za to ranije razdoblje.**

Povlačenje MRS 24 (revidiran 1994.)

- 24. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 24 – Objavljivanje povezanih osoba (revidiran 1994.).

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 26

Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja

Djelokrug

- 1. **Ovaj Standard treba primijeniti u financijskim izvještajima planova mirovinskih primanja, ako se takvi izvještaji sastavljaju.**
- 2. Planovi se ponekad nazivaju različitim drugim imenima, kao što su »mirovinske sheme«, »sheme umirovljenika« ili »sheme mirovinskih prava«. Ovaj Standard zastupa gledište da je plan mirovinskih primanja izvještajni subjekt, odvojen od poslodavaca sudionika u planu. Svi ostali Standardi primjenjuju se u izvještajima planova mirovinskih primanja do one mjere do koje nisu zamijenjeni ovim Standardom.
- 3. Ovaj Standard uređuje računovodstvo i izvještavanje plana svim sudionicima kao grupi. On se ne bavi s izvještajima pojedinačnim sudionicima o njihovim mirovinskim pravima.
- 4. Međunarodni računovodstveni standard 19 Primanja zaposlenih bavi se utvrđivanjem troška mirovina u financijskim izvještajima poslodavaca koji imaju planove. Stoga ovaj Standard dopunjuje Međunarodni računovodstveni standard 19.
- 5. Planovi mirovinskih primanja mogu biti definirani planovi doprinosa ili definirani planovi primanja. Mnogi zahtijevaju stvaranje posebnih fondova, koji mogu ali ne moraju imati

poseban pravni identitet i mogu ali ne moraju imati povjerenike, kojima se doznaju doprinosi i koji isplaćuju mirovine. Ovaj se Standard primjenjuje bez obzira na to da li su takvi fondovi stvoreni i bez obzira na to da li postoje povjerenici.

- 6. Planovi mirovinskih primanja s imovinom koja je uložena u osiguravajućim kompanijama predmetom su istovrsnih računovodstvenih zahtjeva i zahtjeva glede ulaganja fondova kao i kada se imovina samostalno ulaže u druge aranžmane ulaganja. U skladu s tim, oni su u djelokrugu ovog Standarda, osim ako ugovor s osiguravajućom kompanijom ne glasi na ime posebno navedenog sudionika ili na skupinu sudionika, a za te je mirovine isključivo odgovorna osiguravajuća kompanija.
- 7. Ovaj se Standard ne bavi ostalim oblicima prava zaposlenih, kao što su otpremnine, odgođene naknade za plaće, otpremnine za dugu službu i posebni planovi ranijega umirovljenja ili zbrinjavanja viška zaposlenika, planovi zdravstvene i socijalne skrbi ili programi posebnih premija. Aranžmani socijalnog osiguranja državnoga tipa također su isključeni iz djelokruga ovog Standarda.

Definicije

- 8. **Sljedeći izrazi primjenjuju se u ovom Standardu s određenim značenjem:**

Planovi mirovinskih primanja jesu aranžmani, formalni ili neformalni, kojima subjekt osigurava primanja za zaposlenike pri završetku ili nakon završetka službovanja (bilo u obliku godišnjeg prihoda bilo kao paušalni iznos), kada se takva primanja, ili doprinosi za njih, mogu unaprijed odrediti ili procijeniti prije umirovljenja temeljem odredbi nekog dokumenta ili iz prakse poslovnog subjekta.

Definirani planovi doprinosa jesu planovi mirovinskih primanja po kojima su iznosi koje treba platiti kao mirovinska primanja utvrđeni prema doprinosima fondu zajedno sa zaradom od ulaganja u taj fond.

Definirani planovi mirovinskih primanja jesu planovi mirovinskih primanja po kojima se iznosi koje treba platiti kao mirovinska primanja određuju prema formuli koja se obično temelji na zaradama zaposlenog i /ili godinama radnog staža.

Ulaganje u fond je prijenos imovine nekom subjektu (fondu) koji je odvojen od poslodavčevog poslovnog subjekta kako bi se ispunile buduće obveze isplate mirovinskih primanja.

Za svrhe ovog Standarda primjenjuju se i sljedeći pojmovi: Sudionici su članovi plana mirovinskih primanja ili drugi koji su ovlašteni primati mirovinska primanja prema planu.

Neto imovina raspoloživa za primanja jest imovina plana umanjena za obveze, osim aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja.

Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja je sadašnja vrijednost očekivanih plaćanja po planu mirovinskih primanja sadašnjim i bivšim zaposlenima, koja se mogu pripisati već obavljenom službovanju.

Stečena primanja jesu primanja, na koje postoji pravo prema uvjetima plana mirovinskih primanja koja nisu uvjetovana neprekidnim zaposlenjem.

- 9. Neki planovi mirovinskih primanja imaju sponzore koji nisu poslodavci. Ovaj se Standard također primjenjuje na izvještaje takvih planova.

10. Većina planova mirovinskih primanja temelji se na formalnim sporazumima. Neki planovi su neformalni, ali su stekli određeni stupanj obvezatnosti kao posljedice poslodavčeve uhodane prakse. Dok neki planovi dopuštaju poslodavcima da ograniče svoje obveze prema planovima. Obično će se poslodavac teško odlučiti otkazati plan ako treba zadržati zaposlene. Ista se osnovica za računovodstvo i izvještavanje primjenjuje za neformalne planove kao i za formalne planove.
11. Mnogi planovi mirovinskih primanja predviđaju osnivanje posebnih fondova kojima se plaćaju doprinosi i iz kojih se isplaćuju mirovinska primanja. Takvim fondovima mogu upravljati strane koje neovisno upravljaju imovinom fondova. Te se strane u nekim zemljama nazivaju povjerenici. Pojam povjerenik upotrebljava se u ovom Standardu kako bi se opisale takve strane, bez obzira na to je li formirano skrbništvo.
12. Planovi mirovinskih primanja obično se opisuju ili kao planovi definiranih doprinosa ili kao planovi definiranih primanja, od kojih svaki ima različite osobine. Povremeno postoje planovi koji sadrže osobine iz oba navedena plana. Za potrebe ovog Standarda se takvi hibridni planovi smatraju planovima definiranih primanja.

Planovi definiranih doprinosa

13. **Financijski izvještaji plana definiranog doprinosa trebaju sadržati izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja i opis politike ulaganja fonda.**
14. Prema planu definiranog doprinosa, iznos sudionikovih budućih primanja određen je doprinosima koje je platio poslodavac, sudionik, ili obojica te poslovnom učinkovitosti i zaradom od ulaganja fonda. Poslodavčeva je obveza obično namirena doprinosima fondu. Aktuarov savjet se pod uobičajenim okolnostima ne traži, premda se takav savjet ponekad koristi za procjenu budućih primanja koja se mogu postići na temelju sadašnjih doprinosa i promjenljivih razina budućih doprinosa i zarada od ulaganja.
15. Sudionici su zainteresirani za aktivnosti plana, jer one izravno utječu na razinu njihovih budućih primanja. Sudionici su zainteresirani da spoznaju jesu li doprinosi bili primljeni i obavljena prikladna kontrola kako bi se zaštitila prava korisnika. Poslodavac je zainteresiran za učinkovito i fer poslovanje plana.
16. Cilj je izvještavanja plana definiranih doprinosa da se periodično osiguraju informacije o planu i uspješnosti ulaganja. Taj se cilj obično postiže ako je osigurano da izvještaj sadrži sljedeće:
- opis značajnih aktivnosti za razdoblje i učinak bilo kojih promjena u odnosu na plan, te njegovo članstvo, rokove i uvjete;
 - izvješće o transakcijama i uspješnosti ulaganja za razdoblje te o financijskom položaju plana na kraju razdoblja; i
 - opis politika ulaganja.

Planovi definiranih mirovinskih primanja

17. **Financijski izvještaji plana definiranih mirovinskih primanja trebaju alternativno sadržati:**
- izvještaj koji prikazuje;
 - neto imovinu raspoloživu za primanja;

- aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, praveći razliku između stečenih primanja i ne stečenih primanja; te
 - višak ili manjak koji iz toga proizlazi; ili
 - izvještaj o neto-imovini raspoloživoj za primanja, koji sadrži:
 - bilješku koja objavljuje aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, praveći razliku između stečenih primanja i nestečenih primanja; ili
 - upućivanje na ovu informaciju u pratećem aktuarskom izvješću.
- Ako aktuarska procjena nije bila pripremljena na datum financijskih izvještaja, treba kao osnovicu koristiti zadnju procjenu i objaviti datum te procjene.
18. Za svrhe točke 17., aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja treba se temeljiti na obvezujućim primanjima prema uvjetima plana za obavljene usluge do datuma, koristeći se ili tekućom razinom plaća ili projiciranom razinom plaća uz objavljivanje primijene osnovice. Učinci bilo kojih promjena aktuarskih pretpostavki, koje su imale značajnog učinka na aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, trebaju se također objaviti.
19. Financijski izvještaj također treba objasniti odnos između aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja i neto imovine raspoložive za primanja te politiku osiguravanja sredstava za obvezujuća primanja.
20. Prema planu definiranih mirovina, plaćanje obvezujućih mirovinskih primanja ovisi o financijskom položaju plana i sposobnosti uplatitelja da uplaćuju buduće doprinose prema planu, kao i o uspješnosti ulaganja i poslovnoj djelotvornosti plana.
21. Plan definiranih mirovina zahtijeva periodični savjet aktuaru za procjenu financijskog stanja plana, pregled pretpostavki i preporuke glede buduće razine doprinosa.
22. Cilj je izvještavanja koje pruža plan definiranih mirovina da se periodično osiguravaju informacije o financijskim resursima i aktivnostima plana, što je korisno pri procjeni odnosa između akumuliranih resursa i planiranih primanja tijekom vremena. Taj se cilj obično postiže davanjem financijskih izvještaja koji sadrže sljedeće:
- opis značajnih aktivnosti za razdoblje i učinak bilo kojih promjena u odnosu na mirovinski plan te njegovo članstvo, rokove i uvjete;
 - izvještaje o transakcijama i uspješnosti ulaganja za razdoblje i o financijskom položaju mirovinskog plana na kraju razdoblja;
 - aktuarsku informaciju, bilo kao dio izvještaja ili kao posebno izvješće; i
 - opis politika ulaganja.

Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja

23. Sadašnja vrijednost očekivanih plaćanja mirovinskog plana može se izračunati i pripočiti primjenom tekuće razine plaća ili projicirane razine plaća sve do vremena umirovljenja sudionika.

24. Razlozi za usvajanje pristupa tekuće plaće uključuju:
- aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, što je suma iznosa koji se sada mogu pripisati svakom pojedinačnom sudioniku plana, može se objektivnije izračunati negoli s projiciranim razinama plaća, jer ona uključuje manje pretpostavki;
 - povećanja mirovinskih primanja, koja se mogu pripisati povećanju plaće, postaju obveze plana u vrijeme porasta plaće;
 - iznos aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja, uz primjenu tekuće razine plaća, općenito je bliži iznosu obveze plative u slučaju gašenja ili diskontinuiteta plana.
25. Razlozi za usvajanje pristupa planirane plaće uključuju:
- financijska informacija trebala bi biti pripremljena na temelju načela vremenski neograničenog poslovanja, neovisno od pretpostavki i procjena koje se moraju obaviti;
 - prema planovima konačnih isplata, mirovine se određuju u odnosu na plaće na datum ili blizu datuma umirovljenja; stoga se plaće, razine doprinosa i stope zarada moraju projicirati; i
 - propust da se uključe planovi plaća, kada se korištenje fondova u najvećem dijelu temelji na projekcijama plaća, može imati za posljedicu izvještavanje o prividnoj preplati u fondove kada plan nije preplaćen, ili izvještavanje o primjerenom uplaćivanju u fondove, kada je plan potplaćen.
26. Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja temeljena na tekućim plaćama objavljuje se u financijskim izvještajima plana kako bi se ukazalo na obvezu za primanja zarađena do datuma financijskih izvještaja. Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja temeljena na planiranim plaćama objavljuje se da bi se ukazalo na raspon potencijalne obveze na temelju načela vremenski neograničenog poslovanja koje je općenito temelj uplata u fondove. Osim objavljivanja aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja, trebat će možda dati dopunsko obrazloženje kako bi se jasnije ukazalo na kontekst u kojem valja čitati aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja. Takvo obrazloženje može biti u obliku informacija o adekvatnosti projiciranih budućih uplata u fondove i politike uplaćivanja u fondove temeljene na planovima plaća. To može biti uključeno u financijske izvještaje ili u aktuarovo izvješće.

Učestalost aktuarskih procjena

27. U mnogim se zemljama aktuarske procjene ne provode češće od svake tri godine. Ako aktuarska procjena nije bila pripremljena na datum financijskih izvještaja, koristi se posljednja procjena i objavljuje se datum objavljivanja procjene.

Sadržaj financijskih izvještaja

28. Za planove definiranih primanja, informacije se prezentiraju u jednom od sljedećih oblika koji odražavaju različite prakse objavljivanja i prezentacije aktuarskih informacija:
- u financijske izvještaje se uključuje izvještaj koji pokazuje neto imovinu raspoloživu za primanja, aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, te višak ili manjak koji iz toga proizlazi. Financijski izvještaji plana također sadrže izvještaj o promjenama

- neto imovine raspoložive za primanja i o promjenama aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja. Financijski izvještaji mogu uključivati i posebno aktuarovo izvješće koje podupire aktuarsku sadašnju vrijednost očekivanih mirovinskih primanja;
- financijske izvještaje koji uključuju izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja i izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja. Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja objavljuje se u bilješkama uz izvještaje. Financijski izvještaji mogu uključivati i posebno aktuarovo izvješće koje podupire aktuarsku sadašnju vrijednost očekivanih mirovinskih primanja; i
- financijske izvještaje koji uključuju izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja i izvještaj o promjenama neto imovine raspoložive za primanja s aktuarskom sadašnjom vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja sadržanom u posebnom aktuarskom izvještaju.

U svakom obliku skrbnikovog izvješća kojeg čini izvješće uprave ili direktorovo izvješće i izvješće o ulaganju mogu biti uključeni financijski izvještaji.

29. Oni koji daju prednosti oblicima opisanima u točkama 28. (a) i 28. (b) vjeruju da kvantifikacija obvezujućih mirovinskih primanja i ostalih informacija danih prema navedenim pristupima, pomaže korisnicima da procijene tekući položaj plana i vjerojatnost da će se ispuniti obveze plana. Oni također vjeruju da bi financijski izvještaji trebali biti cjeloviti sami po sebi, a ne da se oslanjaju na prateće izvještaje. Međutim, neki vjeruju da bi opisani oblik u točki 28. (a) mogao stvoriti utisak da postoji obveza, jer aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, po njihovu mišljenju, nema sva obilježja obveze.
30. Oni koji daju prednosti obliku opisanome u točki 28. (c) vjeruju da aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja ne bi trebala biti uključena u izvještaj o raspoloživoj neto-imovini za mirovinska primanja kao u obliku opisanome u točki 28.(a), ili čak drže da ne bi trebala biti objavljena u bilješci kao u 28.(b), jer će biti uspoređena izravno s imovinom plana, a takva usporedba ne može biti valjana. Oni tvrde da aktuari ne uspoređuju uvijek aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja s tržišnim vrijednostima ulaganja, nego mogu umjesto toga procijeniti sadašnju vrijednost novčanih tokova očekivanih od ulaganja. Stoga oni koji daju prednost tome obliku vjeruju da takva usporedba vjerojatno neće odražavati aktuarovu sveobuhvatnu procjenu plana, pa se ona može krivo shvatiti. Također neki vjeruju da, bez obzira na to je li kvalificirana informacija o obvezujućim mirovinskim primanjima, ona bi trebala biti sadržana isključivo u posebnom aktuarskom izvješću gdje se može pružiti prikladno obrazloženje.
31. Ovaj Standard zastupa stajališta koja daju prednost dopuštanju objavljivanja informacija u svezi s obvezujućim mirovinskim primanjima u odvojenom aktuarskom izvješću. On odbacuje argumente protiv kvantifikacije aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja. Prema tome, oblici opisani u točkama 28. (a) i 28. (b) smatraju se prihvatljivima za ovaj Standard, kao što je prihvatljiv i oblik opisan u točki 28. (c) samo dotle dok financijski izvještaji sadrže upućivanje na aktuarski izvještaj koji sadrži aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja.

Svi planovi

Vrednovanje imovine plana

32. **Ulaganja mirovinskog plana trebaju se iskazivati po fer vrijednosti. U slučaju utrživih vrijednosnih papira, fer vrijednost je tržišna vrijednost. Tamo gdje se drže ulaganja mirovinskog plana za koje nije moguće procijeniti fer vrijednost, treba objaviti razlog zašto nije upotrijebljena fer vrijednost.**
33. U slučaju utrživih vrijednosnih papira, fer vrijednost obično je tržišna vrijednost, jer se ona smatra najkorisnijom mjerom vrijednosnih papira na datum izvještavanja i uspješnosti ulaganja za razdoblje. Oni vrijednosni papiri koji imaju fiksnu otkupnu vrijednost i koji su bili nabavljeni da se poravnaju s obvezama plana, ili specifičnim dijelovima toga plana, mogu se iskazivati po iznosima temeljenim na njihovoj konačnoj otkupnoj vrijednosti, pretpostavljajući konstantnu stopu dobiti do dospijeća. Tamo gdje postoje ulaganja plana za koja nije moguća procjena fer vrijednosti, kao što je potpuno vlasništvo nad subjektom, objavljuju se razlozi zašto se ne primjenjuje fer vrijednost. Kada se ulaganja iskazuju po iznosima koji nisu tržišna ili fer vrijednost, fer se vrijednost, uglavnom, također objavljuje. Imovina korištena u poslovanju fonda iskazuje se u skladu s primjenljivim Standardima.

Objavlivanje

34. **Financijski izvještaji mirovinskog plana, bilo da je plan definiranih mirovinskih primanja ili definiranih doprinosa, treba također sadržati sljedeće informacije:**
- (a) **izvještaj o promjenama neto-imovine raspoložive za primanja;**
 - (b) **sažetak značajnih računovodstvenih politika; i**
 - (c) **opis plana i učinak bilo kojih promjena u planu kroz razdoblje.**
35. Financijski izvještaji koja pružaju mirovinski planovi, ako je primjenjivo, uključuju sljedeće:
- a) izvještaj o raspoloživoj neto-imovini za mirovinska primanja objavljujući:
 - (i) prikladno klasificiranu imovinu na kraju razdoblja;
 - (ii) osnovu procjene imovine;
 - (iii) detalje bilo kojeg pojedinačnog ulaganja koje premašuje ili 5% raspoložive neto imovine za mirovine ili 5% bilo koje klase ili vrste vrijednosnog papira;
 - (iv) detalje bilo kojeg ulaganja kod poslodavca; i
 - (v) obveze osim aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja.
 - b) izvještaj o promjenama u raspoloživoj neto-imovini za mirovinska primanja prikazujući sljedeće:
 - (i) doprinosi poslodavca;
 - (ii) doprinosi zaposlenog;
 - (iii) prihod od ulaganja, kao što su kamate i dividende;
 - (iv) ostali prihodi;
 - (v) plaćena ili plativa primanja (analizirana, na primjer, kao mirovinska primanja, primanje vezano uz smrtni slučaj ili onesposobljenost, i isplate paušalnih iznosa);
 - (vi) administrativne rashode;
 - (vii) ostale rashode;
 - (viii) poreze na dobit;

- (ix) profite i gubitke od otuđenja ulaganja i promjene u vrijednosti ulaganja; i
 - (x) prijenose iz drugih ili prema drugim planovima;
 - c) opis politike ulaganja u fondove;
 - d) za planove definiranih mirovinskih primanja, aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja (što može činiti razliku između stečenih primanja i nestečenih primanja), temeljenu na obvezujućim mirovinskim primanjima prema uvjetima plana, na pruženim uslugama do datuma i primjenjujući ili tekuće ili projicirane razine plaća; ta informacija se može uključiti u prateće aktuarsko izvješće koje treba čitati zajedno s odnosnim financijskim izvještajima; i
 - e) za planove definiranih mirovinskih primanja, opis izvršenih značajnih aktuarskih procjena i opis metode primijenjene za izračunavanje aktuarske sadašnje vrijednosti obvezujućih mirovinskih primanja.
36. Izvještaj o mirovinskom planu sadrži opis plana, bilo kao dio financijskih izvještaja, bilo u posebnom izvješću. Ono može sadržati sljedeće:
- (a) imena poslodavaca i skupine zaposlenih koje obuhvaća;
 - (b) broj sudionika korisnika mirovina i broj drugih sudionika, primjereno klasificiran;
 - (c) vrsta plana – definirani doprinosi ili definirana primanja;
 - (d) bilješka o tome da li sudionici daju doprinose za mirovinski plan;
 - (e) opis obvezujućih mirovinskih primanja za sudionike;
 - (f) opis bilo kojih uvjeta okončanja mirovinskog plana; i
 - (g) promjene u stavkama (a) do (f) za vrijeme razdoblja obuhvaćenog izvješćem.

Nije neuobičajeno pozivati se na druge dokumente koji su već pristupačni korisnicima i u kojima je plan opisan te uključiti samo informacije o kasnijim promjenama u izvještaju.

Datum stupanja na snagu

37. **Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje mirovinske planove koji obuhvaćaju razdoblja započeta na datum 1. siječnja 1988. ili nakon toga datuma.**

**MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI
STANDARD 27**

Konsolidirani i pojedinačni financijski izvještaji

Djelokrug

1. **Ovaj se Standard treba primijeniti u sastavljanju i prikazivanju konsolidiranih financijskih izvještaja za grupu subjekata pod kontrolom matice.**
2. Ovaj se Standard ne bavi metodama priznavanja i mjerenja poslovnih spajanja i njihovim učincima na konsolidaciju, uključujući goodwill proizišao poslovnim spajanjem (vidjeti MSFI 3 *Poslovna spajanja*).
3. **Ovaj se Standard također treba primijeniti u priznavanju i mjerenju ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte kada subjekt odabere ili je obvezan na temelju nacionalnog propisa prezentirati pojedinačne financijske izvještaje.**

Definicije

4. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe, prikazani kao da su jedan ekonomski subjekt.

Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Grupa je matrica i svi njeni ovisni subjekti.

Manjinski interes je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog subjekta koji se može pripisati glavnici udjelima koji matrica ne posjeduje, izravno ili neizravno kroz ovisne subjekte.

Matrica je subjekt koji ima jedan ili više ovisnih subjekata.

Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prikazuje matrica, ulagatelj u pridruženi subjekt ili pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže.

Ovisni subjekt je subjekt, uključujući i onaj koji nije pravna osoba, kao što je ortakluk, pod kontrolom drugog subjekta (znanog kao matrica).

5. Matrica ili njen ovisni subjekt mogu biti ulagač u pridruženi subjekt ili pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu. U takvim slučajevima, konsolidirani financijski izvještaji pripremljeni i prezentirani u skladu s ovim Standardom su također pripremljeni kako bi se udovoljilo MRS-u 28, *Ulaganja u pridružene subjekte* i MRS-u 31, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*.
6. Za subjekt opisan u članku 5. odvojeni financijski izvještaji su oni pripremljeni i prikazani pored financijskih izvještaja navedenih u članku 5. Odvojeni financijski izvještaji ne trebaju biti dodani ili priloženi tim izvještajima.
7. Financijski izvještaji subjekta koji nema ovisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički kontroliran subjekt nisu odvojeni financijski izvještaji.
8. Matrica koja je izuzeta sukladno točki 10. od prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja može prikazati pojedinačne financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje.

Prikazivanje konsolidiranih financijskih izvještaja

9. **Matrica, osim matrice opisane u točki 10., treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u ovisne subjekte u skladu s ovim Standardom.**
10. **Matrica ne treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje ako, i samo ako:**
- (a) je matrica i sama ovisni subjekt u potpunom ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta, i njeni drugi vlasnici, uključujući i one koje koji inače nemaju glasačka prava, su obaviješteni o tome da matrica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive,
- (b) se matičnim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta),

(c) matrica nije predala, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu, i

(d) krajnja ili bilo koja posredna matrica sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

11. Matrica koja izabere ne prikazati konsolidirane financijske izvještaje u skladu s točkom 10., i prikaže samo pojedinačne financijske izvještaje, u skladu je s točkama 37-42.

Opseg konsolidiranih financijskih izvještaja

12. **Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sve ovisne subjekte matrice.***
13. Smatra se da kontrola postoji kad matrica posjeduje, izravno ili neizravno preko ovisnog subjekta, više od polovine glasačke moći nekog subjekta, osim ako u iznimnim slučajevima, može biti jasno dokazano da takvo vlasništvo ne predstavlja kontrolu. Kontrola također postoji i kada matrica posjeduje polovinu ili manje od polovine glasačke moći subjekta kada ima:
- (a) moć nad više od polovine glasačkih prava na temelju sporazuma s drugim ulagačima,
- (b) moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta na temelju statuta ili sporazuma,
- (c) moć imenovanja ili smjene većine članova upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela, ili
- (d) moć usmjeravanja većine glasova na sastancima upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela.
14. Subjekt može posjedovati varante, call opcije, dužničke ili vlasničke instrumente koji se mogu zamijeniti za redovne dionice, ili druge slične instrumente koji imaju tu mogućnost, ako se iskoriste ili zamijene, kako bi omogućili društvu glasačku moć ili smanjili glasačku moć druge osobe nad financijskim i poslovnim politikama drugog poslovnog subjekta (potencijalna prava glasa). Postojanje i utjecaj potencijalnih prava glasa koja se trenutno mogu iskoristiti ili zamijeniti, uključujući potencijalna prava glasa koja drži drugi subjekt, se razmatraju kad se procjenjuje ima li subjekt moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta. Potencijalna prava glasa ne mogu se trenutno iskoristiti ili zamijeniti kad se na primjer, ne mogu iskoristiti ili zamijeniti do nekog datuma u budućnosti ili do nastanka budućeg događaja.
15. U procjeni pridonose li potencijalna prava glasa kontroli, subjekt provjerava sve činjenice i okolnosti (uključujući i uvjete iskorištavanja potencijalnih prava glasa i nekih drugih ugovorenih aranžmana sagrađenih individualno ili u kombinaciji) koje utječu na potencijalna prava glasa, osim namjere uprave i financijske mogućnosti iskorištavanja ili zamjene.
16. [Brisan]
17. [Brisan]
18. [Brisan]
19. Ovisni subjekt nije isključen iz konsolidacije samo zbog toga što je ulagač zajednički pothvat, otvoreni fond, uzajamni fond ili sličan subjekt.

20. Ovisno društvo nije isključeno iz konsolidacije kad njegove poslovne aktivnosti nisu slične onima drugih subjekata unutar grupe. Odgovarajuće informacije pružaju se konsolidiranjem takvih ovisnih subjekata i objavljivanjem dodatnih informacija u konsolidiranim financijskim izvještajima o različitim poslovnim aktivnostima ovisnog subjekta. Na primjer, objavljivanja koja zahtijeva MSFI 8 *Poslovni segmenti*, pomažu u objašnjenju važnosti različitih poslovnih aktivnosti unutar grupe.
21. Matica gubi kontrolu kad izgubi moć kontroliranja financijskih i poslovnih politika subjekta u kojeg investira zbog ostvarivanja koristi iz njegovih aktivnosti. Gubitak kontrole može se pojaviti s ili bez promjena u apsolutnoj ili relativnoj razini vlasništva. Može se dogoditi, na primjer, da ovisni subjekt postane subjekt pod kontrolom vlade, suda, administratora ili regulatora. Može se također pojaviti kao rezultat ugovornog sporazuma.

Konsolidacijski postupci

22. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekt kombinira financijske izvještaje matice i njenih ovisnih subjekata stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Da bi ti konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je to jedan ekonomski subjekt, poduzimaju se sljedeći koraci:
- knjigovodstvena vrijednost ulaganja matice u svaki ovisni subjekt i udio matice u kapitalu svakog ovisnog subjekta se eliminiraju (vidjeti MSFI 3, koji opisuje postupak s proizašlim goodwillom),
 - utvrđen je manjinski interes u dobiti ili gubitku konsolidiranih ovisnih subjekata za izvještajno razdoblje, i
 - utvrđen je manjinski interes u neto-imovini konsolidiranih ovisnih subjekata odvojeno od udjela matice u neto imovini konsolidiranih ovisnih subjekata. Manjinski interes u neto-imovini sastoji se od:
 - iznosa manjinskog interesa na datum početnog spajanja izračunanog u skladu s MSFI-em 3, i
 - manjinskog udjela u promjenama kapitala nakon datuma spajanja.
23. Kad postoje potencijalna prava glasa, udio u dobiti ili gubitku i promjenama u kapitalu koje se raspoređuju matici i manjinskom interesu utvrđen je na temelju trenutnih vlasničkih omjera i ne odražava moguće izvršenje ili zamjenu potencijalnih glasačkih prava.
24. **Unutargrupna salda, transakcije, prihodi i rashodi trebaju se eliminirati u cijelosti.**
25. Unutargrupna salda i transakcije, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti. Dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstvenu vrijednost imovine, kao što su zalihe i dugotrajna imovina, u cijelosti se eliminiraju. Unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjenje koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvješćima. MRS 12, *Porezi na dobit* primjenjuje se na vremenske razlike koje nastaju zbog eliminiranja dobiti ili gubitaka koji nastaju iz unutargrupnih transakcija.
26. **Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih subjekata koji se koriste u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja sastavit će se s istim izvještajnim datumom.**
- Kad se kraj izvještajnog razdoblja matice razlikuje od kraja izvještajnog datuma nekog ovisnog subjekta, ovisni subjekt sastavlja, za potrebe konsolidacije, dodatne financijske izvještaje na isti datum na koji su sastavljeni financijski izvještaji matice, osim ako to nije izvedivo.
27. Kad se, u skladu s točkom 26., financijski izvještaji ovisnog subjekta, korišteni pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, sastavljaju na datum izvještavanja različit od datuma izvještavanja matice, provode se usklade za učinke značajnih transakcija ili poslovnih događaja koji nastaju između tog datuma i datuma financijskih izvještaja matice. U svakom slučaju, razlika između kraja izvještajnog razdoblja ovisnog subjekta i kraja izvještajnog razdoblja matice ne smije biti veća od tri mjeseca. Duljina izvještajnog razdoblja i svaka razlika između kraja tih dvaju izvještajnih razdoblja trebaju biti jednake iz razdoblja u razdoblje.
28. **Konsolidirani financijski izvještaji trebaju se sastavljati korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima.**
29. Ako neki član grupe koristi računovodstvene politike osim onih koje su usvojene u konsolidiranim financijskim izvještajima za jednake transakcije i poslovne događaje u sličnim okolnostima, provodi se odgovarajuće usklađivanje njegovih financijskih izvještaja kad se oni koriste u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja.
30. Prihodi i rashodi ovisnog subjekta se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje od datuma stjecanja, kako je određeno u MSFI-u 3. Prihodi i rashodi ovisnog subjekta se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje do datuma od kojeg matica ima kontrolu nad ovisnim subjektom. Razlika između prihoda od otuđenja ovisnog subjekta i njegovog knjigovodstvene vrijednosti na datum otuđenja, uključujući kumulativni iznos svih tečajnih razlika koje se odnose na ovisni subjekt priznatih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti sukladno MRS-u 21 Utjecaj promjene tečaja stranih valuta, reklasificira se u konsolidiranu dobit ili gubitak kao usklada dobitka ili gubitka od otuđenja ovisnog subjekta.
31. **Ulaganja u subjekt treba priznati i mjeriti u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, od datuma kojim prestaje udovoljavati definiciji ovisnog subjekta, a ne postaje pridruženi subjekt, kao što je definirano u MRS-u 28 ili zajednički kontrolirani subjekt kao što je definirano u MRS-u 31.**
32. **Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na datum na koji ono prestaje biti ovisni subjekt smatra se troškom pri početnom mjerenju financijske imovine u skladu sa MRS-om 39.**
33. **Manjinski interes će se prezentirati u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju kao dio kapitala, odvojeno od udjela matice u kapitalu. Manjinski interes u dobiti ili gubitku grupe će se također prezentirati.**
34. Dobit ili gubitak se raspoređuje matici i manjinskom interesu. Zbog toga što su oboje kapital, iznos koji se raspoređuje manjinskom interesu nije prihod ili rashod.
35. Gubici primjenjivi na manjinski interes u konsolidiranom ovisnom subjektu mogu biti veći od manjinskog interesa (udjela) u kapitalu ovisnog subjekta. Višak, i svi daljnji gubici primjenjivi na manjinski interes, terete većinski interes osim u mjeri u kojoj manjinski interes imaj čvrstu obvezu

i u mogućnosti je izvršiti dodatno ulaganje radi nadoknade gubitka. Ako ovisni subjekt kasnije iskaže dobit, takva se dobit raspoređuje većinskom interesu, sve dok se ne nadoknadi gubitak koji je ranije pripadao manjinskom interesu, a koji je teretio većinski interes.

36. Ako ovisno društvo ima kumulativne povlaštene dionice koje pripadaju manjinskom interesu i klasificirane su kao kapital, matrica izračunava svoj udio u dobiti ili gubitku nakon usklađivanja za dividende na te dionice, bez obzira jesu li dividende izglasane ili ne.

Računovodstvo ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte u odvojenim financijskim izvještajima

37. Kad subjekt sastavlja pojedinačne financijske izvještaje, dužan je ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte mjeriti:

- (a) po trošku, ili
- (b) u skladu s MRS-om 39.

Subjekt je dužan isti način mjerenja primijeniti za svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja mjerena po trošku se mjere u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako su razvrstana u portfelj namijenjen prodaji (ili uključena u grupu za otuđenje koja je razvrstana u portfelj namijenjen prodaji) u skladu s MSFI-jem 5. U tim okolnostima, mjerenje ulaganja koje je obračunato u skladu s MRS-om 39 se ne mijenja.

38. Ovaj standard ne nalaže koji subjekti moraju sastaviti pojedinačne financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu. Točke 37. i 39 – 42. se primjenjuju kada subjekt sastavlja pojedinačne financijske izvještaje koji su u skladu s MSFI-evima. Subjekt također sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu kao što to zahtijeva točka 9, osim kada je moguće primijeniti izuzetak objašnjen u točki 10.

- 38.A Subjekt će priznati dividende ovisnog subjekta, zajednički kontroliranog subjekta ili pridruženog subjekta u dobit ili gubitak u svojim odvojenim financijskim izvještajima kada je njegovo pravo potraživanja za dividende utvrđeno.

- 38.B Kada matrica reorganizira strukturu svoje grupe osnivanjem novog subjekta kao svoje matice na način da su zadovoljeni sljedeći kriteriji:

- (a) nova matrica preuzima kontrolu nad prvobitnom matricom tako što izdaje glavničke instrumente u razmjenu za postojeće glavničke instrumente prvobitne matice;
- (b) imovina i obveze nove grupe i prvobitne grupe su iste neposredno prije i poslije reorganizacije; i
- (c) vlasnici prvobitne matice prije reorganizacije imaju isti apsolutni i relativni udio u neto imovini prvobitne grupe i nove grupe neposredno prije i poslije reorganizacije i nova matrica obračunava ulaganje u prvobitnu matricu u skladu sa točkom 38 (a) u svojim odvojenim financijskim izvještajima, nova matrica će mjeriti trošak u visini knjigovodstvene vrijednosti njenog udjela u stavkama kapitala prezentiranim u odvojenim financijskim izvještajima prvobitne matice na datum reorganizacije.

- 38.C Slično tome, subjekt koji nije matrica može osnovati novi subjekt kao svoju matricu na način da su zadovoljeni uvjeti iz

točke 38.B. Zahtjevi u točki 38.B jednako se primjenjuju i na tu reorganizaciju. U tim slučajevima, izrazi »prvobitna matrica« i »prvobitna grupa« mijenjaju se u »prvobitni subjekt«.

39. Ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte koja su obračunana u skladu s MRS-om 39 u konsolidiranim financijskim izvještajima trebaju se obračunavati na isti način u ulagačevim odvojenim financijskim izvještajima.

Objavljivanje

40. U konsolidiranim financijskim izvještajima treba objaviti sljedeće:

- (a) [Brisan]
- (b) [Brisan]
- (c) Prirodu odnosa između matice i ovisnog subjekta u kojem matrica ne posjeduje izravno ili neizravno preko ovisnog subjekta, više od polovice glasačke moći,
- (d) Razloge zašto posjedovanje, izravno ili neizravno preko ovisnog subjekta, više od polovice glasačke moći subjekta u kojeg se investira ne omogućava kontrolu,
- (e) kraj izvještajnog razdoblja financijskih izvještaja ovisnog subjekta kada se ti financijski izvještaji koriste pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, a sastavljeni su na datum ili za razdoblje koje se razlikuje od onog matice te razlog korištenja različitog datuma ili razdoblja; i
- (f) Prirodu i razmjer značajnih ograničenja (primjerice, nastalih zbog ugovora o pozajmljivanju ili regulatornih zahtjeva) u mogućnostima ovisnog subjekta za prijenos novca matici u obliku novčanih dividendi ili za otplatu zajmova ili predujmova.

41. Kada matrica koja sastavlja pojedinačne financijske izvještaje, u skladu s točkom 10, izabere da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima treba objaviti:

- (a) Činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji; da je korišteno izuzeće iz konsolidacije; ime i zemlju osnivanja ili sjedište subjekata čiji konsolidirani financijski izvještaji, sastavljeni u skladu s MSFI-evima, su objavljeni za javnu upotrebu; i adresu gdje se ti konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti;
- (b) Popis značajnih ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte, uključujući ime, zemlju osnivanja ili sjedište, omjer vlasničkih udjela i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći, i
- (c) Opis korištene metode obračuna ulaganja navedenih pod (b).

42. Kad matrica (osim matice opisane u točki 41.), pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu ili ulagatelj u pridruženi subjekt sastavlja pojedinačne financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima treba objaviti:

- (a) Činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji i razlog zašto su ti izvještaji sastavljeni ako to ne zahtijeva zakon;
- (b) Popis značajnih ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte,

uključujući ime, zemlju osnivanja ili sjedište, omjer vlasničkih udjela i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći, i

- (c) Opis korištene metode obračuna ulaganja navedenih pod (b).

i treba utvrditi financijske izvještaje sastavljene u skladu s točkom 9. ovog Standarda, MRS-om 28 i MRS-om 31 na koje se odnose.

Datum stupanja na snagu

43. Subjekt će primijeniti ovaj standard za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2005. godine. Potiče se i ranija primjena. Ako društvo primijeni ovaj Standard na razdoblja prije 1. siječnja 2005. godine, tu činjenicu treba objaviti.

43.A MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenja i točka 30. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje

43.A Točka 37. je izmijenjena kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan tu izmjenu primijeniti za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. od datuma kada je prvi puta primijenio MSFI 5. Dopusštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.

Povlačenje drugih standarda

44. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 27 *Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u ovisne subjekte* (revidiran 2000. godine).

45. Ovaj Standard zamjenjuje SIC-33 *Konsolidacija i metoda udjela – potencijalna prava glasa i raspoređivanje vlasničkih interesa*.

45.B *Trošak ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte* (izmjene i dopune MSFI-a 1 i MRS-a 27), izdane u svibnju 2008. godine izbrisale su definiciju metode troška iz točke 4. i dodale točku 38.A. Subjekt će te izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, objaviti će tu činjenicu i primijeniti povezane izmjene i dopune MRS-a 18, MRS-a 21 i MRS-a 16 u istom razdoblju.

45.B *Trošak ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte* (izmjene i dopune MSFI-a 1 i MRS-a 27), izdane u svibnju 2008. godine dodale su točke 38.B i 38.C. Subjekt će te točke primijeniti na reorganizacije koje su se dogodile u godišnjim razdobljima koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopusštena je ranija primjena. Nadalje, subjekt može izabrati primijeniti točke 38.B i 38.C retroaktivno na prošle reorganizacije, a koje su u djelokrugu tih točaka. Međutim, ako subjekt prepravi bilo koju reorganizaciju u skladu sa zahtjevima točaka 38.B i 38.C, prepraviti će i sve reorganizacije koje su se dogodile kasnije, a koje su u djelokrugu navedenih točaka. Ako subjekt primijeni točke 38.B i 38.C na neko ranije razdoblje, objaviti će tu činjenicu.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 28

Ulaganja u pridružene subjekte

Djelokrug

1. Ovaj Standard se primjenjuje pri priznavanju i mjerenju ulaganja u pridružene subjekte. Međutim, ne primjenjuje se na pridružene subjekte u vlasništvu:

- organizacija zajedničkih pothvata ili
- otvorenih fondova, uzajamnih fondova i sličnih subjekata uključujući investicijama povezane osiguravajuće fondove koji su kod početnog priznavanja klasificirani kao po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao imovina koja se drži radi trgovanja i obračunati u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Takva ulaganja se mjere po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39, pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u dobit ili gubitak u razdoblju nastanka promjene. Subjekt koji drži takve udjele je dužan objaviti podatke propisane točkom 37.(f).

Definicije

2. U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s određenim značenjima:

Pridruženi subjekt je subjekt, uključujući i onaj koji nije pravna osoba, kao što je ortakluk, koje nije ni ovisni subjekt niti udjel u zajedničkom pothvatu a nad kojim ulagatelj ima značajan utjecaj.

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe, prikazani kao da su jedan ekonomski subjekt.

Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini subjekta koji je predmet ulaganja. Dobit ili gubitak ulagača uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku subjekta koji je predmet ulaganja.

Zajednička kontrola je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pohvatnika).

Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prikazuje matica, ulagatelj u pridruženi subjekt ili pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola niti zajednička kontrola nad tim politikama.

Ovisni subjekt je subjekt, uključujući i onaj koji nije pravna osoba, kao što je ortakluk, pod kontrolom drugog subjekta (znanog kao matica).

3. Financijski izvještaji kod kojih se primjenjuje metoda udjela nisu odvojeni financijski izvještaji niti su to izvještaji su-

- bjekta koji nema ovisni subjekt, pridruženi subjekt ili nije pothvatnik u zajedničkim pothvatima.
4. Odvojeni financijski izvještaji su oni prezentirani dodatno sa konsolidiranim financijskim izvještajima, financijskim izvještajima u kojima se ulaganja obračunavaju primjenom metode udjela i financijskim izvještajima u kojima su udjeli pothvatnika u zajedničkom pothvatu razmjerno konsolidirani. Odvojeni financijski izvještaji mogu, ali ne moraju, dodani ili priloženi tim izvještajima..
 5. Subjekti koji su oslobođeni obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s točkom 10., MRS-a 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, kao i od obveze primjene razmjerne konsolidacije u skladu s točkom 2., MRS-a 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*, mogu prezentirati pojedinačne financijske izvještaje kao svoje jedinstvene financijske izvještaje.

Značajan utjecaj

6. Ako ulagatelj ima, izravno ili neizravno (primjerice, preko ovisnog subjekta), 20% ili više glasačke moći kod subjekta koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ulagač ima značajan utjecaj, osim kad može biti jasno pokazano da to nije slučaj. Obrnuto, ako ulagatelj drži, izravno ili neizravno (npr. preko ovisnog subjekta), manje od 20% glasačke moći kod subjekta u koji je izvršio ulaganje, pretpostavlja se da ulagač nema značajan utjecaj, osim ako takav utjecaj može biti jasno pokazan. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan utjecaj.
7. Postojanje značajnog utjecaja ulagatelja obično se dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:
 - (a) zastupanjem u upravnom odboru ili odgovarajućem upravljačkom tijelu subjekta koji je predmet ulaganja,
 - (b) sudjelovanjem pri donošenju politika, uključujući i sudjelovanje u odlukama o dividendi ili drugim raspodjelama,
 - (c) značajnim transakcijama između ulagatelja i subjekta koji je predmet ulaganja,
 - (d) međusobnom razmjenom rukovodnog osoblja, ili
 - (e) pribavljanjem bitnih tehničkih informacija.
8. Subjekt može posjedovati dioničke garancije (warrant-e), dioničke call opcije, dužničke ili glavničke instrumente koji su konvertibilni u obične dionice, ili pak bilo koje druge slične instrumente koji subjektu daju dodatnu glasačku moć ili smanjuju glasačku moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama koju ima druga strana. Postojanje i utjecaj potencijalnih prava glasa koja su trenutno dostupna i promjenjiva, uključujući i potencijalna prava glasa koja imaju drugi subjekti, razmatra se prilikom procjene ima li neki subjekt značajan utjecaj. Potencijalna prava glasa nisu trenutno dostupna i promjenjiva kad se na primjer ne mogu izvršiti ili promijeniti do nekog datuma u budućnosti ili do pojave nekog budućeg događaja.
9. U procjeni doprinosa određenih prava glasa značajnom utjecaju, subjekt proučava sve činjenice i okolnosti (uključujući i termine izvršenja potencijalnih prava glasa i bilo koje druge ugovorne aranžmane razmatrane bilo pojedinačno ili u kombinacijama) koje utječu na potencijalna prava glasa, osim namjere menadžmenta i financijske mogućnosti izvršenja i promjene.
10. Ulagáč gubi značajan utjecaj u subjektu u koji je izvršio ulaganje kad gubi moć sudjelovanja u odlukama o financijskim i poslovnim politikama tog subjekta. Gubitak značajnog utjecaja može se pojaviti sa ili bez promjene u apsolutnoj ili relativnoj razini vlasništva. Može se na primjer pojaviti kada ovisni subjekt padne pod kontrolu vlade, suda, administratora ili drugog regulatora. Može se također pojaviti i kao rezultat ugovorne odredbe.

Metoda udjela

11. Prema metodi udjela ulaganje u pridruženi subjekt je početno evidentirano po trošku ulaganja, a njegov knjigovodstvena vrijednost raste ili se smanjuje kako bi se priznao ulagačev udjel u profitima ili gubicima subjekta u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Ulagáčev udio u dobiti ili gubitku subjekta u koje je izvršio ulaganje priznaje se kao ulagačev prihod ili rashod. Primljene raspodjele od subjekta u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstvena vrijednost ulaganja. Usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti može također biti nužno zbog promjena u ulagačevom razmjernom udjelu u subjektu u koji je izvršeno ulaganje, proizašlih iz promjena ostale sveobuhvatne dobiti toga subjekta. Takve promjene uključuju i one koje su proizašle iz revalorizacije nekretnina, postrojenja, opreme i iz tečajnih razlika nastalih preračunavanjem stranih valuta. Ulagáčev udio u ovim promjenama se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ulagača (v. MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« (izmijenjen 2007.))
12. Kada postoje potencijalna prava glasa, ulagačev udio u dobiti ili gubitku subjekta u koji je izvršeno ulaganje kao i u promjenama u kapitalu tog subjekta određuje se na temelju trenutnih vlasničkih interesa i ne utječe na moguće izvršenje ili promjenu potencijalnih prava glasa.

Primjena metode udjela

13. Ulaganje u pridruženi subjekt evidentirat će se primjenom metode udjela osim:
 - (a) kada je ulaganje razvrstano kao imovina koja se drži za prodaju u skladu s MSFI-om 5, Dugotrajna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja,
 - (b) kada se primjenjuje izuzeće iz točke 10. MRS-a 27, koje dozvoljava matici koja ima udjel u pridruženom subjektu da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje,
 - (c) kada su zadovoljeni svi sljedeći zahtjevi:
 - (i) ulagatelj je ovisni subjekt u potpunom ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta, i njegovi drugi vlasnici, uključujući i one koje koji inače nemaju glasačka prava, su obaviješteni o tome da ulagatelj neće primjenjivati metodu udjela i tome se ne protive,
 - (ii) ulagateljevim dužničkim ili vlasničkim instrumentima se ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta),
 - (iii) ulagatelj nije predao, niti je u procesu predaje, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organizaciji, u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu, i
 - (iv) krajnja ili bilo koja posredna matica ulagatelja sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu

- upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
14. **Ulaganja opisana u točki 13 (a) evidentirat će se u skladu s MSFI-om 5.**
15. Kada ulaganje u pridruženi subjekt prethodno klasificirano kao ulaganje koje se drži radi prodaje više ne udovoljava uvjetima takve klasifikacije, evidentirat će se primjenom metode udjela od datuma njegove klasifikacije kao ulaganja koje se drži radi prodaje. Financijski izvještaji za razdoblja nakon klasifikacije moraju se također izmijeniti.
16. [Brisano]
17. Priznavanje prihoda na bazi primljene dobiti može biti neadekvatna mjera prihoda zarađenih od strane ulagača jer se primljeni udio može slabo povezati s uspješnošću poslovanja pridruženog subjekta. Budući da ulagač ima značajan utjecaj nad pridruženim subjektom, zainteresiran je i za njegovo poslovanje kao i za povrat svog ulaganja. Ulagač računa na svoj udio proširujući djelokrug svojih financijskih izvještaja koji sada uključuju i njegov udio u dobitku ili gubitku takvog pridruženog subjekta. Rezultat toga je da primjena metode udjela omogućuje detaljniji pregled neto-imovine i dobiti ili gubitka ulagača.
18. **Ulagač će prestati s primjenom metode udjela onog trenutka kada izgubi značajan utjecaj u pridruženom subjektu te će ulaganje evidentirati u skladu s MRS-om 39, uz uvjet da pridruženi subjekt ne postane ovisni subjekt ili zajednički pothvat definiran u MRS-u 31.**
19. **Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na datum kada ono prestaje biti pridruženi subjekt smatrat će se troškom kod početnog mjerenja financijske imovine sukladno MRS-u 39.**
20. Mnogi postupci prikladni primjeni metode udjela slični su konsolidacijskim postupcima opisanim u MRS-u 27. Osim toga, koncepti koji se odnose na konsolidacijske postupke primijenjeni u stjecanju ovisnog subjekta, usvojeni su također za stjecanje ulaganja u pridružene subjekte.
21. Udjel grupe u pridruženom subjektu je sažetak ulaganja u taj pridruženi subjekt koje su poduzeli matrica i njeni ovisni subjekti. Ulaganja drugih koji su pridruženi subjekti ili zajednički pothvati grupe zanemarena su za ovu svrhu. Kada pridruženi subjekt ima ovisne subjekte, pridružene subjekte ili zajedničke pothvate, dobiti i gubici kao i neto-imovina koja se evidentira primjenom metode udjela smatraju se dijelom financijskih izvještaja tog pridruženog subjekta (uključujući i dobitke, gubitke i neto-imovinu njegovih pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata).
22. Dobici i gubici od uzlaznih i silaznih transakcija između ulagača (uključujući i konsolidirane ovisne subjekte) i pridruženog subjekta u ulagačevim financijskim izvještajima priznaju se samo u visini nepovezanog ulagačeva interesa u pridruženom subjektu. Uzlazne transakcije su na primjer prodaja imovine pridruženog subjekta ulagaču. Silazne transakcije su na primjer prodaja imovine ulagača pridruženom subjektu. Ulagačev udio u dobiti i gubicima pridruženog subjekta koji rezultiraju iz ovih transakcija se eliminira.
23. Ulaganje u pridruženi subjekt obračunava se prema metodi udjela od datuma s kojim zadovoljava uvjete definicije pridruženog subjekta. Kod stjecanja ulaganja svaka razlika (pozitivna ili negativna) između troška stjecanja i ulagačeva udjela u fer vrijednosti neto-imovine koja se može identificirati kod pridruženog subjekta, obračunava se, u skladu s Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 3, Poslovne kombinacije. Dakle:
- goodwill povezan s pridruženim subjektom uključuje se u cjelokupni knjigovodstvena vrijednost ulaganja. Međutim, amortizacija tog goodwilla nije dopuštena te zbog toga nije uključen u definiranje ulagačevog udjela u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta,
 - bilo koja razlika između troška ulaganja i ulagačeva udjela u fer vrijednosti neto-imovine pridruženog subjekta koja se može identificirati izuzima se iz knjigovodstvene vrijednosti ulaganja i uključuje u prihod koji određuje ulagačev udio u dobitcima ili gubicima pridruženog subjekta u razdoblju u kojem je stjecanje izvršeno.
- Odgovarajuća usklađivanja u ulagačevom dijelu dobiti ili gubitka pridruženog subjekta nakon stjecanja knjiženja na kontima, na primjer, za amortizaciju materijalne imovine na osnovi njene fer vrijednosti na datum stjecanja. Slična usklađivanja u ulagačevom udjelu u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta nakon stjecanja obavljaju se i za gubitke od umanjena imovine pridruženog subjekta, kao što su na primjer goodwill, nekretnine, postrojenja i oprema.
24. **Ulagač koristi najnovije raspoložive financijske izvještaje pridruženog subjekta kod primjene metode udjela. Kada se kraj izvještajnog razdoblja ulagača i pridruženog subjekta razlikuju, pridruženi subjekt za potrebe ulagača sastavlja izvještaje na isti datum na koji su sastavljeni financijski izvještaji ulagača, osim ako to nije izvedivo.**
25. **Kada se kod primjene metode udjela, u skladu s točkom 24, koriste financijski izvještaji pridruženog subjekta s datumom koji se razlikuje od datuma financijskih izvještaja ulagača, provode se usklade za učinke svih značajnih poslovnih događaja i transakcija između ulagača i pridruženog subjekta koje se pojave između datuma financijskih izvještaja pridruženog subjekta i datuma financijskih izvještaja ulagača. U svakom slučaju, razlika između kraja izvještajnog razdoblja pridruženog subjekta i kraja izvještajnog razdoblja ulagača ne smije biti duža od tri mjeseca. Duljina izvještajnog razdoblja i svaka razlika između kraja tih dvaju izvještajnih razdoblja se trebaju biti jednake iz razdoblja u razdoblje.**
26. **Financijski izvještaji ulagača će biti sastavljeni primjenom jedinstvenih računovodstvenih politika za jednake transakcije i poslovne događaje u sličnim okolnostima.**
27. Ako pridruženi subjekt primjenjuje druge računovodstvene politike drukčije od onih koje je usvojio ulagač za iste transakcije i poslovne događaje u sličnim okolnostima, odgovarajuća usklađivanja se izvode prema financijskim izvještajima pridruženog subjekta kada ih ulagač koristi u primjenjivanju metode udjela.
28. Ako pridruženi subjekt ima glavne kumulativne povlaštene dionice, koje se drže izvan udjela, ulagač izračunava svoj udjel dobiti ili gubitaka poslije usklađivanja povlaštenih dividendi, neovisno o tome da li su dividende deklarirane ili nisu.
29. Ako je, prema metodi udjela, ulagačev udjel u gubitku pridruženog subjekta jednak ili prelazi knjigovodstvena vrijednost ulaganja, ulagač obično prekida priznavanje svojeg udjela u budućim gubicima. Korist od ulaganja u pridru-

ženi subjekt jednaka je knjigovodstvenom iznosu ulaganja u pridruženi subjekt primjenom metode udjela zajedno s bilo kakvim dugoročnim koristima koje u suštini formiraju ulagačevu neto korist od ulaganja. Na primjer, stavka čije postojanje nije planirano niti se očekuje njeno pojavljivanje u bližoj budućnosti, u suštini je proširenje ulagačeva ulaganja u pridruženi subjekt. Takve stavke mogu biti povlaštene dionice i dugoročna potraživanja ili obveze, ali one ne uključuju potraživanja od kupaca, obveze dobavljačima ili bilo kakva dugoročna potraživanja za koja postoji odgovarajući zalag, osigurani krediti, na primjer. Gubici koji prema metodi udjela premašuju ulagačev udio u običnim dionicama prenose se na druge komponente ulagačevog udjela u pridruženom subjektu prema načelu rastuće ročnosti (likvidnost je prioritetna).

30. Nakon što je ulagačev udjel sveden na nulu dodatni gubici su predviđeni u mjeri u kojoj je ulagač stvorio obveze ili obavljao plaćanja u ime pridruženog subjekta da bi ispunio obveze pridruženog subjekta za koje je ulagač jamčio ili se na neki drugi način obvezao. Ako pridruženi subjekt kasnije iskaže dobit u poslovanju, ulagač ponovno uključuje svoj udjel u toj dobiti samo nakon što svoj udjel u dobiti izjednači udjelu u neto gubicima koji nisu priznati.

Gubici od umanjenja

31. Nakon primjene metode udjela, uključujući i priznavanje gubitaka pridruženog subjekta u skladu sa stavkom 29, ulagač primjenjuje odredbe MRS-a 39 u određivanju da li je potrebno priznavanje dodatnih gubitaka od umanjenja u skladu s neto vrijednošću ulaganja u pridruženi subjekt.
32. Ulagač također primjenjuje odredbe MRS-a 39 u određivanju priznavanja dodatnih gubitaka od umanjenja u skladu s ulagačevim udjelom u pridruženom subjektu koje nije sastavni dio neto ulaganja.
33. Budući da se goodwill uključen u knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridruženi subjekt ne priznaje odvojeno, on se niti ne podvrgava odvojenom testiranju na umanjenje goodwilla iz MRS-a 36 »Umanjenje imovine«. Umjesto toga, cijeli knjigovodstvena vrijednost ulaganja testira se na umanjenje prema MRS-u 36 kao zasebno imovina, i to usporedbom nadoknativog iznosa (vrijednosti u uporabi ili fer vrijednost, ovisno koja je viša, umanjenoj za troškove prodaje) i knjigovodstvene vrijednosti, kad god primjena odredbi MRS-a 36 ukazuje na mogućnost umanjenja vrijednosti ulaganja. Gubitak uslijed umanjenja koji se u tim okolnostima priznaje se ne raspoređuje ni na koje imovina, uključujući goodwill, koje je sastavni dio knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženi subjekt. Sukladno tomu, svako poništenje gubitka uslijed umanjenja se priznaje u skladu s MRS-om 36 u iznosu kasnijeg povećanja nadoknativog iznosa ulaganja. Pri određivanju vrijednosti u uporabi ulaganja, subjekt procjenjuje:
- svoj udjel sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova koje se očekuje da će stvoriti primatelj ulaganja u cjelini, uključujući novčane tokove od poslovanja primatelja ulaganja i prihoda od posljednjeg otuđenja ulaganja, ili
 - sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova koji se očekuju od dividendi koje treba primiti od ulaganja i od posljednjeg otuđenja.

Uz odgovarajuće pretpostavke obje metode daju isti rezultat.

34. Nadoknativi iznos ulaganja u pridruženi subjekt ocjenjuje se za svako pojedino pridruženi subjekt, osim ako pojedino pridruženi subjekt ne stvara novčane tokove od kontinuirane upotrebe koji su znatno neovisni od novčanih tokova drugih sredstava izvještajnog subjekta.

Odvojeni financijski izvještaji

35. **Ulaganje u pridruženi subjekt obračunat će se u odvojenim financijskim izvještajima ulagača u skladu s točkama 37-42. MRS-a 27.**
36. Ovaj Standard ne definira koji subjekti trebaju sastavljati pojedinačne financijske izvještaje za javnost.

Objavljivanje

37. **Objaviti se treba sljedeće:**
- fer vrijednost ulaganja u pridružene subjekte čija cijena kotira na tržištu,
 - sažete financijske informacije o pridruženim subjektima, uključujući i agregatni iznos imovine, obveza, prihoda, dobiti ili gubitaka,
 - razlozi zbog kojih je pretpostavka da ulagač nema značajan utjecaj prevladana ako ulagatelj drži, izravno ili neizravno, preko ovisnih subjekata, manje od 20% glasova ili glasačke moći u subjektu u koji je uložio, a zaključi da ima značajan utjecaj,
 - razlozi zbog kojih je pretpostavka da ulagatelj ima značajan utjecaj prevladana ako ulagač drži, izravno ili neizravno, preko ovisnih subjekata, 20% ili više glasova ili glasačke moći subjekta u koji je uložio, a zaključi da nema značajan utjecaj,
 - kraj izvještajnog razdoblja na koje se odnose financijski izvještaji pridruženog subjekta, kada se ti financijski izvještaji koriste kod primjene metode udjela, a sastavljeni su na datum ili za razdoblje koje se razlikuje od onog matice te razlog korištenja različitog datuma ili razdoblja;
 - prirodu i razmjer značajnih ograničenja (primjerice, nastalih zbog ugovora o pozajmljivanju ili regulatornih zahtjeva) u mogućnostima pridruženog subjekta za prijenos novca matici u obliku novčanih dividendi ili za otplatu zajmova ili predujmova.
 - nepriznati udio u gubicima pridruženog subjekta, i za razdoblje i kumulativno, ako je ulagač prestao priznavati svoj udio u gubitku pridruženog subjekta,
 - činjenicu da se pridruženi subjekt ne obračunava primjenom metode udjela u skladu sa točkom 13, i
 - sažete financijske informacije o pridruženim subjektima, pojedinačno ili skupno, koja se ne evidentiraju primjenom metode udjela, uključujući i iznose ukupne imovine, ukupnih obveza, prihoda, dobiti ili gubitaka.
38. Ulaganja u pridruženi subjekt koja se evidentiraju primjenom metode udjela trebaju se razvrstati kao dugotrajna imovina. Ulagačev udjel u dobiti ili gubitku takvog pridruženog subjekta, kao i knjigovodstvena vrijednost takvih ulaganja trebaju se zasebno objaviti. Ulagačev udjel u izvanrednim stavkama također se treba zasebno objaviti.

39. **Ulagačev udjel u promjenama priznatim u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti pridruženog subjekta će se kod ulagača priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.**
40. **U skladu s MRS-om 37 Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina, ulagač treba objaviti:**
- svoj udjel u nepredvidivim obvezama pridruženog subjekta zajedno s drugim ulagačima, i
 - one nepredvidive obveze koje nastaju jer je ulagač pojedinačno odgovoran za sve ili dio obveza pridruženog subjekta.

Datum stupanja na snagu

41. **Ovaj Standard stupa na snagu za godišnja razdoblja koji koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2005. godine. Potiče se ranija primjena ovog Standarda. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2005. godine, objaviti će tu činjenicu.**
- 41.A **MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 11. i 39. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.**
- 41.C. **Točka 1. i 33. su izmijenjene i dopunjene kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene i dopune točke 3. MSFI-ja 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje*, točke 1. MRS-a 31 i točke 4. MRS-a 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* izdane u svibnju 2008. godine. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene i dopune primijeniti prospektivno.**

Prijelazne i završne odredbe

42. **Ovaj Standard zamjenjuje MRS 28 *Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte* (revidiran 2000.).**
43. **Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja:**
- SIC – 3 *Ukidanje nerealiziranih dobitaka i gubitaka iz transakcija s pridruženim subjektima.*
 - SIC – 20 *Metoda udjela – Priznavanje gubitaka, i*
 - T – 33 *Konsolidacija i metoda udjela – Potencijalna prava glasa i distribucija vlasničkih udjela.*

**MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI
STANDARD 29
*Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim
gospodarstvima***

Djelokrug

- Ovaj se Standard treba primijeniti na financijske izvještaje, uključujući konsolidirane financijske izvještaje svakog subjekta koji izvještava u valuti hiperinflacijskog gospodarstva.**
- U hiperinflacijskom gospodarstvu nije korisno izvještavati o poslovnim rezultatima i financijskom položaju u domaćoj valuti bez prepravljavanja financijskih izvještaja. Novac gubi

kupovnu snagu po takvoj stopi da je pogrešno uspoređivati iznose transakcija i drugih poslovnih događaja što su se dogoditi u različitim vremenima, čak i one unutar istog obračunskog razdoblja.

- Ovaj Standard ne utvrđuje apsolutnu stopu kod koje se smatra da je hiperinflacija nastala. Stvar je procjene kada postoji nužnost da se ponovno iskazuju financijski izvještaji sukladno ovom Standardu. Hiperinflaciju pokazuju karakteristike gospodarskog okruženja zemlje koje uključuju sljedeće (ali se ne ograničava na to):
 - stanovništvo općenito radije drži svoje bogatstvo u nenovčanoj imovini ili nekoj relativno stabilnoj inozemnoj valuti. Iznosi domaće valute odmah se ulažu da bi se održala kupovna moć;
 - stanovništvo uglavnom ne promatra novčane iznose prema domaćoj valuti već prema relativno stabilnoj stranoj valuti. Cijene mogu biti navedene u toj valuti;
 - prodaja i kupovina na kredit odvija se po cijenama koje kompenziraju očekivani gubitak kupovne moći za vrijeme kreditnog razdoblja, čak ako je razdoblje i kratko;
 - kamatne stope, plaće i cijene vezane su uz indeks cijena; i
 - kumulativna se stopa inflacije kroz tri godine približava, ili premašuje, 100%.
- Preporuča se da svi subjekti koji izvještavaju u valuti istog hiperinflacijskog gospodarstva, primjenjuju ovaj Standard od istog datuma. Ipak, taj se Standard odnosi na financijske izvještaje svakog subjekta od početka izvještajnog razdoblja u kojem on utvrdi nastanak hiperinflacije u zemlji u čijoj valuti izvještava.

Prepravljanje financijskih izvještaja

- Cijene se mijenjaju tijekom vremena kao rezultat različitih specifičnih ili općepolitičkih, gospodarskih i društvenih snaga. Specifične snage, kao što su promjene ponude i potražnje i tehnološke promjene mogu izazvati značajan porast ili smanjenje pojedinih cijena, i to neovisno jedno o drugome. Osim toga, opće snage mogu dovesti do promjena opće razine cijena i uslijed toga i promjene opće kupovne moći novca.
- Subjekti koji financijske izvještaje sastavljaju na računovodstvenoj osnovi povijesnog troška, bez obzira na to da li je riječ o promjenama opće razine cijena ili o porastu cijena pojedine priznate imovine i priznatih obveza. Iznimke su ona imovina i one obveze koje je subjekt dužan ili je odabrao mjeriti po fer vrijednosti. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se revalorizirati po fer vrijednosti, dok se biološka imovina u pravilu obvezno vrednuje po fer vrijednosti. Neki subjekti, međutim, prezentiraju financijske izvještaje koji se zasnivaju na pristupu tekućeg troška koji odražava učinke promjena pojedinih cijena imovine koju drže.
- U hiperinflacijskom gospodarstvu su financijski izvještaji, bilo da su zasnovani na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekuće cijene, korisni samo ako su izraženi i mjernom jedinicom koja vrijedi na datum izvještaja o financijskom položaju. Kao što proizlazi, ovaj se Standard odnosi na financijske izvještaje u valuti izvještajnih subjekata hiperinflacijskog gospodarstva. Nije dopušteno prezentiranje informacija zahtijevanih ovim Standardom kao dodatak financijskim izvještajima koji nisu prepravljani. Također se ne

podržava odvojena prezentacija financijskih izvještaja prije prepravljanja.

8. **Financijski izvještaji subjekta čija je funkcionalna valuta, valuta hiperinflacijskog gospodarstva, bilo da su temeljni na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, iskazuju se primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Odgovarajući usporedni podaci za prethodno razdoblje koje zahtijeva MRS 1** Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.) i sve informacije koje se tiču ranijih razdoblja također se iskazuju primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. U svrhu prezentiranja usporednih podataka u drugačijoj izvještajnoj valuti primjenjuju se točke 42. (b) i 43. MRS-a 21 Učinci promjena tečajeva stranih valuta.
9. **Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja treba uključiti u dobit ili gubitak i odvojeno objaviti.**
10. Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom zahtijeva primjenjivanje određenih postupaka kao i prosudbu. Dosljedna primjena tih postupaka i prosudbi iz razdoblja u razdoblje važnija je nego pretjerana točnost proizašlih iznosa koji su uključeni u prepravljene financijske izvještaje.

Financijski izvještaji na temelju povijesnog troška Izvještaj o financijskom položaju

11. Iznosi u izvještaju o financijskom položaju koji još nisu iskazani pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o novčanom toku prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.
12. Monetarne stavke se ne prepravljaju, jer su već iskazane pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju. Monetarne su stavke novac koji se drži i one stavke koje treba primiti ili platiti u novcu.
13. Imovina i obveze vezani sporazumom na promjene cijena, kao što su indeksom vezane obveznice i zajmovi, usklađuju se sukladno sporazumu, kako bi se utvrdio neplaćeni iznos na datum izvještaja o financijskom položaju. Te se stavke knjiže po tom usklađenom iznosu u prepravljenom izvještaju o financijskom položaju.
14. Sva druga imovina i obveze su nemonetarne stavke. Neke nemonetarne stavke knjiže se po tekućim iznosima na kraju izvještajnog razdoblja, kao što su neto utrživa vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva druga nemonetarne imovina i obveze se prepravljaju.
15. Većina se nemonetarnih stavki knjiži po trošku ili po trošku umanjenom za amortizaciju; stoga se one iskazuju po tekućim iznosima na datum njihove nabave. Prepravljeni trošak ili trošak umanjen za amortizaciju svake stavke utvrđuje se primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena od datuma nabave do datuma izvještaja o financijskom položaju na njen povijesni trošak nabave i ispravak vrijednosti. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema, zalihe sirovina i trgovačke robe, goodwill, patentni, zaštitni znakovi i slična imovina se prepravljaju od datuma njihove nabave. Zalihe nedovršenih i gotovih proizvoda se prepravljaju od datuma nastanka troškova nabave i konverzije.
16. Detaljne evidencije o datumima nabave predmeta nekretnina, postrojenja i opreme možda nisu raspoloživi ili se ne mogu procijeniti. U tim rijetkim slučajevima može biti nužno da se, u prvom razdoblju primjene ovog Standarda,

primijeni samostalna stručna procjena vrijednosti stavaka kao osnova za njihovo prepravljanje.

17. Opći indeks cijena možda nije raspoloživ za razdoblja za koja se ovim Standardom zahtijeva prepravljanje nekretnina, postrojenja i opreme. U nekim rijetkim slučajevima nužno je primijeniti procjenu temeljenu, na primjer, na kretanjima valutnog tečaja izvještajne valute u odnosu na relativno stabilnu stranu valutu.
18. Neke nemonetarne stavke knjiže se po tekućim iznosima na datume koji su drukčiji od datuma nabave ili izvještaja o financijskom položaju; primjerice nekretnina, postrojenja i oprema koji su bili revalorizirani po nekom ranijem datumu. U tim se slučajevima knjigovodstvena vrijednosti prepravljaju od datuma revalorizacije.
19. Prepravljeni iznos nemonetarne stavke se umanjuje, u skladu s odgovarajućim MSFI-jem, kada prelazi njen nadoknadiivi iznos. Primjerice, prepravljeni iznos nekretnina, postrojenja i opreme, goodwilla, patenata i zaštitnih znakova se smanjuje do neto nadoknadiivog iznosa, a prepravljeni iznosi zalih se svode na neto nadoknadiivi iznos.
20. Subjekt u koje je izvršeno ulaganje koji se obračunava metodom udjela može izvještavati u valuti gospodarstva u kojem prevladava hiperinflacija. Izvještaj o financijskom položaju i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti takvog subjekta se prepravljaju u skladu s ovim Standardom kako bi se izračunao udjel ulagača u neto imovini i dobiti ili gubitku toga subjekta. Ako su prepravljeni financijski izvještaji subjekta u koje je izvršeno ulagane iskazani u stranoj valuti, oni se preračunavaju po zaključnim tečajevima.
21. Utjecaj inflacije obično se priznaje u troškovima posudbe. Nije primjereno prepravljati i ulaganja u stalnu imovinu financirana posudbom i kapitalizirati taj dio troškova posudbe kojima se kompenzira inflacija za vrijeme istoga razdoblja. Taj dio troškova posudbe priznaje se kao rashod u razdoblju u kojem su ti troškovi nastali.
22. Subjekt može nabaviti imovinu na temelju sporazuma koji mu dopušta odgodu plaćanja bez izričitog nastajanja troška kamate. Ondje gdje je neizvedivo uračunavanje iznosa kamata, takva se imovina prepravlja od datuma plaćanja, a ne od datuma nabave.
23. [Brisano]
24. Na početku prvog razdoblja primjene ovog Standarda prepravljaju se dijelovi kapitala osim zadržane dobiti i revalorizacijske rezerve, i to tako da se primijeni opći indeks cijena od datuma kada su ti dijelovi uloženi ili nastali na drugi način. Revalorizacijska rezerva proizašla iz prethodnih razdoblja eliminira se. Prepravljanje zadržane dobiti izvodi se iz drugih iznosa u prepravljenom izvještaju o financijskom položaju.
25. Na kraju prvog razdoblja i u kasnijim razdobljima prepravljaju se svi sastavni dijelovi kapitala, primjenjujući opći indeks cijena od početka razdoblja ili datuma uloga, ako je kasniji. Kretanja u kapitalu za razdoblje, objavljuju se u skladu s MRS 1.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

26. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti iskažu pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju. Zato se svi iznosi trebaju prepraviti primjenjujući promjenu općeg iznosa cijene

na od datuma kada su stavke prihoda i rashoda bile početno evidentirane u financijskim izvještajima.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

27. Subjekt koji u razdoblju inflacije drži višak monetarne imovine iznad monetarnih obveza gubi kupovnu moć, a subjekt s viškom monetarnih obveza iznad monetarne imovine povećava kupovnu moć u mjeri u kojoj imovina i obveze nisu vezani za razinu cijena. Taj dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja može se izvesti kao razlika koja proizlazi iz prepravljanja nemonetarne imovine, kapitala iz stavaka izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti te usklađivanja imovine i obveza vezanih za indeks. Dobitak ili gubitak može se procijeniti primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena na ponderirani prosjek razlike između monetarne imovine i monetarnih obveza razdoblja.
28. Dobitak ili gubitak po neto monetarnom položaju se uključuje se u dobit ili gubitak. Usklađenje imovine i obveza vezanih sporazumom na promjene cijena provedeno u skladu s točkom 13. se prebija s dobitkom ili gubitkom po neto monetarnom položaju. Druge stavke prihoda i rashoda, kao što su prihod i rashod od kamata i tečajne razlike koje se odnose na uloženu ili posuđenu novčanu imovinu, također su povezane s neto monetarnim položajem. Iako se takve stavke objavljuju odvojeno, one mogu biti korisne ako se prezentiraju zajedno s dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Financijski izvještaji na temelju tekućeg troška

Izvještaj o financijskom položaju

29. Stavke iskazane po tekućem trošku ne prepravljaju se jer su već izražene u obliku tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju. Druge se stavke u izvještaju o financijskom položaju prepravljaju u skladu s točkama 11 – 25.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

30. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti pripremljen na osnovi tekućeg troška prije prepravljanja, općenito izvještava o tekućim troškovima u vremenu u kojem su navedene transakcije ili događaji nastali. Troškovi prodaje i amortizacija evidentiraju se po tekućim troškovima u vremenu potrošnje; prodaja i drugi rashodi evidentiraju se po njihovim novčanim iznosima kada su se dogodili. Stoga se svi iznosi trebaju prepraviti u tekuću mjernu jedinicu na datum izvještaja o financijskom položaju, primjenjujući opći indeks cijena.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

31. Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja obračunava se u skladu s točkama 27. i 28.

Porezi

32. Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom može dovesti do razlike između knjigovodstvene vrijednosti pojedine imovine i obveza u izvještaju o financijskom položaju i njihovih poreznih osnovica. Te se razlike obračunavaju u skladu s MRS-om 12 *Porezi na dobit*.

Izvještaj o novčanim tokovima

33. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o novčanim tokovima iskazuju u obliku tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju.

Usporedni podaci

34. Usporedni iznosi za prethodno izvještajno razdoblje, bilo da su bili utemeljeni na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, prepravljaju se primjenjujući opći indeks cijena tako da su usporedivi financijski izvještaji prezentirani primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Informacija koja je objavljena u odnosu na ranije razdoblje također se izražava primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. U svrhu prikazivanja usporednih podataka u različitoj izvještajnoj valuti primjenjuju se točke 42. (b) i 43. MRS-a 21.

Konsolidirani financijski izvještaji

35. Matica koja izvještava u valuti hiperinflacijskog gospodarstva može imati ovisne subjekte koji također izvještavaju u valutama hiperinflacijskih gospodarstava. Financijski izvještaji svakog takvog ovisnog subjekta trebaju se prepraviti primjenjujući opći indeks cijena zemlje u čijoj valuti izvještava prije nego se uključi u konsolidirane financijske izvještaje koje izdaje njegova matica. Tamo gdje je takav ovisni subjekt inozemni ovisni subjekt, njegovi prepravljani financijski izvještaji preračunavaju se po zaključnom tečaju. Financijski izvještaji ovisnih subjekata koji ne izvještavaju u valutama hiperinflacijskog gospodarstva, obrađuju se u skladu s MRS-om 21.
36. Ako su financijski izvještaji s različitim krajevima izvještajnih razdoblja konsolidirani, sve stavke, bilo nemonetarne ili monetarne, trebaju se prepraviti u tekuću mjernu jedinicu na datum konsolidiranih financijskih izvještaja.

Izbor i korištenje općeg indeksa cijena

37. Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom zahtijeva korištenje općeg indeksa cijena koji odražava promjene u općoj kupovnoj moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještavaju u valuti iste zemlje koriste isti indeks.

Gospodarstva koja prestaju biti hiperinflacijska

38. Kada gospodarstvo prestaje biti hiperinflacijsko i subjekt prekida pripremanje i prezentiranje financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s ovim Standardom, s iznosima iskazanim u tekućoj mjernoj jedinici na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja treba postupiti kao s osnovom za knjigovodstvene iznose u njegovim narednim financijskim izvještajima.

Objavljivanje

39. Treba objaviti sljedeće:
- činjenicu da su financijski izvještaji i usporedni podaci za prethodna razdoblja prepravljani za promjene u općoj kupovnoj moći izvještajne valute te su kao rezultat toga iskazani primjenom tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju,
 - jesu li financijski izvještaji zasnovani na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, i
 - karakteristike i razinu indeksa cijene na datum izvještaja o financijskom položaju kao i kretanje toga indeksa za vrijeme tekućeg i prethodnog izvještajnog razdoblja.
40. Objavljivanje koja se zahtijevaju ovim Standardom potrebna su kako bi se objasnila osnova obračuna učinaka inflacije u financijskim izvještajima. One su također namijenjene u

pružanju drugih informacija neophodnih za razumijevanje te osnove i iznosa koji iz toga proizlaze.

Datum stupanja na snagu

41. Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 1990. godine.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 31

Udjeli u zajedničkim pothvatima

Djelokrug

1. Ovaj se Standard primjenjuje u računovodstvu udjela u zajedničkim pothvatima i izvještavanju o imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajedničkog pothvata u financijskim izvještajima pothvatnika i ulagača, neovisno o strukturama ili oblicima prema kojima se odvijaju aktivnosti zajedničkog pothvata. Međutim, Standard se ne odnosi na pothvatnikov udjel u zajednički kontroliranim subjektima koji su u vlasništvu:
 - (a) organizacija zajedničkih pothvata, ili
 - (b) otvorenih fondova, uzajamnih fondova i sličnih subjekata uključujući investicijama povezane osiguravajuće fondove,
 koji su kod početnog priznavanja klasificirani kao po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao imovina koja se drži radi trgovanja i obračunati u skladu s MRS-om 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje. Takva ulaganja se mjere po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39, pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u dobit ili gubitak u razdoblju nastanka promjene. Pothvatnik s takvim udjelom dužan je objaviti podatke propisane točkom 55. i 56.
2. Pothvatnik s udjelom u zajednički kontroliranom subjektu je izuzet iz točke 30. (razmjerna konsolidacija) i 38. (metoda udjela) kada je u skladu sa sljedećim uvjetima:
 - (a) udjel se klasificira kao onaj koji je namijenjen za prodaju u skladu sa MSFI 5: Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja,
 - (b) izuzetak u točki 10. MRS-a 27 (Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji) koji dozvoljava matici koja također ima udjel u zajednički kontroliranom subjektu da ne mora prikazivati konsolidirane financijske izvještaje je primjenjiv, ili
 - (c) kada su zadovoljeni svi sljedeći zahtjevi:
 - (i) pothvatnik je ovisni subjekt u potpunom ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovi drugi vlasnici, uključujući i one koje koji inače nemaju glasačka prava, su obaviješteni o tome da pothvatnik neće primjenjivati razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela i tome se ne protive,
 - (ii) pothvatnikovim dužničkim ili vlasničkim instrumentima se ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta),
 - (iii) pothvatnik nije predao, niti je u procesu predaje, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organi-

zaciji, u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu, i

- (iv) krajnja ili bilo koja posredna matica pothvatnika sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Definicije

3. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:

Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini subjekta koji je predmet ulaganja. Dobit ili gubitak ulagača uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku subjekta koji je predmet ulaganja.

Ulagatelj u zajednički pothvat je osoba u zajedničkom pothvatu i nema zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

Zajednička kontrola je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pohvatnika).

Zajednički pothvat je ugovorni aranžman kojim dvije ili više osoba poduzima ekonomsku aktivnost koja je podvrgnuta zajedničkoj kontroli.

Razmjerna konsolidacija je računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakoj imovini, obvezama, prihodu i rashodu nekog zajedničkog kontroliranog subjekta dodaje, stavku po stavku, sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prikazuje matica, ulagatelj u pridruženi subjekt ili zajednički kontrolirani subjekti, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola niti zajednička kontrola nad tim politikama.

Pothvatnik je osoba u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

4. Financijski izvještaji u kojima je primijenjena razmjerna konsolidacija ili metoda udjela nisu odvojeni financijski izvještaji niti su financijski izvještaji subjekta koji nema ovisne subjekte, pridružene subjekte ili pothvatnikov udjel u zajednički kontroliranom subjektu.
5. Odvojeni financijski izvještaji su oni prezentirani dodatno sa konsolidiranim financijskim izvještajima, financijskim izvještajima u kojima se ulaganja obračunavaju primjenom metode udjela i financijskim izvještajima u kojima su udjeli pothvatnika u zajedničkom pothvatu razmjerno konsolidirani. Odvojeni financijski izvještaji mogu, ali ne moraju, dodani ili priloženi tim izvještajima.

6. Subjekti koji su oslobođeni obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s točkom 10., MRS-a 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, kao i od obveze primjene razmjernje konsolidacije u skladu s točkom 2., MRS-a 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*, mogu prezentirati pojedinačne financijske izvještaje kao svoje jedinstvene financijske izvještaje.

Oblici zajedničkog pothvata

7. Zajednički pothvati poprimaju mnogo različitih oblika i struktura. Ovaj MRS prepoznaje tri široke vrste, i to: zajednički kontrolirane djelatnosti, zajednički kontrolirana imovina i zajednički kontrolirane subjekte. Oni su zajednički opisani i udovoljavaju definiciji zajedničkog pothvata. Sljedeće su značajke zajedničke svim zajedničkim pothvatima:
- dva ili više pothvatnika vezani su ugovornim aranžmanom, i
 - ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu.

Zajednička kontrola

8. Zajednička kontrola može biti onemogućena kada je subjekt u koji se investira u reorganizaciji ili u bankrotu, ili djeluje pod jakim dugoročnim restrikcijama na njegovu sposobnost da prenosi imovinu pothvatniku. Ako se zajednička kontrola nastavlja ovi događaji nisu dovoljni sami po sebi da bi opravdali neobračunavanje zajedničkih ulaganja u skladu sa standardom.

Ugovorni aranžman

9. Postojanje ugovornog aranžmana razlikuje udjele koji obuhvaćaju zajedničku kontrolu od ulaganja u pridružene subjekte u kojima ulagač ima značajan utjecaj (vidjeti Međunarodni računovodstveni standard 28 *Ulaganja u pridružene subjekte*). Aktivnosti koje nisu ugovorno uspostavile zajedničku kontrolu nisu zajednički pothvati za svrhe ovog MRS-a.
10. Ugovorni se aranžman može dokazati na više načina, primjerice, ugovorom između pothvatnika ili zapisnikom o sastanku između pothvatnika. U nekim je slučajevima aranžman uređen člancima ili drugim odredbama o zajedničkom pothvatu. Koji god bio njegov oblik, ugovorni aranžman obično je u pisanom obliku i uređuje sljedeća područja:
- aktivnost, trajanje i obveze u vezi izvješćivanja o zajedničkom pothvatu,
 - imenovanje upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela zajedničkog pothvata i glasačka prava pothvatnika,
 - uplate kapitala pothvatnika, i
 - udjeli pothvatnika u proizvodnji, prihodima, rashodima ili rezultatima zajedničkog pothvata.
11. Ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu nad zajedničkim pothvatom. Takav zahtjev osigurava da niti jedan pothvatnik nije u stanju jednostrano kontrolirati aktivnost.
12. Ugovorni aranžman može odrediti jednog pothvatnika kao upravljača ili menadžera zajedničkog pothvata. Upravljač ne kontrolira zajednički pothvat, ali djeluje u okviru financijskih i poslovnih politika koje su prihvatili pothvatnici u skladu s ugovornim aranžmanom i ovlastili upravljača. Ako upravljač ima pravo upravljati financijskim i poslovnim politikama gospodarske aktivnosti, on kontrolira pothvat, a pothvat je ovisni subjekt upravljača i nije zajednički pothvat.

Zajednički kontrolirane djelatnosti

13. Djelatnost nekog zajedničkog pothvata obuhvaća korištenje imovine i drugih resursa pothvatnika umjesto uspostave korporacije, ortakluka ili drugog subjekta ili financijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki se pothvatnik koristi svojom vlastitom nekretninom, postrojenjem i opremom te vodi vlastite zalihe. To mu također stvara vlastite rashode i obveze te povećano koristi svoju novčanu imovinu, što predstavlja njegove vlastite obveze. Aktivnosti zajedničkog pothvata mogu obavljati pothvatnikovi namještenici usporedo sa sličnim aktivnostima pothvatnika. Sporazum o zajedničkom pothvatu obično predviđa način na koji se prihodi od prodaje zajedničkog proizvoda i svih nastalih rashoda dijele između pothvatnika.
14. Primjer je zajednički kontrolirane djelatnosti kada dva ili više pothvatnika spajaju svoje djelatnosti, resurse i znanje da proizvedu, trguju i distribuiraju proizvod, kao što je zrakoplov. Različite dijelove proizvodnog procesa obavlja svaki od pothvatnika. Svaki pothvatnik snosi vlastite troškove i utvrđuje udjel prihoda od prodaje zrakoplova, tako da je udjel određen u skladu s ugovornim aranžmanom.
15. **U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:**
- imovinu koja kontrolira i obveze koje nastaju, i
 - rashode koji nastaju i svoj udio u prihodu koji zarađuje od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.
16. Budući da su imovina, obveze, prihodi i rashodi već priznati u financijskim izvještajima pothvatnika ne zahtijevaju se usklađivanja ili drugi konsolidacijski postupci u pogledu tih stavaka kada pothvatnik prezentira konsolidirane financijske izvještaje.
17. Odvojeni računovodstveni dokumenti vjerojatno se neće zahtijevati za sam zajednički pothvat i financijski izvještaji se ne mogu sastavljati za zajednički pothvat. Međutim, pothvatnici mogu sastavljati interne financijske izvještaje za menadžment tako da oni mogu ocijeniti uspjeh zajedničkog pothvata.

Zajednički kontrolirana imovina

18. Neki zajednički pothvati obuhvaćaju zajedničku kontrolu, a često i zajedničko vlasništvo pothvatnika, jednoga ili više njih, koji su dali imovinu ili je nabavljena i namijenjena za svrhe zajedničkog pothvata. Tom se imovinom ostvaruje korist za pothvatnike. Svaki pothvatnik može uzeti dio proizvodnje od imovine i svaki snosi dogovoreni dio rashoda koji su nastali s tim u svezi.
19. Ti zajednički pothvati ne obuhvaćaju uspostavljanje korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, ili financijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki pothvatnik ima kontrolu nad svojim dijelom budućih gospodarskih koristi kroz svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini.
20. Mnoge aktivnosti u djelatnostima nafte, plina i ekstraktivne industrije minerala obuhvaćaju zajednički kontrolirana imovina. Na primjer, brojne kompanije koje proizvode naftu mogu zajednički kontrolirati i upravljati naftovodom. Svaki pothvatnik koristi cjevovod za prijenos svojeg vlastitog proizvoda, a u zamjenu snosi dogovoreni dio rashoda za djelatnosti naftovoda. Drugi je primjer zajednički kontrolirane

imovine kada dva subjekta zajednički kontroliraju nekretninu, svaki uzimajući dio primljenih najamnina i snoseći dio rashoda.

21. U pogledu svoga udjela u zajednički kontroliranoj imovini, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:

- a) svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine,
- b) sve obveze koje su nastale,
- c) svoj udjel u svim obvezama koje su nastale zajednički nastale s drugim pothvatnicima u odnosu na zajednički pothvat,
- d) svaki prihod od prodaje ili korištenje svog udjela od proizvodnje zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim udjelom svih rashoda nastalih zajedničkim pothvatom, i
- e) sve rashode koji su nastali u svezi s njegovim udjelom u zajedničkom pothvatu.

22. Svaki pothvatnik, u pogledu svojeg udjela u zajednički kontroliranoj imovini uključuje u računovodstvene dokumente i priznaje u svojim financijskom izvještajima:

- a) svoj dio u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine, a ne kao ulaganje. Na primjer, udjel zajednički kontroliranog naftovoda razvrstan je kao nekretnina, postrojenje i oprema,
- b) sve obveze koje su se s tim u svezi pojavile, na primjer one nastale u financiranju svojeg udjela u imovini,
- c) svoj dio u nastalim obvezama zajednički s drugim pothvatnicima u svezi zajedničkog pothvata,
- d) svaki prihod od prodaje ili korištenja svog dijela proizvodnje od zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim dijelom u svim rashodima nastalim zajedničkim pothvatom, i
- e) sve rashode koji su nastali u svezi s pothvatnikovim udjelom u zajedničkom pothvatu, na primjer oni vezani uz financiranje pothvatnikova udjela u imovini i prodaji svog dijela proizvodnje.

Budući da je imovina, obveze, prihodi i rashodi već priznati u financijskim izvještajima pothvatnika ne zahtijevaju se usklađivanja ili drugi konsolidacijski postupci u smislu tih stavaka kada pothvatnik prezentira konsolidirane financijske izvještaje.

23. Postupak zajednički kontrolirane imovine odražava suštinu i ekonomsku realnost i obično pravni oblik zajedničkog pothvata. Odvojeni računovodstveni dokumenti za sam zajednički pothvat mogu biti ograničeni na one rashode koji su nastali u zajedništvu s pothvatnicima i konačno koje pothvatnici snose prema svojim dogovorenim udjelima. Financijski izvještaji se ne mogu sastavljati za zajednički pothvat, iako pothvatnici mogu sastavljati interne financijske izvještaje menadžmentu tako da oni mogu ocijeniti uspješnost zajedničkog pothvata.

Zajednički kontrolirani subjekti

24. Zajednički kontrolirani subjekt je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, u kojem svaki pothvatnik ima udjel. Subjekt posluje na isti način kao druga poduzeća, samo što ugovorni aran-

žman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću subjekta.

25. Zajednički kontrolirani subjekt kontrolira imovinu zajedničkog pothvata, stvara obveze i rashode i zarađuje dobit. On može ugovarati u svoje ime i pribavljati novčanu imovinu za svrhe aktivnosti zajedničkog pothvata. Svaki pothvatnik je ovlašten na dio rezultata zajednički kontroliranog subjekta, iako neki zajednički kontrolirani subjekti također obuhvaćaju dijeljenje prihoda zajedničkog pothvata.
26. Jednostavan je primjer zajednički kontroliranog subjekta kada dva subjekta spajaju svoje aktivnosti u poseban posao prenoseći primjerenu imovinu i obveze u zajednički kontrolirani subjekt. Drugi se primjer pojavljuje kada subjekt započinje poslovanje u inozemstvu zajedno s vladom ili drugom agencijom u toj zemlji, uspostavljajući odvojeni subjekt koji zajednički kontroliraju subjekt i vlada ili agencija.
27. Mnogi su zajednički kontrolirani subjekti slični u sadržaju s onim zajedničkim pothvatima kao što su spomenute zajednički kontrolirane djelatnosti ili zajednički kontrolirana imovina. Na primjer, pothvatnici mogu prenijeti zajednički kontroliranu imovinu, kao što je naftovod, u zajednički kontrolirani subjekt, zbog poreza ili drugih razloga. Slično tomu, pothvatnici mogu priložiti imovinu u zajednički kontrolirani subjekt kojim će se upravljati zajednički. Neke zajednički kontrolirane djelatnosti također obuhvaćaju uspostavu zajednički kontroliranog subjekta koji se bavi s pojedinim oblicima aktivnosti na primjer, dizajn, marketing, distribucija ili usluge koje nastaju poslije prodaje proizvoda.
28. Zajednički kontrolirani subjekt vodi svoje vlastito računovodstvo te priprema i prezentira financijske izvještaje na isti način kao druga poduzeća u skladu s odgovarajućim nacionalnim zahtjevima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.
29. Svaki pothvatnik obično uplaćuje novac ili druge resurse u zajednički kontrolirani subjekt. Te su uplate uključene u računovodstvenu evidenciju pothvatnika i priznate su u njegovim odvojenim financijskim izvještajima kao ulaganje u zajednički kontrolirani subjekt.

Financijski izvještaji pothvatnika

Razmjerna konsolidacija

30. **Pothvatnik treba iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranim subjektima, primjenjujući razmjernu konsolidaciju ili alternativnu metodu opisanu u članku 38. Kada je korištena razmjerna konsolidacija, mora se koristiti jedan od dva izvještajna oblika, koji su u nastavku identificirani.**
31. Pothvatnik iskazuje svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu koristeći jedan od dva izvještajna oblika za razmjernu konsolidaciju bez obzira da li također ima ulaganja u ovisne subjekte i da li svoje financijske izvještaje prezentira kao konsolidirane financijske izvještaje.
32. Kada se izvještava o udjelu u zajednički kontroliranom subjektu važno je da pothvatnik pokaže sadržaj i gospodarsku stvarnost aranžmana, umjesto pojedinačne strukture ili oblika zajedničkog pothvata. U zajednički kontroliranom subjektu, pothvatnik ima kontrolu nad svojim dijelom budućih gospodarskih koristi kroz svoj dio imovine i obveza pothvata. Taj sadržaj i gospodarska stvarnost odražava se u konsolidiranim financijskim izvještajima pothvatnika kada pothvatnik izvještava o svojim udjelima u imovini, obveza-

ma, prihodima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta primjenjujući jedan ili dva izvještajna oblika za razmjernu konsolidaciju opisanu u točki 34.

33. Primjena razmjerne konsolidacije znači da izvještaj o financijskom položaju pothvatnika uključuje njegov dio imovine koju on kontrolira zajednički i njegov dio obveza za koje je on zajednički odgovoran. Izvještaj o dobiti pothvatnika uključuje njegov dio prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom subjektu. Mnogi postupci koji su prikladni za primjenu razmjerne konsolidacije slični su postupcima konsolidacije ulaganja u ovisne subjekte, koji su utvrđeni u MRS-u 27.
34. Različiti se izvještajni oblici mogu primjenjivati da se utvrde učinci u razmjernoj konsolidaciji. Pothvatnik može zbrojiti svoj dio sve imovine, obveza, prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom subjektu sa sličnim stavkama po sustavu stavak po stavak u svojim financijskim izvještajima. Na primjer, on može spojiti svoj dio zaliha u zajednički kontroliranom subjektu sa zalihom grupe i svojim dijelom nekretnine, postrojenja i opreme u zajednički kontroliranom subjektu s istim stavkama grupe. Alternativno, pothvatnik može uključiti u svojim financijskim izvještajima odvojene slične stavke svog dijela u imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta. Na primjer, on može prikazati svoj udjel u kratkotrajnoj imovini zajednički kontroliranog subjekta odvojeno, kao dio tekuće imovine konsolidirane grupe, on može prikazati svoj udjel nekretnina, postrojenja i opreme u zajednički kontroliranom subjektu odvojeno kao dio nekretnina, postrojenja i opreme grupe. Oba će ta izvještajna oblika dovesti do izvještajno identičnih iznosa dobiti ili gubitka i svake važnije klasifikacije imovine, obveza, prihoda i rashoda, s time da su oba oblika prihvatljiva za svrhe ovog Standarda.
35. Koji se god oblik primijeni da se dobije učinak u razmjernoj konsolidaciji, nije prikladno obavljati prijebor imovine ili obveza oduzimanjem drugih obveza ili imovine ili bilo kojeg prihoda ili rashoda, oduzimanjem drugih rashoda ili prihoda. To se može učiniti jedino kad postoji zakonsko pravo prijebora a poravnanje znači očekivanje u smislu realizacije imovine ili podmirenja obveze.
36. **Pothvatnik treba prekinuti primjenu razmjerne konsolidacije od datuma s kojim prestaje imati zajedničku kontrolu nad zajednički kontroliranim subjektom.**
37. Pothvatnik prekida primjenu razmjerne konsolidacije od datuma s kojim prestaje sudjelovati u kontroli zajednički kontroliranog subjekta. To se može dogoditi, na primjer, kada pothvatnik otuđuje svoj udjel ili kada su postavljena vanjska ograničenja nad zajednički kontroliranim subjektima tako da on ne može dalje ostvarivati svoje ciljeve.

Metoda udjela

38. **Kao alternativu razmjernoj konsolidaciji opisanoj u članku 30, pothvatnik će iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu primjenjujući metodu udjela.**
39. Pothvatnik iskazuje svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu koristeći metodu udjela bez obzira da li također ima ulaganja u ovisne subjekte i da li svoje financijske izvještaje prezentira kao konsolidirane financijske izvještaje.
40. Neki pothvatnici izvješćuju o svojim udjelima u zajednički kontroliranim subjektima primjenjujući metodu udjela, kao što je to opisano u Međunarodnom računovodstvenom stan-

dardu 28 *Ulaganja u pridružene subjekte*. Primjenu metode udjela zagovaraju oni koji tvrde da je neprikladno spajati kontrolirane stavke sa zajednički kontroliranim stavkama i oni koji vjeruju da pothvatnici imaju značajan utjecaj, umjesto zajedničke kontrole, u zajednički kontroliranom subjektu. Ovaj Standard ne preporučuje primjenu metode udjela, jer razmjerna konsolidacija bolje pokazuje sadržaj i gospodarsku stvarnost pothvatnikovog udjela u zajednički kontroliranom subjektu, to jest kontrolu nad pothvatnikovim dijelom budućih gospodarskih koristi. Ipak ovaj Standard dopušta primjenu metode udjela kao dopušteni alternativni postupak, kada izvješćuje o udjelima u zajednički kontroliranim subjektima.

41. **Pothvatnik treba prekinuti primjenu metode udjela od datuma s kojim prestaje imati zajedničku kontrolu ili od kada prestaje imati značajan utjecaj u zajednički kontroliranom subjektu.**

Izuzeća kod razmjerne konsolidacije i metode udjela

42. **Udjeli u zajednički kontroliranim subjektima koji su klasificirani kao oni koji su namijenjeni za prodaju u skladu sa MSFI 5 moraju biti obračunani u skladu s tim MSFI-jem.**
43. Kada udjel u zajednički kontroliranom subjektu, koji je prethodno klasificiran kao onaj za prodaju, nije i dalje u skladu s kriterijem da bi i dalje bio tako klasificiran, mora biti obračunan koristeći razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela od datuma njegove klasifikacije kao onog koji je namijenjen za prodaju. Financijski izvještaji za razdoblja od klasifikacije namjene za prodaju moraju se ispraviti u skladu s tim.
44. [Brisano]
45. **Od datuma s kojim zajednički kontrolirani subjekt postaje ovisni subjekt pothvatnika, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s MRS-om 27. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani subjekt postaje pridruženi subjekt pothvatnika, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s MRS-om 28.**

Odvojeni financijski izvještaji pothvatnika

46. **Udjel u zajednički kontroliranom subjektu mora biti obračunan u odvojenim financijskim izvještajima pothvatnika u skladu s točkama 37-42. MRS-a 27.**
47. Ovaj Standard ne nalaže koji subjekt treba izraditi pojedinačne financijske izvještaje namijenjene javnom korištenju.

Transakcije između pothvatnika i zajedničkog pothvata

48. **Kada pothvatnik pridonosi ili prodaje imovinu zajedničkom pothvatu, priznavanje bilo kojeg dijela dobitka ili gubitka iz transakcije treba odražavati suštinu transakcije. Dok je imovina zadržana zajedničkim pothvatom i uz uvjet da je pothvatnik prenio značajne rizike i nagrade od vlasništva, pothvatnik treba priznati samo onaj dio dobitka ili gubitka koji se može pripisati udjelima drugih pothvatnika.* Pothvatnik treba priznati puni iznos gubitka kada uplata ili prodaja pruža dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.**
49. **Kada pothvatnik kupuje imovinu od zajedničkog pothvata, pothvatnik ne smije priznati svoj udjel u dobiti od zajedničkog pothvata iz transakcije dok ne proda imovinu nekoj neovisnoj osobi. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao i dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati**

kada predstavljaju smanjenje neto prodajne vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.

50. Da bi se ocijenilo pruža li transakcija između pothvatnika i zajedničkog pothvata dokaz o umanjenju vrijednosti imovine, pothvatnik određuje nadoknadivi iznos imovine prema MRS-u 36, Umanjenje imovine. Pri određivanju vrijednosti u upotrebi, budući novčani tokovi od imovine procjenjuju se na temelju kontinuirane upotrebe imovine i njegovog posljednjeg otuđenja od zajedničkog pothvata.

Izvjštavanje o udjelima u zajedničkim pothvatima u financijskim izvještajima ulagača

51. **Ulagáč u zajednički pothvat, koji nema zajedničku kontrolu, treba iskazati svoj udjel u zajedničkom pothvatu u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 39, ili ako ima značajan utjecaj u zajedničkom pothvatu, u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 28.**

Upravljači zajedničkih pothvata

52. Upravljači ili menadžeri zajedničkog pothvata trebaju obračunati sve naknade u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 18, Prihodi.
53. Jedan ili više pothvatnika može djelovati kao upravljač ili menadžer zajedničkog pothvata. Upravljači su obično plaćeni menadžerskom naknadom za takve obveze. Naknade se obračunavaju kod zajedničkog pothvata kao rashod.

Objavljivanje

54. **Pothvatnik treba objaviti agregatni iznos sljedećih nepredvidivih obveza, odvojeno od iznosa drugih nepredvidivih događaja, osim ako je vjerojatnost gubitka neznatna, odvojeno od iznosa druge nepredviđene obveze:**
- sve nepredvidive obveze koje su nastale pothvatniku u svezi s njegovim udjelima u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u svakoj od nepredvidivih obveza koja je zajednički nastala s drugim pothvatnicima,
 - svoj udjel u nepredvidivim obvezama samih zajedničkih pothvata za koje je obveza nepredviđiva, i
 - one nepredvidive obveze koje nastaju jer pothvatnik ima nepredvidivu obvezu za obveze drugih pothvatnika zajedničkog pothvata.
55. **Pothvatnik treba objaviti zbrojni iznos sljedećih preuzetih obveza u smislu svojih udjela u zajedničkim pothvatima odvojeno od drugih preuzetih obveza:**
- preuzete obveze Pothvatnik u svezi s njegovim udjelom u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u obvezama po osnovi kapitala koje su nastale zajedno s drugim pothvatnicima, i
 - svoj udjel preuzetih obveza po osnovi kapitala samih zajedničkih pothvata.
56. **Pothvatnik treba objaviti popis i opis udjela u značajnim zajedničkim pothvatima i omjer udjela vlasništva koje drži u zajednički kontroliranim subjektima. Pothvatnik koji izvještava o svojim udjelima u zajednički kontroliranim subjektima primjenjuje izvještajni oblik po sustavu, stavka po stavka, za razmjernu konsolidaciju ili prema metodi udjela treba objaviti agregatne iznose svake kratkotrajne imovine, dugotrajne imovine, kratkoročne obveze, dugoročne obveze, prihoda i rashoda vezanih za njegove udjele u zajedničkim pothvatima.**

57. **Pothvatnik treba objaviti metodu koju koristi za priznavanje svog udjela u zajednički kontroliranom subjektu.**

Datum stupanja na snagu

58. **Subjekt treba koristiti ovaj Standard za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 01. siječnja 2005. godine. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt primjeni ovaj Standard za razdoblje prije 1. siječnja 2005., mora objaviti taj podatak.**

- 58.B Točka 1. je izmijenjena kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene i dopune točke 3. MSFI-ja 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje*, točke 1. MRS-a 31 i točke 4. MRS-a 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* izdane u svibnju 2008. godine. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene i dopune primijeniti prospektivno.

Povlačenje MRS-a 31 (revidiran 2000. godine)

59. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 31 *Financijsko izvještavanje o udjelima u zajedničkim pothvatima* (revidiran 2000. godine).

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 32

Financijski instrumenti: prezentiranje

Cilj

- Brisano.
- Ovaj Standard sadrži zahtjeve za prezentiranjem financijskih instrumenata i navodi informacije o financijskim instrumentima koje bi trebale biti objavljene. Zahtjevi za prezentiranjem odnose se na klasifikaciju financijskih instrumenata sa stajališta izdavatelja, na financijsku imovinu, financijske obveze i vlasničke instrumente, klasifikaciju pripadajućih kamata, dividendi, gubitaka i dobiti te okolnosti u kojima se financijska imovina i financijske obveze mogu prebiti. Standard zahtjeva objavljivanje informacija o čimbenicima koji utječu na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tokova subjekta koji se odnose na financijske instrumente i računovodstvenih politika koje se primjenjuju na te instrumente. Ovaj Standard također zahtjeva objavljivanje informacija o vrsti i obujmu u kojem subjekt upotrebljava financijske instrumente, poslovnim svrhama tih instrumenata, povezanim rizicima i politikama koje rukovodstvo primjenjuje radi kontrole tih rizika.
- Principi koje propisuje ovaj Standard nadopunjuju principe priznavanja i mjerenja financijske imovine i financijskih obveza koje propisuje MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* i za objavljivanje informacija o njima MSFI 7 – *Financijski instrumenti: objavljivanje*.

Djelokrug

- Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata osim:
 - onih udjela u ovisnim društvima, pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima koji se obračunavaju u skladu s MRS 27 – *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRS 28 – *Ulaganja u*

pridružene subjekte ili MRS 31 – Udjeli u zajedničkim pothvatima. Međutim, u nekim slučajevima MRS 27, MRS 28 ili MRS 31 dopuštaju subjektu da udjele u ovisnom društvu, pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu obračunava u skladu s MRS 39; ako je to slučaj, subjekt je dužan primijeniti zahtjeve ovoga Standarda. Subjekti su ovaj MSFI dužni primijeniti i na sve derivativi povezane s udjelima u ovisnim društvima, pridruženim društvima ili zajedničkim pothvatima

- b) prava i dužnosti zaposlenika, sukladno planu primanja zaposlenika, koje propisuje MRS 19 Primanja zaposlenih;
- c) ugovora za nepredviđene naknade kod poslovnih spajanja (vidi MSFI 3 Poslovna spajanja). Ova se iznimka odnosi samo na stjecatelja;
- d) ugovora o osiguranju kako je definirano MSFI 4 Ugovori o osiguranju. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na derivative ugrađene u ugovore o osiguranju ako MRS 39 zahtijeva da ih subjekt prikaže zasebno. Nadalje, izdavalatelj će primijeniti ovaj standard na financijske garancije ako izdavalatelj primjenjuje MRS 39 za priznavanje i mjerenje ugovora, ali će primijeniti MSFI 4 ako izabere, u skladu s točkom 4 (d) MSFI 4, primijeniti MSFI 4 za njihovo priznavanje i mjerenje;
- e) financijskih instrumenata koje propisuje MSFI 4 budući da oni sadržavaju obilježje diskrecione participacije. Izdavalatelj ovih instrumenata ne treba na takva obilježja primjenjivati točke 15-32 i VP25-VP35 ovog Standarda, koje se odnose na razlikovanje financijskih obveza i vlasničkih instrumenata. Međutim, ovi su instrumenti podložni svim ostalim zahtjevima koje propisuje ovaj Standard. Nadalje, ovaj se Standard primjenjuje na derivative koji su ugrađeni u ove instrumente (vidi MRS 39);
- f) financijske instrumente, ugovore i obveze koje proizlaze iz transakcije plaćanja temeljene na dionici na koje se primjenjuje MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama, osim:
- i) ugovora definiranih točkama 8-10 ovog Standarda na koje se primjenjuje ovaj Standard,
- ii) točaka 33. i 34. ovog Standarda koje se primjenjuju na trezorske dionice kupljene, prodane, izdane ili poništene vezano za plan opcija dionica zaposlenika, plan kupnje dionica zaposlenika i svih ostalih sporazuma o plaćanju temeljenih na dionici.

- 5. Brisano.
- 6. Brisano.
- 7. Brisano.

- 8. Ovaj se Standard treba primjenjivati na one ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine koji se mogu namiriti neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata, kao da ugovori predstavljaju financijske instrumente, s iznimkom ugovora koji su sklopljeni te i dalje postoje s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja iste od strane subjekta.

- 9. Postoje različiti načini na koje ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine može biti namiren neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata. Između ostalog:

- a) ako uvjeti ugovora dozvoljavaju svakoj ugovornoj strani namiru ugovora neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata,
- b) ako mogućnost namire neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata nije jasno vidljiva iz uvjeta ugovora, nego subjekt uobičajeno namiruje slične ugovore neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata (na temelju sklopljenog ugovora o prijebu s drugom ugovornom stranom ili prodajom ugovora prije njegove provedbe ili isteka),
- c) ako, za slične ugovore, subjekt uobičajeno izvrši isporuku navedenog predmeta ugovora te isti proda u kratkom roku nakon isporuke u svrhu ostvarenja profita od kratkoročne promjene u cijeni ili marži, i
- d) ako je nefinancijska imovina koja predstavlja predmet ugovora odmah zamjenjiva za novac.

Ugovor na kojeg se primjenjuju točke (b) ili (c) ne sklapa se s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja iste od strane subjekta, te se stoga na takve ugovore primjenjuje ovaj Standard. Za ostale ugovore na koje se primjenjuje točka 8 potrebno je utvrditi jesu li sklopljeni i održavaju li se s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja iste od strane subjekta, te se nastavno na to utvrđuje primjenjuje li se ovaj Standard na iste.

- 10. Na pisane opcije kupnje ili prodaje nefinancijske imovine koja može biti namirena neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili zamjenom financijskih instrumenata, u skladu s točkom 9 (a) ili (d), primjenjuje se ovaj Standard. Takvi ugovori ne mogu se sklopiti s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine sukladno očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja istog od strane subjekta.

Definicije (vidi točke VP3-VP24)

- 11. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Financijski instrument je svaki ugovor uslijed kojeg nastaje financijska imovina jednog subjekta i financijska obveza ili vlasnički instrument drugog subjekta.

Financijska imovina je svaka imovina koja je:

- a) novac,
- b) vlasnički instrument drugog subjekta,
- c) ugovorno pravo da se:
 - i) primi novac ili druga financijska imovina od drugog subjekta, ili
 - ii) razmijeni financijska imovina ili financijske obveze s drugim subjektom prema uvjetima koji su potencijalno povoljniji za subjekt, ili

- d) ugovor koji će se namiriti ili se može namiriti vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta i predstavlja:
- i) nederivativni instrument za kojeg će subjekt biti ili može biti obvezan primiti promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata drugog subjekta ili
- ii) derivativ koja će se namiriti ili se može namiriti na način drugačiji od razmjene fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. U tu svrhu, vlastiti glavnički instrumenti subjekta ne uključuju instrumente s opcijom prodaje koji su razvrstani u vlasničke instrumente sukladno točkama 16.A i 16.B, instrumenti koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i koji su razvrstani u vlasničke instrumente sukladno točkama 16.C i 16.D, ili instrumenti koji su ugovori o budućem primitku ili budućoj isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta.

Financijska obveza je svaka obveza koja je:

- a) ugovorna obveza da se:
- i) isporuči novac ili druga financijska imovina drugom subjektu, ili
- ii) razmijeni financijska imovina ili financijske obveze s drugim subjektom prema uvjetima koji su potencijalno nepovoljniji za subjekt, ili
- b) ugovor koji će se namiriti ili se može namiriti vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta i predstavlja:
- i) nederivativni instrument za kojeg će subjekt biti ili može biti obvezno isporučiti promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta, ili
- ii) derivativ koja će se namiriti ili se može namiriti na način drugačiji od razmjene fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. U tu svrhu, vlastiti glavnički instrumenti subjekta ne uključuju instrumente s opcijom prodaje koji su razvrstani u vlasničke instrumente sukladno točkama 16.A i 16.B, instrumenti koji subjektu nameću obvezu isporuke drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije i koji su razvrstani u vlasničke instrumente sukladno točkama 16.C i 16.D, ili instrumenti koji su ugovori o budućem primitku ili budućoj isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta.

Iznimno, instrument koji udovoljava definiciji financijske obveze se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva takva obilježja i ispunjava uvjete iz točke 16.A i 16.B ili točke 16.C i 16.D.

Glavnički instrument je svaki ugovor koji dokazuje udjel u ostatku imovine nekog drugog subjekta nakon oduzimanja svih njegovih obveza.

Instrument s opcijom prodaje jest financijski instrument koji imatelju daje pravo ponovne prodaje instrumenta izdavatelju za novac ili neko drugo financijsko imovina ili se automatski vraća izdavatelju nastankom nekog ne-

izvjesnog budućeg događaja ili smrću ili umirovljenjem imatelja instrumenta

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

12. Sljedeći termini definirani su u točki 9. MRS-a 39 te se u ovom Standardu upotrebljavaju u skladu sa značenjem definiranim MRS-om 39:
- amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze,
 - financijska imovina raspoloživa za prodaju,
 - prestanak priznavanja,
 - derivativni instrument,
 - metoda efektivne kamate,
 - financijska imovina i financijske obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - čvrsta obveza,
 - predviđena transakcija,
 - učinkovitost zaštite,
 - zaštićena stavka,
 - instrument zaštite,
 - ulaganja koja se drže do dospjeća,
 - zajmovi i potraživanja,
 - kupnja ili prodaja po redovnim uvjetima,
 - transakcijski troškovi.
13. U ovom se Standardu izrazi »ugovor« i »ugovorni« odnose na sporazum između dvije ili više strana koji sadrži jasne ekonomske posljedice koje te strane imaju male ili nikakve mogućnosti izbjeći, budući da je ugovor obično provediv po zakonskoj prisili. Ti ugovori i financijski instrumenti mogu imati različite oblike i ne moraju biti u pisanom obliku.
14. U ovom se Standardu izraz »subjekt« odnosi na pojedince, partnerstva, registrirane subjekte, udruženja i državna regulatorna tijela.

Prezentiranje

Obveze i kapital (vidi točke VP25-VP29A)

15. Izdavatelj financijskog instrumenta treba kod početnog priznavanja klasificirati instrument ili njegove sastavne dijelove (komponente) kao financijsku obvezu, financijsku imovinu ili glavnički instrument, u skladu sa suštinom ugovornog sporazuma te definicijama financijske obveze, financijske imovine i glavničkog instrumenta.
16. Ako izdavatelj primjenjuje definicije iz točke 11. kako bi utvrdio da li je neki financijski instrument vlasnički instrument, a ne financijska obveza, instrument je vlasnički instrument onda, i samo onda ako ispunjava oba uvjeta navedena pod (a) i (b).
- a) Instrument ne uključuje nikakvu ugovornu obvezu:
- i) isporuke novca ili druge financijske imovine drugom subjektu ili
- ii) razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom prema uvjetima koji su potencijalno nepovoljniji za izdavatelja.
- b) Ako će instrument biti ili može biti namiren vlastitim vlasničkim instrumentima izdavatelja, klasificira se kao:

- i) nederivativni instrument koji ne uključuje ugovornu obvezu izdavatelja da isporuči promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata ili
- ii) derivativ koja će biti namirena isključivo razmjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine od strane izdavatelja za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata. U tu svrhu, vlastiti glavnički instrumenti izdavatelja ne uključuju instrumente imaju sva obilježja i koji ispunjavaju sve uvjete opisane u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D, ili instrumenti koji su ugovori o budućem primitku ili budućoj isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta..

Ugovorna obveza, uključujući obvezu koja proizlazi iz derivativnih financijskih instrumenata, koja će rezultirati ili može rezultirati budućim primitkom ili isporukom vlastitih vlasničkih instrumenata izdavatelja, ali ne ispunjava uvjete navedene pod (a) i (b) gore, nije vlasnički instrument. Iznimno, instrument koji udovoljava definiciji financijske obveze se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva takva obilježja i ispunjava uvjete iz točke 16.A i 16.B ili točke 16.C i 16.D.

Instrumenti s opcijom prodaje

- 16.A Financijski instrument s opcijom prodaje uključuje ugovornu obvezu izdavatelja da instrument otkupi ili razmijeni za novac ili neku drugu financijsku imovinu prilikom izvršenja. Iznimno od definicije financijske obveze, instrument koji uključuje takvu obvezu se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva sljedeća obilježja:
- a) imatelju daje pravo na razmjernan udjel u neto-imovini subjekta u slučaju likvidacije subjekta. Neto-imovina subjekta jest imovina koja preostaje nakon oduzimanja svih drugih tražbina s naslova imovine subjekta. Razmjernan udjel se određuje na način da se:
 - i) neto-imovina subjekta prilikom likvidacije podijeli u jedinice jednakog iznosa i
 - ii) taj iznos pomnoži brojem jedinica koje drži imatelj financijskog instrumenta.
 - b) Instrument je razvrstan u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata. Da bi mogao biti razvrstan u takvu kategoriju instrumenata, instrument
 - i) nema prvenstvo u odnosu na druge tražbine s naslova neto imovine subjekta prilikom likvidacije i
 - ii) nije potrebno konvertirati ga u neki drugi instrument prije nego što bude uvršten u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata.
 - c) Svi financijski instrumenti u kategoriji instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata imaju istovjetna obilježja. Primjerice, svi moraju imati mogućnost prodaje a formula ili metoda korištena za izračunavanje cijene reotkupa ili otkupa je jednaka za sve instrumente u toj kategoriji.
 - d) Osim ugovorne obveze izdavatelja da instrument otkupi ili razmijeni za novac ili neku drugu financijsku imovinu, instrument ne uključuje ugovornu obvezu isporuke novca ili nekog drugog financijskog instrumenta drugom subjektu niti razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod

uvjetima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt i nije ugovor koji će biti namiren ili može biti namiren vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta kako je to navedeno u definiciji financijske obveze pod (b). Instrument je razvrstan u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata. Da bi mogao biti razvrstan u takvu kategoriju instrumenata, instrument

- e) Ukupni očekivani novčani tokovi pripisivi instrumentu tijekom njegovog razdoblja valjanosti se temelje uglavnom na dobiti ili gubitku, promjeni priznate neto imovine ili promjeni fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta tijekom razdoblja valjanosti instrumenta (isključujući učinke samog instrumenta).

16.B Da bi se instrument mogao razvrstati kao vlasnički instrument, izdavatelj, osim instrumenta koji ima sva gore navedena obilježja, ne smije imati ni jedan drugi financijski instrument ili ugovor kod kojeg:

- a) se ukupni novčani tokovi većim dijelom temelje na dobitku ili gubitku, promjeni priznate neto imovine ili promjeni fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta (isključujući učinke takvog instrumenta ili ugovora) i
- b) je prisutan učinak suštinskog ograničenja ili fiksiranja preostalog prinosa imateljima na instrument s opcijom povrata.

Kod primjene ovoga uvjeta, subjekt ne razmatra nefinancijske ugovore s imateljima instrumenta koji je opisan pod točkom 16.A kod kojih su ugovorni uvjeti i rokovi slični onima iz istovjetnog ugovora koji može biti zaključen između subjekta koji nije imatelj instrumenta i subjekta koji je izdavatelj. Ako subjekt nije u mogućnosti da li je ovaj uvjet ispunjen, instrument s opcijom prodaje ne razvrstava kao vlasnički instrument.

Instrumenti ili komponente instrumenata koje obvezuju subjekt da drugoj strani isporuči razmjernan udjel u neto-imovini subjekta samo prilikom likvidacije

- 16.C Neki financijski instrumenti uključuju ugovornu obvezu izdavatelja da drugom subjektu isporuči razmjernan udjel u svojoj neto imovini samo prilikom likvidacije. Obveza nastaje iz razloga što je likvidacija ili izvjesna i subjekt na nju nije u mogućnosti utjecati (npr. subjekt s ograničenim razdobljem trajanja), ili je njen nastanak neizvjestan, ali je opcija imatelja instrumenta. Kao izuzeće iz definicije financijske obveze, instrument koji uključuje takvu obvezu se klasificira kao vlasnički instrument ako ima sva sljedeća obilježja:
- a) imatelju daje pravo na razmjernan udjel u neto-imovini subjekta u slučaju likvidacije subjekta. Neto-imovina subjekta jest imovina koja preostaje nakon oduzimanja svih drugih tražbina s naslova imovine subjekta. Razmjernan udjel se određuje na način da se:
 - i) neto-imovina subjekta prilikom likvidacije podijeli u jedinice jednakog iznosa i
 - ii) taj iznos pomnoži brojem jedinica koje drži imatelj financijskog instrumenta.
 - b) Instrument je razvrstan u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata. Da bi mogao biti razvrstan u takvu kategoriju instrumenata, instrument

- i) nema prvenstvo u odnosu na druge tražbine s naslova neto-imovine subjekta prilikom likvidacije i
- ii) nije potrebno konvertirati ga u neki drugi instrument prije nego što bude uvršten u kategoriju instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata.
- c) Svi financijski instrumenti u kategoriji instrumenata koja je podređena svim drugim kategorijama instrumenata moraju izdavatelju nametati istovjetnu ugovornu obvezu isporuke razmjernog udjela u njegovoj neto imovini prilikom likvidacije.

16.D Da bi se instrument mogao razvrstati kao vlasnički instrument, izdavatelj, osim instrumenta koji ima sva gore navedena obilježja, ne smije imati ni jedan drugi financijski instrument ili ugovor kod kojeg:

- a) se ukupni novčani tokovi većim dijelom temelje na dobitku ili gubitku, promjeni priznate neto imovine ili promjeni fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta (isključujući učinke takvog instrumenta ili ugovora) i
- b) je prisutan učinak suštinskog ograničenja ili fiksiranja preostalog prinosa imateljima na instrument s opcijom povrata.

Kod primjene ovoga uvjeta, subjekt ne razmatra nefinancijske ugovore s imateljima instrumenta koji je opisan pod točkom 16.C kod kojih su ugovorni uvjeti i rokovi slični onima iz istovjetnog ugovora koji može biti zaključen između subjekta koji nije imatelj instrumenta i subjekta koji je izdavatelj. Ako subjekt nije u mogućnosti da li je ovaj uvjet ispunjen, taj instrument ne razvrstava kao vlasnički instrument.

Reklasifikacija instrumenata s opcijom prodaje i instrumenata koji obvezuju subjekt da drugoj strani isporuči razmjerni udjel u neto-imovini subjekta samo prilikom likvidacije

16.E Subjekt je dužan financijski instrument razvrstati kao vlasnički instrument sukladno točki 16.A i 16.B ili točki 16.C i 16.D od datuma na koji instrument ima sva takva obilježja i ispunjava uvjete navedene u tim točkama. Subjekt je dužan financijski instrument reklasificirati od datuma na koji instrument prestaje imati sva ta obilježja ili ispunjavati sve uvjete navedene u tim točkama. Primjerice, ako subjekt otkupi sve svoje instrumente bez opcije prodaje koje je izdao i ako bilo koji instrumenti s opcijom prodaje koji preostaju imaju sva obilježja i ispunjavaju sve uvjete iz točaka 16.A i 16.B, dužan je instrumente s opcijom prodaje reklasificirati u vlasničke instrumente od datuma na koji otkupljuje instrumente bez opcije prodaje.

16.F Subjekt je dužan reklasifikaciju instrumenta iz točke 16.E obračunati kako slijedi:

- a) glavnički instrument reklasificirati kao financijsku obvezu od datuma na koji instrument prestaje imati sva relevantna obilježja ili ispunjavati uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D. Financijsku obvezu dužan je vrednovati po fer vrijednosti instrumenta na datum reklasifikacije. Subjekt je dužan u kapital priznati svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti vlasničkog instrumenta i fer vrijednosti financijske obveze na datum reklasifikacije.

- b) financijsku obvezu reklasificirati kao vlasnički instrument od datuma na koji instrument ima sva relevantna obilježja i ispunjava sve uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D. Subjekt je dužan vlasnički instrument vrednovati po knjigovodstvenoj vrijednosti financijske obveze na datum reklasifikacije.

Nepostojanje ugovorne obveze isporuke novca ili druge financijske imovine (točka 16(a))

17. Iznimno od okolnosti opisanih u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D, kritično obilježje pri razlikovanju financijske obveze od vlasničkog instrumenta je postojanje ugovorne obveze jedne strane financijskog instrumenta (izdavatelja) da isporuči novac ili drugu financijsku imovinu drugoj strani (imatelju) ili razmijeni financijsku imovinu ili financijske obveze s drugom stranom (imateljem) pod potencijalno nepovoljnijim uvjetima za izdavatelja. Iako imatelj vlasničkog instrumenta može imati pravo na primitak proporcionalnog udjela bilo kojih dividendi ili na drugačiji način raspodjeljenog kapitala i rezervi, izdavatelj nije ugovorno obavezan izvršiti takvu raspodjelu budući da nije obavezan isporučiti novac ili drugu financijsku imovinu drugoj strani.

18. Klasifikaciju financijskog instrumenta u izvještaju o financijskom položaju subjekta određuje suština, a ne pravni oblik instrumenta. Suština i pravni oblik su u pravilu podudarni, iako ne uvijek. Neki financijski instrumenti su po pravnom obliku kapital, ali u suštini predstavljaju obveze, dok drugi mogu sadržavati i obilježja vlasničkih instrumenata i obilježja financijskih obveza. Primjerice:

- a) povlaštena dionica s obilježjem obvezne isplate izdavatelja za točno utvrđen ili utvrdiv iznos, na utvrđen ili utvrdiv buduću datum, ili koja imatelju daje pravo tražiti naplatu od strane izdavatelja na određeni ili nakon određenog datuma, za točno utvrđen ili utvrdiv iznos, predstavlja financijsku obvezu;

- b) financijski instrument koji imatelju daje pravo prodaje instrumenta izdavatelju za novac ili drugu financijsku imovinu (»instrument s opcijom prodaje«) je financijska obveza, izuzev instrumenata koji su klasificirani kao glavnički instrumenti sukladno točkama 16.A i 16.B ili 16.C i 16.D. Financijski instrument je financijska obveza čak i kad je iznos novca ili druge financijske imovine utvrđen na temelju određenog indeksa ili neke druge stavke koja može rasti ili padati. Primjerice, zajednički otvoreni fondovi, uzajamni investicijski fondovi, partnerstva te određeni kooperativni subjekti mogu vlasnicima svojih udjela ili članovima dati pravo da u bilo kojem trenutku otkupe svoje udjele u izdavatelju za novac, što dovodi do klasifikacije udjela u posjedu vlasnika odnosno članova kao financijske obveze, izuzev onih instrumenata koji su u skladu s točkama 16.A i 16.B ili 16.C i 16.D klasificirani kao glavnički instrumenti. Međutim, klasifikacija instrumenta kao financijske obveze ne isključuje mogućnost upotrebe opisanih termina poput »vrijednost neto imovine koja pripada vlasnicima udjela« i »promjene u neto vrijednosti imovine koja pripada vlasnicima udjela« u temeljnim financijskim izvještajima subjekta koji nema temeljni kapital (poput nekih zajedničkih fondova ili udruženih fondova, vidi Ilustrativni primjer 7) ili objavljivanja dodatnih podataka kako bi se pokazalo

da ukupni udjeli svih članova uključuju stavke poput rezervi koje udovoljavaju definiciji kapitala, i instrumenata s opcijom prodaje koji joj ne udovoljavaju (vidi ilustrativni primjer 8).

19. Ako subjekt nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine kako bi namirio ugovornu obvezu, takva obveza udovoljava definiciji financijske obveze, izuzev onih instrumenata koji su u skladu s točkama 16.A i 16.B ili 16.C i 16.D klasificirani kao glavnički instrumenti. Primjerice:

- a) ograničenje mogućnosti subjekta da namiri ugovornu obvezu, poput nemogućnosti nabave strane valute ili potrebe za dobivanjem potvrde za plaćanje od strane nadzornih tijela, ne negira ugovornu obvezu subjekta ili ugovorno pravo imatelja vezano za taj instrument,
- b) ugovorna obveza koja ovisi o izvršenju prava na otkup druge ugovorne strane predstavlja financijsku obvezu budući da subjekt nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine.

20. Financijski instrument na temelju kojeg ugovorna obveza isporuke novca ili druge financijske imovine ne nastaje izravno, obvezu može stvoriti indirektno putem uvjeta ugovora. Primjerice:

- a) financijski instrument može sadržavati nefinancijsku obvezu koja se mora namiriti samo i isključivo ako subjekt ne izvrši raspodjele ili ne otkupi instrument. Ako subjekt može izbjeći prijenos novca ili druge financijske imovine samo namirom nefinancijske obveze, financijski instrument smatra se financijskom obvezom;
- b) financijski instrument je financijska obveza ako potvrđuje da će subjekt prilikom namire obveze isporučiti:
 - i) novac ili drugu financijsku imovinu, ili
 - ii) vlastite dionice za čiju se vrijednost ustanovi da značajno premašuje vrijednost novca ili druge financijske imovine.

Iako subjekt nema izravnu ugovornu obvezu isporuke novca ili financijske imovine, vrijednost alternativne namire u dionicama je takva da će subjekt izvršiti namiru u novcu. U svakom slučaju, imatelju je u suštini zagarantiran primitak iznosa koji je najmanje jednak opciji namire u novcu (vidi točku 21).

Namira vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta (točka 16(b))

21. Ugovor nije vlasnički instrument samo zato što može rezultirati primitkom ili isporukom vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. Subjekt može imati ugovorno pravo ili obvezu primiti ili isporučiti promjenjiv broj vlastitih dionica ili drugih vlasničkih instrumenata koji su promjenjivi, tako da fer vrijednost vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta koji trebaju biti primljeni ili isporučeni odgovara iznosu ugovornog prava ili obveze. Takvo ugovorno pravo ili obveza može biti izraženo u fiksnoj iznosu ili iznosu koji je djelomično ili u potpunosti promjenjiv ovisno o promjenama varijable, a da ta varijabla nije tržišna cijena vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta (npr. kamatna stopa, cijena robe ili cijena financijskog instrumenta). Dva primjera mogu biti, (a) ugovor o isporuci što je moguće više vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta čija je protuvrijednost jednaka izno-

su od 100 novčanih jedinica* i (b) ugovor o isporuci što je moguće više vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta čija je protuvrijednost jednaka iznosu 100 unci zlata. Takav ugovor predstavlja financijsku obvezu subjekta iako je subjekt mora ili može namiriti isporukom vlastitih vlasničkih instrumenata. Ovakav ugovor nije vlasnički instrument jer subjekt koristi promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata kao imovina namire ugovora. Sukladno tome, ugovor ne predstavlja preostali udio u imovini subjekta nakon umanjenja za sve obveze.

22. Izuzev kako je navedeno u točki 22.A, ugovor koji će subjekt namiriti (primitkom ili) isporukom fiksnog broja vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine, jest vlasnički instrument. Primjerice, izdana opcija na dionice koja drugoj ugovornoj strani pruža pravo kupnje fiksnog broja dionica subjekta po fiksnoj cijeni ili po fiksno utvrđenom iznosu nominale obveznica, predstavlja vlasnički instrument. Promjene fer vrijednosti ugovora koje proizlaze iz promjena tržišnih kamatnih stopa koje ne utječu na iznos novca ili druge financijske imovine koja treba biti plaćena ili primljena, ili broj vlasničkih instrumenata koji trebaju biti primljeni ili isporučeni, u trenutku namire ugovora ne utječu na klasifikaciju ugovora kao vlasničkog instrumenta. Sve primljene naknade (poput primljene premije za izdane opcije ili garancije (warrant) za vlastite dionice subjekta) priznaju se direktno u rezerve. Sve plaćene naknade (poput plaćenih premija za kupljene opcije) oduzimaju se direktno od rezervi. Promjene fer vrijednosti vlasničkog instrumenta ne priznaju se u financijskim izvještajima.

22.A Ako su vlastiti glavnički instrumenti koje subjekt nakon namire ugovora treba primiti ili isporučiti financijski instrumenti s opcijom prodaje koji imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju sve uvjete opisane u točkama 16.A i 16.B ili su instrumenti koji subjektu nameću obvezu da drugoj strani isporuči razmjern udjel u svojoj neto imovini samo prilikom likvidacije i koji imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju sve uvjete iz točaka 16.C i 16.D, ugovor je financijsko imovina ili financijska obveza. To uključuje ugovor koji će subjekt namiriti primitkom ili isporukom fiksnog broja vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine.

23. Iznimno od okolnosti opisanih u točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D, ugovor koji sadrži obvezu subjekta da kupi svoje vlastite vlasničke instrumente za novac ili drugu financijsku imovinu, uzrokuje nastanak financijske obveze u iznosu sadašnje vrijednosti iznosa otkupa (primjerice, u iznosu sadašnje vrijednosti terminske cijene reotkupa, izvršne cijene opcije ili drugog iznosa otkupa). Isti je slučaj i ako ugovor samostalno predstavlja vlasnički instrument. Primjer je i obveza subjekta da temeljem terminskog ugovora otkupi svoje vlastite vlasničke instrumente u zamjenu za novac. Ako je kod početnog priznavanja financijska obveza priznata u skladu s MRS-om 39, njezina fer vrijednost (sadašnja vrijednost iznosa otplate) reklasificira se iz rezervi. Nadalje, financijska obveza se mjeri u skladu s MRS-om 39. Ako ugovor ističe bez isporuke, knjigovodstvena vrijednost financijske obveze reklasificira se u rezerve. Ugovorna obveza subjekta da kupi svoje vlastite vlasničke instrumente predstavlja financijsku obvezu u iznosu sadašnje vrijednosti

iznosa otkupa, čak i ako obveza kupnje ovisi o realizaciji prava otkupa druge ugovorne strane (npr. izdana opcija prodaje koja ugovornoj strani daje pravo prodaje vlastitih vlasničkih instrumenata druge strane tom subjektu po fiksnoj cijeni).

24. Ugovor koji će namiriti subjekt koji isporučuje ili prima fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za promjenjiv iznos novca ili druge financijske imovine, je financijska imovina ili financijska obveza. Primjerice, ugovor na temelju kojeg subjekt treba isporučiti 100 vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za iznos novca koji je izračunan u protuvrijednosti 100 unci zlata.

Rezerviranja za nepredvidive namire

25. Financijski instrument može zahtijevati od subjekta isporuku novca ili druge financijske imovine ili drugi način namire koji će predstavljati financijsku obvezu, u slučaju nastanka ili izostanka neizvjesnih budućih događaja (ili razrješajem neizvjesnih okolnosti) na koje ni izdavatelj niti imatelj instrumenta ne mogu utjecati, poput promjene burzovnih indeksa, indeksa potrošačkih cijena, kamatne stope ili poreznih obveza, ili budućih prihoda, neto-prihoda ili omjera duga i vlastitog kapitala izdavatelja. Izdavatelj takvog instrumenta nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine (ili izvršiti namiru na način koji će predstavljati financijsku obvezu). Sukladno tome, instrument je financijska obveza izdavatelja, osim ako:

- dio rezerviranja za nepredviđene namire koje može zahtijevati namiru u novcu ili drugoj financijskoj imovini (ili na neki drugi način koji će predstavljati financijsku obvezu) nije stvaran, ili
- se od izdavatelja može zahtijevati da obvezu namiri u novcu ili drugoj financijskoj imovini (ili na drugi način koji će predstavljati financijsku obvezu) isključivo u slučaju likvidacije izdavatelja, ili
- instrument ima sva relevantna obilježja i ispunjava sve uvjete iz točaka 16.A i 16.B.

Opcije namire

26. **Ako derivativni financijski instrument daje jednoj strani pravo izbora načina namire (npr. izdavatelj ili imatelj mogu izabrati između namire u neto iznosu novca ili zamjenom dionica za novac), instrument se smatra financijskom imovinom ili financijskom obvezom, osim ako bi sve alternative namire rezultirale klasifikacijom instrumenta kao vlasničkog instrumenta.**
27. Primjer derivativnog financijskog instrumenta s opcijom namire koji predstavlja financijsku obvezu je opcija na dionice koju izdavatelj može po izboru namiriti u neto iznosu novca ili zamjenom vlastitih dionica za novac. Slično tome, pojedini ugovori o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine u zamjenu za vlastite vlasničke instrumente subjekta obuhvaćeni su ovim Standardom budući da se takvi ugovori mogu namiriti isporukom nefinancijske imovine, u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom (vidi točke 8-10). Takvi ugovori predstavljaju financijsku imovinu ili financijske obveze, a ne vlasničke instrumente.

Složeni financijski instrumenti (Vidi točke VP30-VP35 i Ilustrativne primjere 9-12)

28. **Izdavatelj nederivativnog financijskog instrumenta evaluira uvjete financijskog instrumenta kako bi utvrdio sadrži li taj instrument komponente obveze i kapitala. Te**

će se komponente klasificirati odvojeno kao financijske obveze, financijska imovina ili glavnički instrumenti, u skladu s točkom 15.

29. Subjekt zasebno priznaje komponente financijskog instrumenta koje (a) predstavljaju financijsku obvezu subjekta, i (b) imatelju instrumenta osiguravaju opciju konverzije tog instrumenta u vlasnički instrument subjekta. Primjerice, obveznica ili sličan instrument kojeg imatelj može konvertirati u fiksni broj redovnih dionica subjekta, predstavlja složeni financijski instrument. Sa stajališta subjekta, takav instrument sadrži dvije komponente: financijsku obvezu (obvezujući ugovor o isporuci novca ili druge financijske imovine) i vlasnički instrument (opcija kupnje koja imatelju osigurava pravo da, u određenom vremenskom razdoblju, konvertira instrument u fiksni broj redovnih dionica subjekta). Ekonomski učinak izdavanja takvog instrumenta je u suštini jednak istovremenom izdavanju dužničkog instrumenta s mogućnošću prijevremene namire i garancija (Warrant) za kupnju redovnih dionica, ili izdavanju dužničkog instrumenta s garancijom (Warrant) za kupnju dionica koja se može izdvojiti. Sukladno tome, u svim gore navedenim slučajevima, subjekt u izvještaju o financijskom položaju odvojeno prezentira komponente obveze od komponenti kapitala.
30. Klasifikacija komponenti obveza i kapitala konvertibilnog instrumenta nije revidirana kao rezultat promjene vjerojatnosti da će opcija konverzije biti izvršena, čak i kad bi izvršenje opcije rezultiralo potencijalno povoljnijim ekonomskim koristima za pojedine imatelje. Imatelji ne moraju uvijek reagirati na način koji se očekuje, budući da se, primjerice, porezne posljedice konverzije mogu razlikovati između imatelja. Nadalje, vjerojatnost konverzije mijenja se s vremenom na vrijeme. Ugovorne obveze subjekta o izvršenju budućih plaćanja ostaju otvorene do namire putem konverzije, dospjeća instrumenta ili neke druge transakcije.
31. MRS 39 propisuje mjerenje financijske imovine i financijskih obveza. Glavnički instrumenti su instrumenti koji potvrđuju iznos preostalog udjela u imovini subjekta nakon namire svih njegovih obveza. Sukladno tome, kada se početna knjigovodstvena vrijednost složenog financijskog instrumenta raspodijeli na komponente obveza i kapitala, komponenti kapitala se pripisuje iznos koji preostane nakon oduzimanja zasebno utvrđenog iznosa komponente obveze od fer vrijednosti instrumenta kao cjeline. Vrijednost bilo koje derivativne karakteristike (poput opcije kupnje) koja je ugrađena u složeni financijski instrument, osim komponenti kapitala (poput opcije konverzije kapitala), uključena je u komponentu obveza. Zbroj knjigovodstvenih vrijednosti komponenti obveza i kapitala kod početnog priznavanja uvijek odgovara iznosu fer vrijednosti instrumenta kao cjeline. Nikakva dobit ili gubitak ne nastaje kod početnog priznavanja i odvajanja pojedinih komponenti instrumenta.
32. Prema pristupu opisanom u točki 31, izdavatelj obveznice koja se može konvertirati u redovne dionice najprije određuje knjigovodstvenu vrijednost komponente obveze mjerenjem fer vrijednosti slične obveze (uključujući sve ugrađene derivativne karakteristike koje nisu povezane s kapitalom) kojoj nije pridružena komponenta kapitala. Knjigovodstvena vrijednost vlasničkog instrumenta kojeg predstavlja opcija konverzije instrumenta u redovne dionice se tada utvrđuje oduzimanjem fer vrijednosti financijske obveze od fer vrijednosti složenog financijskog instrumenta kao cjeline.

Trezorske dionice (vidi točku VP36)

33. Ako subjekt otkupi svoje vlastite vlasničke instrumente, ti se instrumenti (»trezorske dionice«) oduzimaju od kapitala. Nikakav dobitak ni gubitak ne priznaje se u dobit ili gubitak, kod kupnje, prodaje, izdavanja ili poništenja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta. Takve trezorske dionice mogu se kupiti i držati od strane subjekta ili drugih članica konsolidirane grupe. Plaćena ili primljena naknada priznaje se direktno u rezerve.
34. Iznos trezorskih dionica koje drži subjekt objavljuje se odvojeno u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama, u skladu s MRS-om 1 Prezentiranje financijskih izvještaja. Ako subjekt otkupi svoje vlastite vlasničke instrumente od povezanih stranaka, podaci o tome se objavljuju u skladu s MRS-om 24 Objavljivanje povezanih strana.

Kamate, dividende, gubici i dobiti (vidi točku VP37)

35. Kamate, dividende, gubici i dobiti koji se odnose na određeni financijski instrument ili komponentu koja predstavlja financijsku obvezu, priznaju se kao prihod ili rashod u dobit ili gubitak. Raspodjele imateljima vlasničkog instrumenta subjekt direktno oduzima od rezervi, umanjeno za pripadajuće porezne dobitke. Transakcijski troškovi vlasničke transakcije, osim troškova izdavanja vlasničkog instrumenta koji se direktno pripisuju stjecanju poslovanja (koje se računovodstveno priznaje u skladu s MRS 22), računovodstveno se priznaju kao umanjene kapitala, umanjeno za pripadajuće porezne dobitke.
36. Klasifikacija financijskog instrumenta kao financijske obveze ili vlasničkog instrumenta određuje da li će se kamate, dividende, gubici i dobiti koji se odnose na taj instrument priznati kao prihod ili trošak u dobit ili gubitak. Sukladno tome, isplata dividendi plativih na dionice koje su u potpunosti priznate kao obveze, priznaje se kao trošak, na isti način na koji se priznaju kamate na obveznice. Slično tome, dobiti i gubici od otkupa ili refinanciranja financijskih obveza priznaju se u dobit ili gubitak, dok se otkup ili refinanciranje vlasničkih instrumenata priznaje kao promjena u kapitalu. Promjene fer vrijednosti vlasničkog instrumenta ne priznaju se u financijskim izvještajima.
37. Prilikom izdavanja ili kupnje vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta redovno nastaju različiti troškovi. Ti troškovi mogu uključivati troškove registracije i ostale zakonske troškove, naknade za usluge pravnog, računovodstvenog i ostalih vrsta profesionalnog savjetovanja, troškove tiskanja i takse. Transakcijski troškovi vlasničke transakcije računovodstveno se priznaju kao umanjeno od iznosa kapitala i rezervi, umanjeno za porezne dobitke ako predstavljaju inkrementalne troškove direktno povezane s vlasničkom transakcijom koji bi se inače mogli izbjeći. Troškovi proizašli iz vlasničke transakcije koja je prekinuta priznaju se kao trošak.
38. Transakcijski troškovi izdavanja složenog financijskog instrumenta raspoređuju se na komponente obveza i kapitala instrumenta razmjerno rasporedu primitaka. Transakcijski troškovi koji se zajedno odnose na više od jedne transakcije (na primjer, troškovi istovremene ponude jednog dijela dionica i uvrštenja drugog dijela dionica na burzu) raspoređuju se na te transakcije na način koji odgovara i u skladu je s raspoređivanjem koje se vrši sa sličnim transakcijama.
39. Iznos transakcijskih troškova koji nastaju oduzimanjem od kapitala u razdoblju, prikazuje se odvojeno, sukladno odred-

bama MRS-a 1 Prezentiranje financijskih izvještaja. Povezani iznos poreza na dobit koji je priznat direktno u rezervama uključuje se u ukupan iznos sadašnjeg i odgođenog poreza na dobit koji se dodaje ili oduzima od kapitala i prikazuje u skladu s MRS-om 12 Porez na dobit.

40. Dividende klasificirane kao trošak mogu u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili gubitak (ako se prezentira) biti prikazane zajedno s kamatama na ostale obveze ili kao zasebna stavka. Uz zahtjeve koje propisuje ovaj Standard, objavljivanje kamata i dividendi podliježe zahtjevima MRS-a 1 i MRS-a 30 Objavljivanja u financijskim izvještajima banaka i sličnim financijskim institucijama. U određenim okolnostima, zbog razlika između kamata i dividendi koje su povezane s mogućnošću odbitka u poreznom smislu, preporučuje se odvojeno objavljivanje ovih stavki u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili odvojeno dobit ili gubitak (ako se prezentira). Objavljivanje učinka poreza vrši se u skladu s MRS-om 12.
41. Dobici i gubici koji se odnose na promjenu knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze priznaju se kao prihod ili trošak u dobit ili gubitak, čak i kad se odnose na instrument koji uključuje pravo u preostalom udjelu u imovini subjekta u zamjenu za novac ili drugu financijsku imovinu (vidi točku 18(b)). Prema MRS-u 1, subjekt priznaje odvojeno svu dobit ili gubitak koji proizlazi iz ponovnog mjerenja takvog instrumenta u dobit ili gubitak kada je isti značajan za pojašnjenje poslovanja subjekta.

Prijeboj financijske imovine i financijske obveze (vidi točke VP38 i VP39)

42. **Financijska imovina i financijska obveza će se prebiti i neto-iznos prikazati u izvještaju o financijskom položaju samo i isključivo onda ako subjekt:**
- ima zakonski provedivo pravo prijeboja priznatih iznosa, i
 - namjerava ili namiriti neto-iznos, ili realizirati imovinu i istovremeno namiriti obvezu.

Kod knjiženja prijenosa financijske imovine koja ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja, subjekt neće izvršiti prijeboj prenesene imovine i povezane obveze (vidi MRS 39, točka 36).

43. Ovaj Standard zahtijeva prezentiranje neto financijske imovine i obveza kada isto odražava očekivane buduće novčane tokove subjekta koji proizlaze iz namire dvaju ili više zasebnih financijskih instrumenata. Ako subjekt ima pravo primiti ili platiti jedan neto iznos i namjerava isto izvršiti, subjekt, u suštini, ima samo jednu financijsku imovinu ili financijsku obvezu. U drugim se okolnostima financijska imovina i financijske obveze prikazuju zasebno, sukladno njihovim obilježjima, kao izvori ili obveze subjekta.
44. Prijeboj priznate financijske imovine i priznate financijske obveze i prikazivanje neto iznosa razlikuje se od prestanka priznavanja financijske imovine ili financijskih obveza. Iako prijeboj ne uzrokuje priznavanje dobiti ili gubitka, prestanak priznavanja financijskog instrumenta ne rezultira samo uklanjanjem prethodno priznate bilančne stavke, već također može rezultirati priznavanjem dobiti ili gubitka.
45. Pravo na prijeboj predstavlja zakonsko pravo dužnika da, na temelju ugovora ili na drugi način, namiri ili na drugi način eliminiira cijeli ili dio iznosa dospjele obveze vjerovnika prijebojem te dospjele obveze i s dugovanjem vjerov-

- nika. U posebnim okolnostima dužnik može imati zakonsko pravo prijebaja dugovanja trećih osoba s dospjelim iznosom vjerovnika, pod uvjetom da između triju stranaka postoji ugovor kojim je jasno definirano pravo dužnika na prijebaj. Budući da je pravo prijebaja zakonsko pravo, uvjeti koji reguliraju to pravo mogu se razlikovati u različitim zakonodavstvima te se mora pažljivo razmotriti koji su zakoni primjenjivi na odnose između relevantnih strana.
46. Postojanje zakonski provedivog prava prijebaja financijske imovine i financijske obveze utječe na prava i obveze povezane s financijskom imovinom i financijskom obvezom i mogu utjecati na izloženost subjekta kreditnom riziku i riziku likvidnosti. Međutim, postojanje ovog prava samo po sebi nije dostatna osnova za prijebaj. U nedostatku namjere izvršenja tog prava ili istovremene namire, pravo prijebaja ne utječe na iznos i vrijeme budućih novčanih tokova subjekta. Ako subjekt namjerava realizirati pravo prijebaja ili istovremene namire, prezentiranje neto imovine i obveza adekvatnije odražava iznose i vremenske okvire očekivanih budućih novčanih tokova te rizika kojima su ti novčani tokovi izloženi. Namjera jedne ili objiju strana da izvrši neto namiru bez zakonskog prava na takvu namiru, nije dovoljna kako bi opravdala sam prijebaj, budući da prava i obveze povezane s pojedinom financijskom imovinom ili financijskom obvezom ostaju nepromijenjene.
47. Na namjeru subjekta da namiri određenu imovinu i obveze može utjecati uobičajena poslovna praksa, zahtjevi financijskih tržišta i druge okolnosti koje mogu ograničiti mogućnost neto ili istovremene namire. Ako subjekt ima pravo prijebaja, ali ne namjerava provesti neto namiru ili realizirati imovinu i namiriti obvezu istovremeno, utjecaj prava na izloženost subjekta kreditnom riziku objavljuje se u skladu s točkom 76.
48. Istovremena namira dvaju financijskih instrumenata može nastati, primjerice, kroz poslovanje institucije koja obavlja namiru na organiziranom financijskom tržištu ili u izravnoj razmjeni. U ovim su okolnostima novčani tokovi, u suštini, jednaki jednom neto iznosu i nema izloženosti kreditnom riziku ili riziku likvidnosti. U drugim okolnostima subjekt može namiriti dva instrumenta primanjem ili plaćanjem odvojenih iznosa, time postati izložen kreditnom riziku za cjelokupni iznos imovine ili riziku likvidnosti za cjelokupni iznos obveze. Takve izloženosti riziku mogu biti značajne, iako su relativno kratke. Sukladno tome, realizacija financijske imovine i namira financijske obveze smatraju se istovremenim samo ako transakcije nastaju u istom trenutku.
49. Uvjeti iz točke 42 uglavnom nisu zadovoljeni i prijebaj nije prikladan ako:
- a) se nekoliko različitih financijskih instrumenata koristi u svrhu stvaranja različitih obilježja jednog financijskog instrumenta (»sintetički instrument«),
 - b) financijska imovina i financijske obveze proizlaze iz financijskih instrumenata koji imaju istu osnovnu izloženost riziku (primjerice, imovina i obveze u portfelju terminkih ugovora ili drugih derivativnih instrumenata), ali uključuju različite ugovorne strane,
 - c) financijska ili druga imovina založena je kao jamstvo za založne (non-recourse) financijske obveze,
 - d) financijska imovina uložena je u fond od strane dužnika za potrebe namirenja obveze bez da je ta imovina prihvaćena za namiru obveze od strane vjerovnika (primjerice, ugovor o formiranju fonda za otplatu dugova (sinking fund)), ili
- e) očekuje se da će se obveze proizašle iz događaja iz kojih nastaju gubici nadoknaditi od trećih osoba na temelju potraživanja za namiru štete prema ugovoru o osiguranju.
50. Subjekt koji obavlja više transakcija financijskim instrumentima sa samo jednom povezanom stranom može sklopiti sporazum o master prijebaju s tom stranom. Takav sporazum omogućava neto namiru svih financijskih instrumenata pokrivenih ugovorom u slučaju nenamire ili prestanka bilo kojeg ugovora. Ove ugovore redovito sklapaju financijske institucije kako bi se zaštitile od gubitaka u slučaju stečaja ili drugih okolnosti zbog kojih povezana strana nije u mogućnosti namiriti svoje obveze. Sporazum o master prijebaju obično propisuje pravo prijebaja koje stupa na snagu i utječe na realizaciju ili namiru pojedine financijske imovine i financijskih obveza samo nakon utvrđenih slučajeva neplaćanja ili drugih okolnosti čiji se nastanak ne očekuje tijekom redovnog poslovanja. Sporazum o master prijebaju ne pruža osnovu za prijebaj, osim ako nisu zadovoljena oba kriterija iz točke 42. Ako financijska imovina i financijske obveze koje su predmet sporazuma o master prijebaju nisu prebijeni, učinak sporazuma na izloženost subjekta kreditnom riziku objavljuje se u skladu s točkom 76.

Objavljanje

51. – 95. Brisano.

Datum stupanja na snagu

96. Ovaj se Standard primjenjuje na godišnja razdoblja s početkom na ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Ovaj se Standard ne primjenjuje na godišnja razdoblja s početkom prije 1. siječnja 2005. osim ako se također ne primjenjuje MRS 39 (objavljen u prosincu 2003. godine), uključujući dopune iz ožujka 2004. godine. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblje s početkom prije 1. siječnja 2005., tu činjenicu mora objaviti.

96.A Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze temeljem likvidacije (izmjene i dopune MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008. godine, nalažu da se financijski instrumenti koji sadrže sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D razvrstaju kao glavnički instrumenti, njima su izmijenjene točke 11., 16., 17.-19., 22., 23., 25., VP13, VP14 i VP27 i dodane točke 16.A-16.F, 22.A, 96.B, 96.C, 97.C, VP14.A-VP14.J i VP.29A. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te istovremeno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS-a 1, MRS-a 39, MSFI-ja 7 i IFRIC-a 2.

96.B Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze temeljem likvidacije uveli su ograničenja izuzeća od djelokruga; stoga subjekt ne smije izuzeća primjenjivati analogijom.

96.C Klasifikacija instrumenata uz primjenu izuzeća je ograničena na obračunavanje takvog instrumenta sukladno MRS-u 1, MRS-u 32, MRS-u 39 i MSFI-ju 7. Takav instrument se

prema drugim uputama, primjerice MSFI-ju 2 »Isplate s temelja dionica«, ne smatra vlasničkim instrumentom.

- 97 **Ovaj se Standard primjenjuje retroaktivno.**
- 97.A **MRS-om 1 (izmijenjen 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenja točka 40. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.**
- 97.C Kod primjene izmjena i dopuna opisanih u točki 96.A, subjekt je dužan razdvojiti složeni financijski instrument s obvezom isporuke drugoj strani razmjernog udjela u neto imovini subjekta samo prilikom likvidacije u odvojenu komponentu obveze i odvojenu komponentu kapitala. Ako komponenta obveze više nije otvorena, retroaktivna primjena tih izmjena i dopuna na MRS 32 bi podrazumijevala razdvajanje dvaju komponenata kapitala. Prva komponenta bi bila u sklopu zadržane dobiti i predstavljala bi kumulativne prirasle kamate na komponentu obveze. Druga komponenta bi predstavljala prvotnu komponentu kapitala. Stoga subjekt ne mora razdvajati te dvije komponente ako komponenta obveze na datum primjene izmjena i dopuna više nije otvorena.
- 97.D Točka 4. je izmijenjena kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. je izmijenjena kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene i dopune točke 3. MSFI-ja 7, točke 1. MRS-a 28 i točke 1. MRS-a 31 izdane u svibnju 2008. godine. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene i dopune primijeniti prospektivno.

Povlačenje ostalih objava

- 98 Ovaj Standard zamjenjuje MRS 32 Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje izmijenjen 2000. godine.
- 99 Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja:
- SIC – 5 Klasifikacija financijskih instrumenata – rezerviranja za nepredviđene namire,
 - SIC – 16 Temeljni kapital – ponovno stjecanje vlasničkih instrumenata (trezorske dionice), i
 - SIC – 17 Kapital – troškovi vlasničkih transakcija.
- 100 Ovim Standardom povlači se Nacrt SIC-a N34 Financijski instrumenti – instrumenti ili prava naplativa od strane imatelja.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 33 *Zarade po dionici*

Cilj

- Cilj ovog Standarda je propisati načela za određivanje i prikazivanje zarade po dionici kako bi se unaprijedilo uspoređivanje uspješnosti različitih subjekata unutar istog razdoblja izvještavanja te različitih razdoblja izvještavanja za isti subjekt. Iako zarade po dionici imaju ograničenja zbog

različitih računovodstvenih politika koje se mogu koristiti za određivanje »zarade«, dosljedno definiran zajednički nazivnik poboljšava financijsko izvještavanje. Ovaj Standard je usredotočen na nazivnik izračuna zarade po dionici.

Djelokrug

- Ovaj Standard će se primijeniti na:
 - odvojene ili pojedinačne financijske izvještaje subjekta:
 - čijim redovnim dionicama se trguje na uređenom tržištu (domaća ili inozemna burza ili OTC tržište, uključujući lokalna i regionalna tržišta) ili
 - koji je predao, ili je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugom regulatornom tijelu u svrhu izdavanja redovnih dionica na uređenom tržištu; i
 - konsolidirane financijske izvještaje grupe ako matica:
 - ima redovne dionice kojima se trguje na uređenom tržištu (domaća ili inozemna burza ili OTC tržište, uključujući lokalna i regionalna tržišta) ili
 - je predala, ili je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugom regulatornom tijelu u svrhu izdavanja redovnih dionica na uređenom tržištu.
- Subjekti koji objavljuju zaradu po dionici trebaju izračunati i objaviti zaradu po dionici u skladu s ovim Standardom.
- Kad subjekt prezentira konsolidirane financijske izvještaje i odvojene financijske izvještaje pripremljene u skladu s MRS 27 – Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, objavljivanja koja traži ovaj Standard prezentira samo na osnovi konsolidiranih informacija. Subjekt koji odluči objaviti zaradu po dionici na osnovi svojih odvojenih financijskih izvještaja treba prikazati takve informacije o zaradi po dionici samo u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti. Subjekt neće prikazati takve informacije o zaradi po dionici u konsolidiranim financijskim izvještajima.
- Ako subjekt prezentira komponente dobiti ili gubitka u zasebnom dobit ili gubitak kao što je opisano u točki 81. MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.), prezentira zarade po dionici samo u tom zasebnom izvještaju.

Definicije

- Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Antirazrjeđivanje je povećanje zarada po dionici ili smanjenje gubitka po dionici nastalo pod pretpostavkom da su konvertibilni instrumenti konvertirani, opcije ili varanti iskorišteni, ili redovne dionice izdane nakon ispunjavanja određenih uvjeta.

Sporazum o potencijalnim dionicama je sporazum o izdavanju dionica koji ovisi o zadovoljenju određenih uvjeta.

Potencijalne redovne dionice su redovne dionice koje se mogu izdati za malu novčanu ili drugu naknadu ili besplatno nakon ispunjavanja određenih uvjeta iz sporazuma o potencijalnim dionicama.

Razrjeđivanje je smanjenje zarada po dionici ili povećanje gubitka po dionici nastalo pod pretpostavkom da su konvertibilni instrumenti konvertirani, opcije ili varanti

iskorišteni, ili redovne dionice izdane nakon ispunjavanja određenih uvjeta.

Opcije, varanti ili njihovi ekvivalenti su financijski instrumenti koji daju držatelju pravo na kupnju redovnih dionica.

Redovna dionica je glavnički instrument koji je podređen svim drugim skupinama glavničkih instrumenata.

Potencijalno redovna dionica je financijski instrument ili drugi ugovor koji može držatelju dati pravo na redovne dionice.

Prodajne opcije na redovne dionice su ugovori koji daju držatelju pravo na prodaju redovnih dionica po cijeni određenoj za to razdoblje.

6. Redovne dionice sudjeluju u dobiti razdoblja samo nakon sudjelovanja drugih vrsta dionica poput povlaštenih dionica. Subjekt može imati više skupina redovnih dionica. Redovne dionice iste skupine imaju ista prava na dividende.
7. Primjeri potencijalnih redovnih dionica jesu:
 - (a) dužnički instrumenti ili glavnički instrumenti, uključujući povlaštene dionice koje se mogu pretvoriti u redovne dionice;
 - (b) opcije i varanti;
 - (c) dionice koje se izdaju nakon što su zadovoljeni uvjeti koji proizlaze iz ugovornih odnosa poput kupnje subjekta ili druge imovine.
8. Izrazi definirani u MRS 32 Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje su korišteni u ovom Standardu u značenjima navedenim u točki 11. MRS-a 32, ukoliko nije drugačije napomenuto. MRS 32 definira financijske instrumente, financijsku imovinu, financijske obveze, glavničke instrumente i fer vrijednost te daje smjernice o primjeni tih definicija.

Mjerenje

Osnovne zarade po dionici

9. Subjekt treba izračunati osnovne zarade po dionici za dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta te, ako je prikazano, dobit ili gubitak iz poslovanja pripisiv tim dioničarima.
10. Osnovne zarade po dionici trebaju se izračunavati dijeljenjem dobiti ili gubitka pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta (brojnik) ponderiranim s prosječnim brojem valjanih redovnih dionica (nazivnik) tijekom razdoblja.
11. Cilj informacija o osnovnim zaradama po dionici je dati razmjer udjela svake redovne dionice matičnog subjekta u rezultatu subjekta tijekom izvještajnog razdoblja.

Zarade

12. U svrhu izračunavanja osnovnih zarada po dionici, iznosi pripisivi redovnim dioničarima matičnog subjekta glede:
 - (a) dobiti ili gubitka iz neprekinuta redovita poslovanja koji je pripisiv matičnom subjektu; i
 - (b) dobiti ili gubitka koji je pripisiv matičnom subjektu činit će iznosi u (a) i (b) usklađeni za iznose nakon oporezivanja ili povlaštene dividende, razlike nastale po podmirenju povlaštenih dionica i ostalih sličnih efekata ili povlaštenih dionica klasificiranih kao kapital.

13. Sve stavke prihoda i rashoda pripisive redovnim dioničarima matičnog subjekta, koje su priznate u nekom razdoblju, uključujući porezne rashode i dividende na povlaštene dionice koje su klasificirane kao obveze, uključuju se u određivanje dobiti ili gubitka za razdoblje pripisivo redovnim dioničarima matičnog subjekta (vidi MRS 1).
14. Iznos povlaštenih dividendi nakon oporezivanja koji se oduzima od dobiti ili gubitka je:
 - (a) iznos nakon oporezivanja bilo kojih povlaštenih dividendi na nekumulativne povlaštene dionice objavljene u određenom razdoblju; i
 - (b) iznos nakon oporezivanja povlaštenih dividendi za kumulativne povlaštene dionice razdoblja, bez obzira jesu li dividende objavljene ili ne. Iznos povlaštenih dividendi razdoblja neće uključivati iznos bilo kojih povlaštenih dividendi za kumulativne povlaštene dionice isplaćene ili objavljene tijekom tekućeg razdoblja, a odnose se na prethodna razdoblja.
15. Povlaštene dionice koje osiguravaju nisku početnu dividendu u svrhu kompenzacije subjekta radi prodaje povlaštenih dionica uz diskont, ili dividendu iznad tržišnog iznosa u kasnijim razdobljima u svrhu kompenzacije ulagatelja za kupnju povlaštenih dionica po premiji, ponekad se zovu povlaštene dionice s rastućom stopom. Bilo koji diskont ili premija prvotnog izdavanja na povlaštene dionice s rastućom stopom amortizira se na zadržanu dobit primjenom metode efektivne kamate te se tretira kao povlaštena dividenda u svrhu izračunavanja zarada po dionici.
16. Povlaštene dionice mogu se ponovno kupiti, ako subjekt držateljima podnese ponudu tenderom. Višak fer vrijednosti naknade plaćene povlaštenim dioničarima iznad knjigovodstvene vrijednosti povlaštenih dionica predstavlja dobit povlaštenih dioničara te teret na zadržanu dobit subjekta. Taj iznos oduzima se u izračunu dobiti ili gubitka pripisivog redovnim dioničarima matičnog subjekta.
17. Subjekt može potaknuti ranu konverziju konvertibilnih povlaštenih dionica povoljnim promjenama prvotnih uvjeta konverzije ili plaćanjem dodatne naknade. Višak fer vrijednosti redovnih dionica ili neke druge naknade iznad fer vrijednosti redovnih dionica izdane prema prvotnim uvjetima konverzije predstavlja dobit povlaštenih dioničara te se oduzima u izračunu dobiti ili gubitka pripisivog redovnim dioničarima matičnog subjekta.
18. Bilo koji višak knjigovodstvene vrijednosti povlaštenih dionica iznad fer vrijednosti naknade koja bi ih podmirila dodaje se u izračunu dobiti ili gubitka pripisivog redovnim dioničarima matičnog subjekta.

Dionice

19. U svrhu izračunavanja osnovne zarade po dionici, broj redovnih dionica treba biti ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica tijekom razdoblja.
20. Ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica tijekom razdoblja ukazuje na mogućnost da se iznos dioničkog kapitala mijenjao tijekom razdoblja, i to kao rezultat većeg ili manjeg broja dionica koje su bile neisplaćene u neko vrijeme. Ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica na početku razdoblja, usklađen s brojem redovnih dionica koje su ponovno kupljene ili izdane tijekom razdoblja, a pomnožen s ponderiranim vremenskim faktorom. Ponderirani

- vremenski faktor je broj dana tijekom kojih su dionice neisplaćene kao razmjerni ukupnog broja dana toga razdoblja. Međutim, u mnogim se slučajevima koristi razumna aproksimacija ponderiranog prosjeka.
21. Dionice su u pravilu uključene u ponderirani prosječni broj dionica od dana kada se može potraživati naknada (a to je obično datum izdavanja), primjerice:
- redovne dionice izdane u zamjenu za novac uključuju se kada se novac može potraživati;
 - redovne dionice izdane kod dobrovoljnog ponovnog ulaganja dividendi na redovne ili povlaštene dionice uključuju se pri ponovnom ulaganju dividendi;
 - redovne dionice izdane kao rezultat konverzije dužničkog instrumenta u redovne dionice uključuju se od datuma kada se prestaju obračunavati kamate;
 - redovne dionice izdane umjesto kamata ili kapitala na druge financijske instrumente uključuju se od datuma kada se prestaju obračunavati kamate;
 - redovne dionice izdane u zamjenu za podmirenje obveze subjekta uključuju se od datuma podmirenja;
 - redovne dionice izdane kao naknada za stjecanje imovine, osim novca uključuju se od datuma kada je stjecanje priznato; i
 - redovne dionice izdane za pružanje usluga subjektu uključuju se po pružanju usluga.
- Vrijeme uključivanja redovnih dionica određuje se prema određenim uvjetima vezanima uz njihovo izdavanje. Sadržaj bilo kojeg ugovora u svezi s izdavanjem bio je predmetom razmatranja.
22. Redovne dionice izdane kao dio naknade za kupnju poslovnog spajanja uključuju se u ponderirani prosječni broj dionica od datuma stjecanja, budući da stjecatelj u svoj dobit ili gubitak uključuje dobitke i gubitke stečenog subjekta od tog datuma.
23. Redovne dionice koje će se izdati po konverziji instrumenta koji je obvezno konvertibilan uključuju se u izračun osnovnih zarada po dionici od datuma kada je ugovor sklopljen.
24. Potencijalne dionice tretiraju se kao valjane i uključene su u izračun osnovnih zarada po dionici samo od datuma kada se zadovolje svi potrebni uvjeti (tj. kada dođe do tih događaja). Kod dionica koje se izdaju samo nakon protoka vremena ne radi se o potencijalnim dionicama, jer je protek vremena sigurna stvar.
25. Valjane redovne dionice koje je moguće vratiti (tj. opozvati) ne tretiraju se kao valjane te se isključuju iz izračuna osnovnih zarada po dionici do datuma kada dionice više nisu predmetom opoziva.
26. **Ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica tijekom razdoblja i za sva prikazana razdoblja treba uskladiti za poslovne događaje, osim konverzija potencijalnih redovnih dionica kojima je, bez usporednih promjena resursa, promijenjen broj valjanih redovnih dionica.**
27. Redovne dionice mogu se izdati ili se broj valjanih redovnih dionica može smanjiti bez usporednih promjena resursa. Primjeri su kako slijedi:
- kapitalizacija ili besplatno izdavanje dionica (ponekad poznato kao dividenda u obliku dionica);
 - element besplatnosti u bilo kojem drugom izdavanju, primjerice element besplatnosti u pravu izdavanja postojećim dioničarima;
 - razbijanje dionica; i
 - okrupnjavanje dionica (konsolidacija dionica).
28. Kod kapitalizacije, besplatnog izdavanja ili razbijanja dionica redovne se dionice izdaju postojećim dioničarima bez dodatne naknade. Stoga se broj valjanih redovnih dionica povećava bez povećanja izvora. Broj valjanih redovnih dionica prije toga događaja se usklađuje za razmjernu promjenu broja valjanih redovnih dionica kao da je događaj nastao na početku najranijeg prikazanog razdoblja. Primjerice, kod izdavanja dvije besplatne dionice na jednu redovnu broj valjanih redovnih dionica prije toga izdavanja množi se faktorom tri da se dobije novi ukupan broj redovnih dionica, ili faktorom dva da se dobije broj dodatnih redovnih dionica.
29. Konsolidacija redovnih dionica općenito smanjuje broj valjanih redovnih dionica bez usporednog smanjenja u resursima. Međutim, kada se cjelokupni efekt održava u ponovnoj kupnji dionica po fer vrijednosti, smanjenje broja valjanih redovnih dionica je rezultat usporednog smanjenja resursa. Kao primjer može poslužiti konsolidacija dionica u kombinaciji s posebnom dividendom. Ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica u razdoblju u kojem se odvija kombinirana transakcija usklađuje se za smanjenje broja redovnih dionica od datuma kada je priznata posebna dividenda.
- Razrijeđene zarade po dionici**
30. **Subjekt treba obračunavati razrijeđene zarade po iznosima dionica za dobit i gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta i, ako je prikazano, dobit ili gubitak od neprekinuta redovita poslovanja pripisivo navedenim dioničarima.**
31. **U svrhu izračunavanja razrijeđenih zarada po dionici, subjekt treba uskladiti dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta i ponderirani prosječni broj valjanih dionica, za učinke svih razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica.**
32. Cilj razrijeđenih zarada po dionici dosljedan je cilju osnovnih zarada po dionici i osigurati razmjerni udjel svake redovne dionice u odnosu na rezultate poslovanja nekog subjekta i dok daju efekte na sve razrjeđive potencijalne valjane redovne dionice tijekom razdoblja. Kao rezultat toga:
- dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta povećava se za iznos dividendi i kamata poslije poreza koje su priznate u razdoblju razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica i usklađene za druge promjene prihoda ili rashoda koji bi mogli proizaći iz konverzije razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica; i
 - ponderirani prosječni broj valjanih redovnih dionica povećava se ponderiranim prosječnim brojem dodatnih redovnih dionica koje bi mogle biti valjane uz pretpostavku konverzije svih razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica.
- Zarade**
33. **U svrhu izračunavanja razrijeđene zarade po dionici, subjekt treba uskladiti dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta, izračunano u skladu s točkom 12, sa sljedećim učincima poslije poreza:**
- dividende ili druge stavke vezane za razrjeđive potencijalne redovne dionice koje su bile oduzete u

- izračunavanju dobiti ili gubitka pripisivog redovnim dioničarima matičnog subjekta, izračunano u skladu s točkom 12;
- (b) priznatim kamatama u razdoblju vezanom za potencijalne razrjeđive redovne dionice; i
- (c) bilo koje druge promjene prihoda ili rashoda koje bi mogle proizaći iz konverzije razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica.
34. Nakon što su potencijalne redovne dionice konvertirane u redovne dionice, stavke utvrđene u točki 33(a)- (c) više se ne pojavljuju. Umjesto toga će nove redovne dionice sudjelovati u dobiti ili gubitku pripisivom redovnim dioničarima matičnog subjekta. Stoga je dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima, a što je izračunano u skladu s točkom 12, usklađen za stavke utvrđene u točki 33(a)- (c) i bilo koje povezane poreze. Rashodi povezani s potencijalnim redovnim dionicama uključuju troškove transakcija i diskonte koji se iskazuju u skladu s metodom efektivne kamate (vidi točku 9. MRS-a 39, Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje, revidiran 2003.).
35. Konverzija nekih potencijalnih redovnih dionica može dovesti do kasnijih promjena prihoda i rashoda. Primjerice, smanjenja rashoda za kamate vezanih za potencijalne redovne dionice i s time povezano povećanje dobiti ili smanjenje gubitka može dovesti do povećanja rashoda vezanog za nediskrecijski plan sudjelovanja zaposlenih u podjeli dobiti. U cilju izračunavanja razrijeđenih zarada po dionici, dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta usklađuje se za kasnije promjene prihoda ili rashoda.

Dionice

36. U svrhu izračunavanja razrijeđenih zarada po dionici, broj redovnih dionica treba biti ponderirani prosječni broj redovnih dionica izračunan u skladu s točkama 19. i 26, plus ponderirani prosječni broj redovnih dionica koje bi se izdale za konverziju svih potencijalnih razrjeđivih redovnih dionica u redovne dionice. Razrjeđive potencijalne redovne dionice smatraju se konvertiranima u redovne dionice na početku razdoblja ili poslije, odnosno na datum izdavanja potencijalnih redovnih dionica.
37. Razrjeđive potencijalne redovne dionice utvrđivat će se neovisno za svako prikazano razdoblje. Broj razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica uključeni u godišnje razdoblje do datuma izvještavanja ne predstavlja ponderirani prosjek razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica uključenih u izračun za svako pojedinačno međurazdoblje.
38. Potencijalne redovne dionice ponderirane su za razdoblje u kojem su valjane. Potencijalne redovne dionice koje su povučene ili kojima je dozvoljeno da isteknu tijekom razdoblja uključene su u izračun razrijeđenih zarada po dionici samo za dio razdoblja tijekom kojeg su valjane. Potencijalne redovne dionice koje su konvertirane u redovne dionice tijekom razdoblja uključene su u izračun razrijeđenih zarada po dionici od početka razdoblja do datuma konverzije; od datuma konverzije, povezane redovne dionice uključene su osnovne i razrijeđene zarade po dionici.
39. Broj redovnih dionica koje bi se mogle izdati kod konverzije razrjeđivih potencijalnih redovnih dionica određuje se prema uvjetima potencijalnih redovnih dionica. Kada postoji više od jedne osnove za konverziju, ovo izračunavanje pre-
- postavlja najpovoljniju stopu konverzije ili cijenu izvršenja sa stajališta držatelja potencijalnih redovnih dionica.
40. Ovisno društvo, zajednički pothvat ili pridruženi subjekt mogu subjektima osim matičnom subjektu, pothvatniku ili ulagaču izdati potencijalne redovne dionice koje su konvertibilne ili u redovne dionice ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta ili u redovne dionice matičnog subjekta, pothvatnika ili ulagača (izvještajni subjekt). Ako ove potencijalne redovne dionice ovisnog društva, zajedničkoga pothvata ili pridruženog subjekta imaju učinak razrjeđivosti na osnovne zarade po dionici izvještajnog subjekta, one se uključuju u izračunavanje razrjeđivih zarada po dionici.

Potencijalne razrjeđive redovne dionice

41. S potencijalnim redovnim dionicama treba postupati kao s razrjeđivim dionicama kada, i samo kada, se njihovom konverzijom u redovne dionice smanjuju zarade po dionici ili povećava gubitak po dionici iz neprekinuta redovita poslovanja.
42. Subjekt koristi dobit ili gubitak iz neprekinuta redovita poslovanja pripisivog matičnom subjektu kao »kontrolni broj« koji se koristi da se utvrdi jesu li potencijalno redovite dionice razrjeđive ili nerazrjeđive. Dobit ili gubitak iz neprekinuta redovita poslovanja pripisivog matičnom subjektu usklađen je u skladu s točkom 12. i isključuje stavke koje se odnose na prekinuto poslovanje.
43. Potencijalne redovne dionice jesu nerazrjeđive kada njihova konverzija u redovne dionice povećava zarade po dionici ili smanjuje gubitak po dionici iz neprekinuta redovita poslovanja. Izračun razrijeđenih zarada po dionici ne pretpostavlja konverziju, stjecanje ili drugo izdavanje potencijalnih redovnih dionica koji bi imali nerazrjeđiv učinak na zarade po dionici.
44. Prilikom razmatranja jesu li potencijalne redovne dionice razrjeđive ili nerazrjeđive, svaka emisija ili serija potencijalnih redovitih dionica razmatra se zasebno a ne u ukupnosti. Redosljed po kojem se potencijalne redovne dionice razmatraju može utjecati na to jesu li one razrjeđive ili nisu. Dakle, da bi se maksimalizirala razrjeđivost osnovnih zarada po dionici, svaka emisija ili serija potencijalnih redovnih dionica razmatra se redom od najviše do najmanje razrjeđivosti, tj. razrjeđive potencijalne redovne dionice s najnižom »zaradom po inkrementalnoj dionici« u izračunu razrijeđenih zarada po dionici prije onih s višom zaradom po inkrementalnoj dionici. Općenito se opcije i varanti najprije uključuju, budući da nemaju utjecaja na brojnik izračuna.

Opcije, varanti i njihovi ekvivalenti

45. U svrhu izračuna razrijeđenih zarada po dionici, subjekt pretpostavlja stjecanje razrjeđivih opcija i varanta istog subjekta. Za pretpostavljene dobitke od tih instrumenata smatrat će se da su primljeni izdavanjem redovnih dionica po prosječnoj tržišnoj cijeni redovnih dionica tijekom razdoblja. S razlikom između broja izdanih redovnih dionica i broja redovnih dionica koje bi bile izdane po prosječnoj tržišnoj cijeni redovnih dionica tijekom razdoblja postupat će se kao s izdavanjem redovnih dionica bez naknade.
46. Opcije i varanti su razrjeđivi kad bi kao rezultat imali izdavanje redovnih dionica za manje od prosječne tržišne cijene redovnih dionica tijekom razdoblja. Iznos razrijeđenosti je prosječna tržišna cijena redovnih dionica tijekom razdoblja

umanjen za cijenu izdavanja. Dakle, za izračun razrijeđene zarade po dionici, s potencijalnim redovnim dionicama postupa se kao da sadrže sljedeće:

- (a) ugovor o izdavanju određenog broja redovnih dionica po njihovoj prosječnoj tržišnoj cijeni tijekom razdoblja. Pretpostavlja se da takve redovne dionice imaju fer cijenu te da nisu niti razrjeđive niti nerazrjeđive. One se u izračunu razrijeđenih zarada po dionici zanemaruju,
- (b) ugovor o izdavanju ostatka redovnih dionica bez naknade. Takve redovne dionice ne stvaraju nikakve dobitke, te nemaju nikakav učinak na dobit ili gubitak pripisiv valjanim redovnim dionicama. Dakle, takve dionice su razrjeđive te se dodaju broju valjanih redovnih dionica u izračunu razrijeđenih zarada po dionici.

47. Opcije i varanti imaju razrjeđiv učinak samo kada prosječna tržišna cijena redovnih dionica tijekom razdoblja nadmašuje cijenu opcija ili varanta po stjecanju (tj. oni su »in the money«). Prethodno izvještavane zarade po dionici ne usklađuju se retroaktivno kako bi odražavale promjene u cijenama redovnih dionica.
- 47A. Glede dioničkih opcija i drugih aranžmana plaćanja u obliku dionica na što se primjenjuje MSFI 2 Isplate temeljem dionica, cijena izdavanja spomenuta u točki 46. i cijena po stjecanju spomenuta u točki 47. uključuju fer vrijednost bilo koje robe ili usluga koje se dostavljaju subjektu u budućnosti pod dioničkom opcijom ili drugim aranžmanom plaćanja u obliku dionica.
48. Dioničke opcije zaposlenika s fiksnim ili odredivim uvjetima i redovne dionice za koje nisu stečena prava (non-vested) tretiraju se kao opcije u izračunu razrijeđenih zarada po dionici, iako su ovisne o stjecanju prava. One se tretiraju kao valjane na datum izdavanja. Dioničke opcije koje se temelje na dioničkim opcijama zaposlenika tretiraju se kao dionice koje se potencijalno mogu izdati, budući da je njihovo izdavanje ovisi o zadovoljenju specifičnih uvjeta uzimajući u obzir i prolaženje vremena.

Konvertibilni instrumenti

49. Razrjeđivi učinak konvertibilnih instrumenata odrazit će se na razrijeđene zarade po dionici u skladu s točkama 33. i 36.
50. Konvertibilne povlaštene dionice su nerazrjeđive kada iznos dividende na takve dionice koje su objavljene u ili akumulirane za tekuće razdoblje po redovnoj dionici dostupnoj po konverziji nadmašuje osnovnu zaradu po dionici. Slično tome, konvertibilni dug je nerazrjeđiv kada kamata (umanjeno za porez i druge promjene u prihodima i rashodima) po redovnoj dionici dostupna po konverziji nadmašuje osnovnu zaradu po dionici.
51. Otkup ili inducirana konverzija konvertibilnih povlaštenih dionica može imati utjecaj samo na dio prijašnjih valjanih konvertibilnih povlaštenih dionica. U takvim slučajevima bilo koji višak naknade koji se spominje u točki 17. pripisuje se onim dionicama koje su otkupljene ili konvertirane kako bi se odredilo je li ostatak valjanih povlaštenih dionica razrjeđiv. Otkupljene ili konvertirane dionice razmatraju se zasebno od onih dionica koje nisu otkupljene ili konvertirane.

Dionice za potencijalno izdavanje

52. Kao i u izračunu osnovnih zarada po dionici, redovne dionice za potencijalno izdavanje tretiraju se kao valjane, te

su uključene u izračun razrijeđenih zarada po dionici ako su uvjeti zadovoljeni (tj. ako je bilo događaja). Dionice za potencijalno izdavanje uključuju se od početka razdoblja (ili od datuma ugovora o potencijalnim dionicama, ako se radi o kasnijem datumu). Ako uvjeti nisu zadovoljeni, broj dionica po sporazumu o potencijalnim dionicama, a koji je uključen u izračun razrijeđenih zarada po dionici, temelji se na broju dionica koje bi se izdale kada bi se kraj razdoblja i kraj razdoblja za potencijalno izdavanje podudarali. Ponovno iskazivanje nije dozvoljeno ako uvjeti nisu zadovoljeni pri isteku razdoblja za potencijalno izdavanje.

53. Ako je ostvarenje ili održavanje specifičnog iznosa zarada u razdoblju uvjet za potencijalno izdavanje i ako je taj iznos ostvaren na kraju izvještajnog razdoblja te se mora održavati i nakon kraja izvještajnog razdoblja tijekom dodatnog razdoblja, tada dodatne redovne dionice tretiraju kao valjane, ako je pri izračunu razrijeđenih zarada po dionici učinak razrjeđiv. U tom slučaju, izračun razrijeđenih zarada po dionici nije temeljen na broju redovnih dionica koji bi bio izdan da je iznos zarada na kraju izvještajnog razdoblja jednak iznosu zarada na kraju razdoblja za potencijalno izdavanje. Budući da se zarade mogu promijeniti u budućim razdobljima, izračun osnovnih zarada po dionici ne uključuje takve dionice za potencijalno izdavanje do kraja razdoblja za potencijalno izdavanje, jer nisu zadovoljeni svi uvjeti.
54. Broj redovnih dionica za potencijalno izdavanje može ovisiti o budućoj tržišnoj cijeni redovnih dionica. U tom slučaju, ako je učinak razrjeđiv, izračun razrijeđenih zarada po dionici temelji se na broju redovnih dionica koji bi bio izdan kad bi tržišna cijena na kraju izvještajnog razdoblja bila jednaka tržišnoj cijeni na kraju razdoblja za potencijalno izdavanje. Ako je uvjet temeljen na prosjeku tržišnih cijena tijekom razdoblja koje se proteže nakon kraja izvještajnog razdoblja, uzima se prosjek proteklog vremenskog razdoblja. Budući da se zarade mogu promijeniti u budućim razdobljima, izračun osnovnih zarada po dionici ne uključuje takve dionice za potencijalno izdavanje do kraja razdoblja za potencijalno izdavanje, jer nisu zadovoljeni svi uvjeti.
55. Broj redovnih dionica za potencijalno izdavanje ovisi o budućim zaradama i budućim cijenama redovnih dionica. U takvim slučajevima, broj redovnih dionica uključenih u izračun razrijeđenih zarada po dionici temeljen je na oba uvjeta (tj. dosadašnje zarade i trenutna tržišna cijena na kraju izvještajnog razdoblja). Ako oba uvjeta nisu zadovoljena, dionice za potencijalno izdavanje nisu uključene u izračun razrijeđenih zarada po dionici.
56. U drugim slučajevima, broj redovnih dionica za potencijalno izdavanje ovisi o određenom uvjetu, ne uključujući zarade ili tržišne cijene (na primjer, otvaranje specifičnog broja maloprodajnih dućana). U takvim slučajevima, pod pretpostavkom da sadašnji status stanja ostane nepromijenjen do kraja razdoblja za potencijalno izdavanje, redovne dionice za potencijalno izdavanje uključene su u izračun razrijeđenih zarada po dionici u skladu sa statusom na kraju izvještajnog razdoblja.
57. Dionice za potencijalno izdavanje (ne uključujući one pokrivene sporazumom o potencijalnim dionicama, kao što su konvertibilni instrumenti za potencijalno izdavanje) uključene su u izračun razrijeđenih zarada po dionici kako slijedi:

- (a) subjekt određuje mogu li se dionice izdati na temelju uvjeta specificiranih za izdavanje u skladu s točkama 52-56 vezanih za potencijalne redovne dionice; i
- (b) ako bi se te potencijalne redovne dionice odražavale u razrijeđenim zaradama po dionicama, poslovni objekt bi odredio njihov učinak na izračun razrijeđenih zarada po dionicama slijedeći odredbe za opcije i varante u točkama 45-48, odredbe za konvertibilne instrumente u točkama 49-51, odredbe za ugovore koji se mogu podmiriti redovnim dionicama ili novcem kao što je navedeno u točkama 58-61, ili prema potrebi druge odredbe.

Međutim, ne radi se pretpostavka o stjecanju ili konverziji za potrebe izračuna razrijeđenih zarada po dionici, osim ako postoji pretpostavka o stjecanju ili konverziji sličnih valjanih potencijalnih redovnih dionica koje nisu za potencijalno izdavanje.

Ugovori koji se mogu podmiriti redovnim dionicama ili novcem

- 58. **Kada subjekt izda ugovor koji se može podmiriti redovnim dionicama ili novcem, ovisno o izboru spomenutog subjekta, subjekt pretpostavlja da će ugovor biti podmiren redovnim dionicama, a potencijalne redovne dionice koje nastaju kao rezultat toga bit će uključene u razrijeđene zarade po dionici ako je učinak razrjediv.**
- 59. Kada se takav ugovor prikazuje u računovodstvene svrhe kao imovina ili obveza ili kada ima komponentu kapitala i komponentu obveze, subjekt usklađuje brojnik za bilo koje promjene u dobiti ili gubitku koje bi tijekom razdoblja imale rezultat da je ugovor klasificiran cjelokupno kao glavnički instrument. Takvo usklađenje slično je usklađenjima u točki 33.
- 60. **Za ugovore koji se mogu podmiriti redovnim dionicama ili novcem, ovisno o izboru držatelja, podmirenje novcem ili dionicama, ovisno o tome koje je više razrjedivo, koristit će se u izračunu razrijeđenih zarada po dionici.**
- 61. Primjer ugovora koji se može podmiriti redovnim dionicama ili novcem je dužnički instrument koji po dospelju poslovnom subjektu daje neograničeno pravo na podmirenje kapitala novcem ili vlastitim redovnim dionicama. Drugi primjer bio bi pisana prodajna opcija koja držatelju daje mogućnost izbora podmirenja redovnim dionicama ili novcem.

Kupljene opcije

- 62. Ugovori kao što su kupljene prodajne opcije i kupljene kupovne opcije (tj. opcije koje drži subjekt za vlastite redovne dionice) nisu uključeni u izračun razrijeđenih zarada po dionici budući da bi njihovo uključivanje djelovalo antirazrjedivo. Prodajna opcija bila bi stečena samo ako bi cijena po stjecanju bila viša od tržišne cijene, a kupovna opcija bila bi stečena samo kada bi cijena po stjecanju bila niža od tržišne cijene.

Upisane prodajne opcije (put option)

- 63. **Ugovori koji zahtijevaju da subjekt ponovno otkupi vlastite dionice kao što su upisane prodajne opcije i terminski ugovori, odražavaju se u izračunu razrijeđenih zarada po dionici ako je učinak razrjediv. Ako je cijena po stjecanju ili cijena podmirenja tih ugovora iznad prosječne tržišne cijene tijekom razdoblja (tj. ako su ti ugovori »in the money« za to razdoblje), potencijalni razrjedivi učinak na zarade po dionici obračunat će se kako slijedi:**

- (a) pretpostavka je da će se na početku razdoblja izdati dovoljan broj redovnih dionica (po prosječnoj tržišnoj cijeni tijekom razdoblja) kako bi bila dostupna sredstva u svrhu zadovoljenja ugovora;
- (b) pretpostavka je da će se primici od tog izdavanja koristiti u svrhu zadovoljavanja ugovora (tj. u svrhu ponovnog otkupa redovnih dionica); i
- (c) inkrementalne redovne dionice (razlika između pretpostavljenog broja izdanih redovnih dionica i broja redovnih dionica primljenih zadovoljavanjem ugovora) bit će uključene u izračun razrijeđenih zarada po dionici.

Prepravljanje

- 64. **Ako se broj redovnih ili potencijalnih valjanih redovnih dionica povećava kao rezultat kapitalizacije, besplatnoga izdavanja ili dijeljenja broja dionica odnosno ako se broj smanjuje kao rezultat aktivnosti suprotno od dijeljenja broja dionica, izračunavanje osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici za sva prikazana razdoblja treba se uskladiti retroaktivno. Ako ove promjene nastanu poslije datuma izvještaja o financijskom položaju, ali prije izdavanja financijskih izvještaja, izračunavanje iznosa po dionici za te financijske izvještaje i izvještaje bilo kojeg prethodnog razdoblja temeljit će se na novom broju dionica. Ako izračunavanje iznosa po dionici odražava takve promjene broja dionica, ta se činjenica treba objaviti. Pored toga, osnovne i razrijeđene zarade po dionici za sva prikazana razdoblja treba uskladiti za učinke temeljnih pogrešaka i usklađivanja nastala iz promjena računovodstvenih politika koja su iskazana retroaktivno.**
- 65. Poslovni subjekt ne prepravlja razrijeđene zarade po dionici bilo kojeg ranije prezentiranoga razdoblja zbog promjena korištenih pretpostavki u izračunima zarada po dionici ili zbog konverzije potencijalnih redovnih dionica u redovne dionice.

Prezentiranje

- 66. **Subjekt treba u dobit ili gubitak prikazati osnovne i razrijeđene zarade po dionici za dobit ili gubitak neprekinute poslovne djelatnosti pripisive redovnim dioničarima matičnog subjekta za svaku skupinu redovnih dionica koja ima različito pravo na udjel u neto dobiti toga razdoblja. Poslovni subjekt treba prikazati osnovne i razrijeđene zarade po dionici na isti način za sva prikazana razdoblja.**
- 67. Zarade po dionici prikazuju se za svako razdoblje za koje se prikazuje i dobit ili gubitak. Ako se razrijeđene zarade po dionici izvještavaju za najmanje jedno razdoblje, izvještav će se za sva prikazana razdoblja, čak iako su jednake osnovnim zaradama po dionici. Ako su osnovne i razrijeđene zarade po dionici jednake, moguće je dvojno prikazivanje u sklopu jedne stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti.
- 67.A **Ako subjekt komponente dobiti ili gubitka iskazuje u odvojenom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS 1 (revidiran 2007.), osnovnu i razrijeđenu zaradu po dionici sukladno točkama 66. i 67. prezentira u tom odvojenom izvještaju.**
- 68. **Subjekt koji iskazuje prekid poslovanja objavit će osnovne i razrijeđene iznose po dionici za prekid poslovanja u dobit ili gubitak ili u bilješkama uz financijske izvještaje.**

- 68.A Ako subjekt komponente dobiti ili gubitka iskazuje u odvojenom dobiti ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS 1 (revidiran 2007.), osnovnu i razrijeđenu zaradu po dionici od prestanka poslovanja sukladno točki 68. prezentira u tom odvojenom izvještaju ili u bilješkama.
69. Subjekt treba prikazati osnovne i razrijeđene zarade po dionici, čak ako su objavljeni iznosi negativni (gubitak po dionici).

Objavljivanje

70. Subjekt treba objaviti sljedeće:
- iznose koji se koriste kao brojnik za izračunavanje osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici kao i povezivanje tih iznosa u dobiti ili gubitku pripisivom matičnom subjektu za razdoblje. Povezivanje uključuje pojedini učinak svake klase instrumenata koja utječe na zarade po dionici,
 - ponderirani prosječni broj redovnih dionica korištenih kao nazivnik u izračunavanju osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici kao i povezivanje nazivnika jedne s drugima. Povezivanje uključuje pojedini učinak svake klase instrumenata koja utječe na zarade po dionici,
 - instrumenti (uključujući dionice za potencijalno izdavanje) koji bi mogli potencijalno razrijediti osnovne zarade po dionici u budućnosti, ali nisu bili uključeni u izračun razrijeđenih zarada po dionici, budući da su za prikazana razdoblja nerazrijeđive,
 - opis transakcija redovnih dionica, osim onih koje su iskazane u skladu s točkom 64, a nastaju nakon datuma izvještaja o financijskom položaju te bi značajno promijenile broj redovnih dionica ili potencijalnih valjanih redovnih dionica na kraju razdoblja, u slučaju da su te transakcije nastale prije kraja izvještajnog razdoblja.
71. Primjeri transakcija u točki 70 (d) jesu:
- izdavanje dionica za novac;
 - izdavanje dionica kada se prihod koristi da se otplati dug ili povlaštene valjane dionice na datum izvještaja o financijskom položaju;
 - otkup redovnih dionica;
 - konverzija ili izvršenje potencijalnih valjanih redovnih dionica na datum izvještaja o financijskom položaju u redovne dionice;
 - izdavanje opcija, varanta ili konvertibilnih vrijednosnih papira; i
 - ispunjenje uvjeta koji bi mogli dovesti do izdavanja potencijalno izdanih dionica.
- Zarade po dionici ne usklađuju se za one transakcije koje nastaju nakon datuma izvještaja o financijskom položaju budući da takve transakcije ne utječu na visinu kapitala koji se koristi za donošenje dobiti ili gubitka za razdoblje.
72. Financijski instrumenti i ostali ugovori koji generiraju potencijalne redovne dionice mogu uključivati uvjete koji utječu na mjerenje osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici. Ti uvjeti mogu odrediti jesu li bilo koje potencijalne redovne dionice razrijeđive i, ako je tome tako, mogu odrediti učinak na ponderirani prosječni broj valjanih dionica kao i bilo koja

povezana usklađenja dobiti ili gubitka pripisivih redovnim dioničarima. Ako ne postoje drugi zahtjevi (vidi MRS 32), preporučuje se objavljivanje uvjeta tih financijskih instrumenata i drugih ugovora.

73. Ako subjekt, osim osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici, objavi iznose po dionici koristeći izvještajnu komponentu računa dobiti i gubitka osim one zahtijevane ovim Standardom, takve iznose treba izračunavati koristeći ponderirani prosječni broj redovnih dionica koji je utvrđen u skladu s navedenim Standardom. Osnovne i razrijeđene iznose po dionici koji se odnose na tu komponentu treba objaviti na način da su svi jednako važni te ih treba prikazati u bilješkama uz financijske izvještaje. Subjekt treba naznačiti temelj na kojem je (su) utvrđen(-i) brojnik(-ci), uključujući činjenicu jesu li iznosi po dionici prije ili poslije poreza. Ako se komponenta u dobit ili gubitak koristi koja se ne iskazuje kao posebna stavka u dobit ili gubitak, iskazat će se usklađenje između korištene komponente i stavke iskazane u dobit ili gubitak.
- 73.A Točka 73. se primjenjuje i na subjekte koji, pored osnovne i razrijeđene zarade po dionici, objavljuju iznose po dionici koristeći iznose iskazane u odvojenom dobit ili gubitak (kako je opisano u točki 81. MRS 1 (revidiran 2007.)), koje ne zahtijeva ovaj standard.

Datum stupanja na snagu

74. Subjekt će primjenjivati ovaj Standard za godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt počne s primjenom ovog Standarda prije 1. siječnja 2005. godine, treba objaviti taj podatak.
- 74.A MRS 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI. Pored toga, njime su dodane točke 4.A, 67.A, 68.A i 73.A. Subjekt će te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, ove izmjene će primijeniti i na to ranije razdoblje.

Povlačenje ostalih objava

75. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 33 Zarade po dionici (izdan 1997.).
76. Ovaj Standard zamjenjuje T-24 Zarade po dionici i Financijski instrumenti i ostali ugovori koji se mogu podmiriti dionicama.

DODATAK A

Vodič za primjenu

Ovaj Dodatak čini integralni dio Standarda.

Dobit ili gubitak pripisiv matičnom subjektu

- A1. U svrhu izračuna zarade po dionici na temelju konsolidiranih financijskih izvještaja, dobit ili gubitak pripisiv matičnom subjektu odnosi se na dobit ili gubitak konsolidiranog subjekta nakon usklađenja za manjinske udjele.

Izdavanje prava

- A2. Izdavanje redovnih dionica u trenutku stjecanja ili konverzije potencijalnih redovnih dionica u pravilu ne dovodi do elementa besplatnosti, budući da se potencijalno redovne dionice izdaju uz punu vrijednost što za posljedicu ima razmjernu promjenu izvora raspoloživog subjektu. Među-

tim, kod izdavanja prava na dionice cijena izvršenja često je niža od fer vrijednosti dionica. Stoga, kako je napomenuto u točki 27(b), takvo izdavanje prava sadrži element besplatnosti. Ako se izdavanje prava ponudi svim postojećim dioničarima, broj redovnih dionica koji se treba koristiti u izračunavanju osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici za sva razdoblja prije izdavanja prava na dionice jest broj glavnih redovnih dionica prije izdavanja i pomnožen sljedećim faktorom:

Fer vrijednost po dionici prije stjecanja prava

Teoretska fer vrijednost po dionici nakon isteka prava

Teoretska fer vrijednost po dionici nakon isteka prava na dionice izračunava se dodavanjem ukupne fer vrijednosti dionica neposredno prije stjecanja prava na prihode od izvršenja tih prava te dijeljenjem s brojem valjanih dionica nakon stjecanja tih prava. Tamo gdje se s takvim pravima treba javno trgovati odvojeno od dionica prije datuma stjecanja, fer vrijednost radi ovoga izračunavanja određuje se prema zadnjem datumu na kojem se zajedno trgovalo dionicama i tim pravima.

Kontrolni broj

- A3. U svrhu ilustracije primjene pojma kontrolnog broja opisanog u točki 42. i 43, pretpostavka je da subjekt ima dobit od neprekinutih poslovnih aktivnosti pripisivih matičnom subjektu u iznosu od NJ4,800,* gubitak od prekinutih poslovnih aktivnosti pripisivog matičnom subjektu u iznosu od (NJ7,200), gubitak pripisivog matičnom subjektu u iznosu od (NJ2,400), te 2,000 redovnih dionica i 400 potencijalnih valjanih redovnih dionica. Osnovne zarade po dionici subjekta iznose NJ2.40 za neprekinute poslovne aktivnosti, (NJ3.60) za prekinute poslovne aktivnosti i (NJ1.20) za gubitak. 400 potencijalnih redovnih dionica uključene su u izračun razrijeđenih zarada po dionici, budući da je krajnji iznos od NJ2.00 zarada po dionici za neprekinute poslovne aktivnosti razrijeđiv, uz pretpostavku nepostojanja učinka dobiti ili gubitka tih 400 potencijalnih redovnih dionica. Budući da je dobit od neprekinutih poslovnih aktivnosti kontrolni broj, subjekt također uključuje navedenih 400 potencijalnih redovnih dionica u izračunu ostalih iznosa zarada po dionici, čak iako su nastale zarade po dionici nerazrijeđive na komparativne osnovne zarade po dionici, tj. gubitak po dionici je manji [(NJ3.00) po dionici za gubitak od prekinutih poslovnih aktivnosti i (NJ1.00) po dionici za gubitak].*

Prosječna tržišna cijena redovnih dionica

- A4. U svrhu izračuna razrijeđenih zarada po dionici, prosječna tržišna cijena redovnih dionica, za koje se pretpostavlja da će se izdati, izračunava se na temelju prosječne tržišne cijene redovnih dionica tijekom razdoblja. Teoretski govoreći, svaka tržišna transakcija za redovne dionice subjekta mogla bi se uključiti u određivanje prosječne tržišne cijene. Međutim, iz praktičnih razloga jednostavan prosjek tjednih i mjesečnih cijena je u pravilu dostatan.
- A5. Općenito, zaključne tržišne cijene dostatne su za izračun prosječne tržišne cijene. Međutim, kada se cijene značajno mijenjaju prosjek visokih i niskih cijena u pravilu donosi reprezentativniju cijenu. Metoda korištena za izračun prosječne tržišne cijene koristi se dosljedno, osim ako nije više reprezentativna zbog promijenjenih uvjeta. Na primjer,

subjekt koji koristi zaključne tržišne cijene za izračun prosječne tržišne cijene za nekoliko godina s relativno stabilnim cijenama mogao bi početi koristiti prosjek visokih i niskih cijena, ako se cijene počnu značajno mijenjati, a zaključne tržišne cijene ne budu više donosile reprezentativnu prosječnu cijenu.

Opcije, varanti i njihovi ekvivalenti

- A6. Pretpostavlja se da se opcije ili varanti za kupnju konvertibilnih instrumenata stječu u svrhu kupnje konvertibilnog instrumenta kada su prosječne cijene konvertibilnog instrumenta i redovnih dionica koje je moguće dostići nakon konverzije iznad cijene opcija ili varanta po stjecanju. Međutim, stjecanje se ne pretpostavlja ako nije pretpostavljena konverzija sličnih valjanih konvertibilnih instrumenata, ako ih ima.
- A7. Opcije ili varanti mogu dozvoliti ili zahtijevati izdavanje dužničkih ili drugih instrumenata subjekta (odnosno njegovog matičnog subjekta ili ovisnog društva) u svrhu plaćanja cjelokupne cijene ili dijela cijene po stjecanju. U izračunu razrijeđenih zarada po dionici te opcije ili varanti imaju razrjeđiv učinak ako (a) prosječna tržišna cijena povezanih redovnih dionica za razdoblje nadmašuje cijenu po stjecanju ili (b) prodajna cijena instrumenta koji će se izdati je ispod one po kojoj bi se instrument mogao izdati prema ugovoru za opcije ili varante, a nastali diskont utvrđuje efektivnu cijenu po stjecanju ispod tržišne cijene redovnih dionica koju je moguće dostići nakon stjecanja. U izračunu razrijeđenih zarada po dionici, stjecanje navedene opcije ili varanta se pretpostavlja, a za dug ili ostale instrumente se pretpostavlja da će se izdati. U slučaju da plaćanje gotovinom ima više prednosti za držatelja opcije ili varanta te ako ugovor dopušta plaćanje gotovinom, tada se ono i pretpostavlja. Kamata (umanjena za porez) na bilo koji dug za koji se pretpostavlja da će se izdati dodaje se kao usklađenje na brojnik.
- A8. Sličan tretman odnosi se na povlaštene dionice koje imaju slične odredbe ili na ostale instrumente koji imaju opciju konverzije koja dozvoljava ulagaču da plati novcem za povoljniju stopu konverzije.
- A9. Uvjeti određenih opcija ili varanta zahtijevaju primitke dobivene od stjecanja onih instrumenata koji se koriste za otkup duga ili drugih instrumenata subjekta (odnosno njegovog matičnog subjekta ili ovisnog društva). U izračunu razrijeđenih zarada po dionici, pretpostavlja se da će se navedene opcije ili varanti steći i da će se prihodi primijeniti za kupnju duga po njegovoj prosječnoj tržišnoj cijeni, a ne za kupnju redovnih dionica. Međutim, uzima se u obzir višak prihoda primljenih od pretpostavljene cijene stjecanja iznad iznosa korištenog za pretpostavljenu kupnju duga (tj. pretpostavljeno korištenje za ponovni otkup redovnih dionica) u izračunu razrijeđenih zarada po dionici. Kamata (umanjena za porez) na bilo koji dug za koji se pretpostavlja da će biti kupljen dodaje se kao usklađenje na brojnik.

Pisane prodajne opcije

- A10. U svrhu ilustracije primjene točke 63, pretpostavka je da subjekt ima 120 valjanih pisanih prodajnih opcija na svoje redovne dionice uz cijenu po stjecanju u iznosu od NJ35. Prosječna tržišna cijena redovnih dionica za razdoblje iznosi NJ28. U izračunu razrijeđenih zarada po dionici, subjekt pretpostavlja izdavanje 150 dionica po NJ28 po dionici na početku razdoblja kako bi se zadovoljila obveza vezana za prodajnu opciju u iznosu od NJ4,200. Razlika između 150

izdanih redovnih dionica i 120 redovnih dionica primljenih od zadovoljenja prodajne opcije (30 inkrementalnih redovnih dionica) dodaje se na nazivnik u izračunu razrijeđenih zarada po dionici.

Instrumenti ovisnih društava, zajedničkih pothvata ili pridruženih društava

A11. Potencijalne redovne dionice nekog ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva koje su konvertibilne ili u redovne dionice ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta ili u redovne dionice matičnog subjekta, pothvatnika ili ulagača (izvještajni subjekt) uključene su u izračun razrijeđenih zarada po dionici kako slijedi:

- (a) instrumenti koje je izdalo ovisno društvo, zajednički pothvat ili pridruženo društvo koji omogućuju svojim držateljima da dobiju redovne dionice ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva uključeni su u izračun razrijeđenih zarada po dionici ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva. Te zarade po dionici tada se uključuju u izračun zarada po dionici izvještajnog subjekta na temelju držanja instrumenata ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva od strane izvještajnog subjekta;
- (b) instrumenti ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva koji su konvertibilni u redovne dionice izvještajnog subjekta razmatraju se među potencijalnim redovnim dionicama izvještajnog subjekta u svrhu izračuna razrijeđenih zarada po dionici. Isto tako, opcije ili varanti izdani od strane ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva za kupnju redovnih dionica izvještajnog subjekta razmatraju se među potencijalnim redovnim dionicama subjekta u izračunu konsolidiranih razrijeđenih zarada po dionici.

A12. U svrhu određivanja učinka zarada po dionici instrumenata izdanih od strane izvještajnog subjekta, a koji su konvertibilni u redovne dionice ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta, pretpostavlja se da će se instrumenti konvertirati te da će se brojnik (dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta) uskladiti po potrebi u skladu s točkom 33. Osim tih usklađenja, brojnik se usklađuje za bilo koje promjene u dobiti ili gubitku iskazane od strane izvještajnog subjekta (kao što su prihodi od dividendi ili prihodi od metode udjela) koji su pripisivi porastu u broju valjanih redovnih dionica ovisnog društva, zajedničkog pothvata ili pridruženog društva kao rezultat pretpostavljene konverzije. To se ne odnosi na nazivnik izračuna razrijeđenih zarada po dionici, budući da se broj valjanih redovnih dionica izvještajnog subjekta ne bi mijenjao po pretpostavljenoj konverziji.

Participacijski glavnički instrumenti i dvovrsne redovne dionice

A13. Kapital određenih subjekata uključuje:

- (a) instrumente koji sudjeluju u dividendama s redovnim dionicama u skladu s predodređenom formulom (na primjer, dvije za jednu) uz moguće dostizanje gornje granice glede iznosa sudjelovanja (na primjer, do, ali ne iznad specificiranog iznosa po dionici),
- (b) klasu redovnih dionica s različitim stopom dividendi od neke druge klase redovnih dionica, ali bez prethodno postojećih ili povlaštenih prava.

A14. U svrhu izračuna razrijeđenih zarada po dionici, pretpostavlja se konverzija za instrumente opisane u točki A13 koji su konvertibilni u redovne dionice, ako je učinak razrjeđiv. Za one instrumente koji nisu konvertibilni u klasu redovnih dionica, dobit ili gubitak razdoblja alocira se u različite klase dionica i participacijskih glavničkih instrumenata u skladu s njihovim pravima dividendi ili drugima pravima participacije u neraspodijeljenim zaradama. Za izračun osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici vrijedi sljedeće:

- (a) dobit ili gubitak pripisiv redovnim dioničarima matičnog subjekta usklađuje se (dobit se smanjuje, a gubitak povećava) za iznos dividendi objavljenih u razdoblju za svaku klasu dionica i za ugovoreni iznos dividendi (ili kamata na participacijske obveznice) koji se treba podmiriti za razdoblje (na primjer, neplaćene kumulativne dividende),
- (b) ostatak dobiti i gubitka alocira se na redovne dionice i participacijske glavničke instrumente do one mjere do koje svaki instrument sudjeluje u zaradama, kao da je cjelokupna dobit ili gubitak za razdoblje raspodijeljen. Ukupna dobit ili gubitak alociran svakoj klasi glavničkih instrumenata određuje se zbrajanjem iznosa alociranih za dividende i iznos alociran za karakteristiku participacije,
- (c) ukupni iznos dobiti ili gubitka alociran na svaku klasu glavničkih instrumenata podijeljen je brojem valjanih instrumenata na koje su zarade alocirane kako bi se odredile zarade po dionici instrumenta.

Za izračun razrijeđenih zarada po dionici, sve potencijalne redovne dionice za koje se pretpostavlja da su izdane uključuju se u redovne dionice.

Djelomično plaćene dionice

A15. Ako se dionice izdaju s djelomičnim plaćanjem, s djelomično plaćenim dionicama se u izračunu osnovnih zarada po dionici postupa kao s dijelom redovne dionice u visini s kojom mogu relativno sudjelovati u dividendama u odnosu na ukupno plaćene redovne dionice tijekom financijskoga razdoblja.

A16. U slučaju da djelomično plaćene dionice nemaju pravo sudjelovanja u dividendama tijekom razdoblja, one se tretiraju kao ekvivalenti varanta ili opcija u izračunu razrijeđenih zarada po dionici. Pretpostavka je da se neplaćeno stanje koristi za kupnju redovnih dionica. Broj dionica uključen u razrijeđene zarade po dionici je razlika između broja upisanih dionica i broja dionica za koje se pretpostavlja da će se kupiti.

**MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI
STANDARD 34**

**Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom
godine**

Cilj

Cilj je ovoga Standarda propisati minimalni sadržaj financijskih izvještaja za razdoblja u tijeku godine i načela priznavanja i mjerenja cjelovitih ili skraćenih financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine. Pravodobno i pouzdano financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine povećava mogućnost ulagača, vjerovnika i ostalih u sagledavanju spo-

sobnosti subjekta da stvara zarade i novčane tokove, kao i poboljšava svoj financijski položaj i likvidnost.

Djelokrug

1. Ovaj Standard ne propisuje od kojih se subjekata treba zahtijevati publiciranje financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine, kako često, ili u kojem roku nakon završetka razdoblja tijekom godine. Međutim, države, tijela nadležna za vrijednosne papire, burze i tijela nadležna za računovodstvo često zahtijevaju od subjekata, čijim se dužničkim ili glavnničkim vrijednosnim papirima javno trguje, da publiciraju financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine. Ovaj se Standard primjenjuje ako se od subjekta zahtijeva ili on odluči objaviti financijske izvještaje za razdoblja u toku godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Komitet za Međunarodne računovodstvene standarde² potiče subjekte čijim se vrijednosnim papirima javno trguje da sastavljaju financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine koja su u skladu s načelima priznavanja, mjerenja i objavljivanja postavljenim u ovome Standardu. Takvi subjekti se osobito potiču da:
 - a) sastave financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine barem za prvo polugodište financijske godine;
 - b) učine dostupnim svoje financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine u roku ne duljem od 60 dana od kraja toga razdoblja.
2. Svaki financijski izvještaj, godišnji ili za razdoblje u tijeku godine, ocjenjuje se prema usklađenosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Ako neki subjekt tijekom pojedine financijske godine ne izradi financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine ili izradi takve financijske izvještaje koji nisu u skladu s ovim Standardom, to ne sprječava da godišnji financijski izvještaji subjekta budu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, ako to oni jesu.
3. Ako se navede da je financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, izvještaj mora biti u skladu sa svim zahtjevima iz ovoga Standarda. Točka 19. zahtijeva određena objavljivanja u vezi s tim.

Definicije

4. *Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:*
Razdoblje u tijeku godine je razdoblje financijskoga izvještavanja koje je kraće od pune financijske godine.
Financijski izvještaj za razdoblje u tijeku godine su financijski izvještaj koji sadrži ili potpuni set financijskih izvještaja (kako su opisani u MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)) ili set skraćenih financijskih izvještaja (kako su opisani u ovome standardu) za razdoblje u tijeku godine.

Sadržaj financijskog izvještaja za razdoblja tijekom godine

5. Prema definiciji iz MRS 1 (revidiran 2007.), potpuni set financijskih izvještaja čine:
 - (a) izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja
 - (b) izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti za razdoblje

- (c) izvještaj o promjenama kapitala tijekom razdoblja
- (d) izvještaj o novčanim tokovima tijekom razdoblja
- (e) bilješke, koje obuhvaćaju sažetak važnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja i
- (f) izvještaj o financijskom položaju na početku najranijeg usporednog razdoblja ako subjekt neku računovodstvenu politiku primjenjuje retroaktivno ili ako retroaktivno prepravljiva stavke u svojim financijskim izvještajima ili ako stavke u financijskim izvještajima reklasificira.

6. U interesu pravodobnosti i troškovne učinkovitosti te da se izbjegne ponavljanje podataka koji su ranije već bili izvještavani, od subjekta se može zahtijevati ili dopustiti mu pružanje manje informacija u izvještaju za razdoblje u tijeku godine u odnosu na godišnje financijske izvještaje. Ovaj Standard određuje skraćene financijske izvještaje i odabrana objašnjenja s bilješkama kao minimum sadržaja financijskog izvještaja za razdoblje u tijeku godine. U skladu s tim taj je izvještaj usmjeren na nove aktivnosti, poslovne događaje i druge okolnosti i ne ponavlja informacije koje su ranije bile izvještavane.
7. Niti jedan dio ovoga Standarda nije usmjeren da zabrani ili odvrati subjekt od objavljivanja cjelovitog seta financijskih izvještaja (kako su opisani u MRS 1) u svojem financijskom izvještaju za razdoblje u tijeku godine umjesto skraćenih financijskih izvještaja i odabranih objašnjenja u bilješkama. Također, ovaj Standard ne sprječava i ne odvrća da se u skraćenim financijskim izvještajima prikaže više stavki i uključi više objašnjenja u bilješkama od minimuma postavljenih ovim Standardom. Upute za priznavanje i mjerenje u ovome Standardu također se primjenjuju na cjelovite financijske izvještaje za razdoblja u tijeku godine, a takvi bi izvještaji trebali sadržavati sva objavljivanja zahtijevana ovim Standardom (osobito odabrana objavljivanja bilješki navedena u točki 16.), kao i objavljivanja koja zahtijevaju drugi Standardi.

Minimum sastavnih dijelova financijskog izvještaja za razdoblje tijekom godine

8. Financijski izvještaj za razdoblje u tijeku godine obuhvaćaju najmanje sljedeće:
 - (a) skraćeni izvještaj o financijskom položaju;
 - (b) skraćeni izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, prezentiran ili kao:
 - (i) jedan skraćeni izvještaj, ili
 - (ii) odvojeno skraćeni dobit ili gubitak i skraćeni izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti
 - (c) skraćeni izvještaj o promjenama kapitala
 - (d) skraćeni izvještaj o novčanim tokovima
 - (e) odabrane bilješke.
- 8.A Ako subjekt predočava elemente dobiti ili gubitka u odvojenom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS 1 (revidiran 2007.), onda za razdoblja u tijeku godine prezentira skraćene informacije iz odvojenog računa dobiti i gubitka.

Oblik i sadržaj financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine

9. *Ako subjekt objavljuje potpuni set financijskih izvještaja kao svoje financijske izvještaje za razdoblje u tijeku godine, oblik i sadržaj tih izvještaja bit će u skladu sa zahtje-*

² Odbor za međunarodne računovodstvene standarde započeo je s radom 2001. i naslijedio je Komitet za međunarodne računovodstvene standarde.

- vima MRS 1 koji se odnose na potpuni set financijskih izvještaja.*
10. *Ako subjekt objavljuje set skraćenih financijskih izvještaja kao svoje financijske izvještaje za razdoblje u tijeku godine, takvi skraćeni financijski izvještaji će sadržavati barem zaglavlja i međuzbrojeve koji su bili navedeni u posljednjim godišnjim financijskim izvještajima, kao i objašnjenja u bilješkama koje zahtijeva ovaj Standard. Dodatne stavke ili bilješke će se uključiti ako bi njihovo neobjavlivanje dovelo do nerazumijevanja skraćenih financijskih izvještaja za razdoblje u tijeku godine.*
11. Subjekt koji je obveznik primjene MRS 33 Zarade po dionici će, u izvještaju u kojem se prezentiraju elementi dobiti ili gubitka za razdoblje u tijeku godine, prikazati osnovne i razrijeđene zarade po dionici za to razdoblje.
- 11.A Ako subjekt elemente dobiti ili gubitka prezentira u odvojenom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS 1 (revidiran 2007.), onda u njemu iskazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici.
12. MRS 1 (revidiran 2007.) daje smjernice o strukturi financijskih izvještaja. Upute za primjenu MRS 1 ilustriraju način na koji se mogu prezentirati izvještaj o financijskom položaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaj o promjenama kapitala.
13. Brisano.
14. Konsolidirani financijski izvještaj za razdoblje u tijeku godine sastavlja se ako su posljednji godišnji financijski izvještaji subjekta bili konsolidirani financijski izvještaji. Odvojeni financijski izvještaji matice nisu dosljedni ili usporedivi sa zadnjim konsolidiranim godišnjim financijskim izvještajima. Ako su godišnji izvještaji subjekta sadržali odvojene financijske izvještaje matice kao dopunu konsolidiranim financijskim izvještajima, ovaj Standard ne zahtijeva niti zabranjuje uključivanje odvojenih izvještaja matice u financijske izvještaje za razdoblje u tijeku godine.
- Odabrana objašnjenja u bilješkama**
15. Korisnik financijskog izvještaja za razdoblja u tijeku godine imać će također pristup zadnjem godišnjem izvješću. Stoga nije potrebno u bilješkama uz financijske izvještaje za razdoblje u tijeku godine davati relativno nevažna ažuriranja informacija koje su objavljene u bilješkama zadnjeg godišnjeg izvješća. Korisnije je da se na datum razdoblja u tijeku godine daju objašnjenja poslovnih događaja i transakcija nastalih nakon kraja prethodne godine, a koji su važni za razumijevanje promjena financijskoga položaja i uspješnosti subjekta.
16. *Subjekt će u bilješkama uz financijske izvještaje za razdoblje u tijeku godine, ako su značajne i ako još nisu objavljene drugdje u izvješću za razdoblje u tijeku godine, objaviti najmanje slijedeće informacije. Navedene informacije se uobičajeno daju za razdoblje od datuma godišnjih izvještaja do datuma razdoblja u tijeku godine. Međutim, subjekt će također objaviti događaje i transakcije koji su značajni za razumijevanje tekućega razdoblja u tijeku godine:*
- (a) *izjavu da su primjenjivane iste računovodstvene politike i metode u financijskim izvještajima za razdoblje u tijeku godine kao i u posljednjim godišnjim financijskim izvještajima ili, ako su te politike i metode promijenjene, opis vrste i učinak tih promjena;*
- (b) *objašnjenja o sezonskim i cikličnim kretanjima za razdoblja u tijeku godine;*
- (c) *vrste i iznose stavaka koje utječu na imovinu, obveze, kapital, neto dobit ili novčani tok, koje su neobičajene po svom sadržaju, veličini ili frekventnosti;*
- (d) *sadržaj i iznos promjena u procjeni iznosa izvještenih za prethodnim razdobljima tijekom tekuće financijske godine ili promjena u procjeni iznosa izvještenih u prethodnoj financijskoj godini, ako te promjene značajno utječu na tekuće razdoblje u tijeku godine;*
- (e) *emisiju, ponovnu kupnju i otplatu dužničkih i glavnih financijskih instrumenata;*
- (f) *isplaćene dividende (zbrojno ili po dionici) i to zasebno za redovne te za ostale dionice;*
- (g) *informacije po segmentima (objavljivanje informacija po segmentima u financijskim izvještajima za razdoblje u tijeku godine je potrebno samo ako MSFI 8 – Poslovni segmenti zahtijeva od subjekta objavu ovih informacija u godišnjim financijskim izvještajima):*
- (i) *prihode od vanjskih kupaca ako ulaze u dobit ili gubitak segmenta kojeg pregledava glavni donositelj poslovnih odluka ili mu se na neki drugi način redovito prezentiraju*
- (ii) *prihode iz transakcija s drugim poslovnim segmentima subjekta ako ulaze u dobit ili gubitak segmenta kojeg pregledava glavni donositelj poslovnih odluka ili mu se na neki drugi način redovito prezentiraju*
- (iii) *dobit ili gubitak segmenta*
- (iv) *značajne promjene ukupne imovine u odnosu na zadnje godišnje financijske izvještaje*
- (v) *opis razlika u odnosu na zadnje godišnje financijske izvještaje u osnovi segmentacije ili osnovi za mjerenje dobiti ili gubitka segmenta*
- (vi) *usklađujući dobiti ili gubitak svih segmenata s dobiti ili gubitkom subjekta prije rashoda (prihoda) za porez na dobit i rezultata proizašlog iz prestanka poslovanja. Međutim, ako subjekt na segmente raspoređuje stavke kao što su rashod (prihod) za porez na dobit, dobit ili gubitak segmenata može se uskladiti s dobiti ili gubitkom nakon tih stavki. U ovoj uskladi, značajne stavke usklade trebaju se odvojeno prezentirati i opisati;*
- (h) *značajne događaje nakon izvještajnog razdoblja u tijeku godine koji nisu uključeni u financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine;*
- (i) *učinak promjena strukture subjekta tijekom razdoblja u tijeku godine, uključujući poslovna spajanja, stjecanja ili otuđivanja ovisnih subjekt i dugotrajnih ulaganja, restrukturiranja i prestanka poslovanja. U slučaju poslovnih spajanja subjekt će objaviti informacije zahtijevane točkama 66. – 73. MSFI 3 – Poslovna spajanja; i*
- (j) *promjene nepredvidivih obveza ili nepredvidive imovine nakon zadnjeg godišnjeg izvještajnog razdoblja.*
17. Primjeri objavljivanja, koje zahtijeva točka 16., dani su u nastavku. Pojedini standardi i tumačenja daju upute u pogledu objavljivanja većine ovih stavaka:

- (a) otpis zaliha do neto utržive vrijednosti i ukidanje takvih otpisa;
 - (b) priznavanje gubitka od umanjenja nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine ili druge imovine te ukidanje takvih gubitaka od umanjenja;
 - (c) ukidanje rezerviranja za troškove restrukturiranja;
 - (d) stjecanje i otuđenje nekretnina, postrojenja i opreme;
 - (e) preuzete obveze za kupnju nekretnina, postrojenja i opreme;
 - (f) rješenje sudskih sporova;
 - (g) ispravak pogrešaka prethodnih razdoblja;
 - (h) [brisano];
 - (i) kršenje ili nepoštivanje ugovora o kreditu koje nije otklonjeno na ili prije kraja izvještajnog razdoblja; i
 - (j) transakcije s povezanim strankama.
18. Ostali Standardi određuju objavljivanja u financijskim izvještajima. U tom kontekstu, financijski izvještaji znače cjeloviti set financijskih izvještaja u obliku koji je uobičajeno uključen u godišnje izvješće, a ponekad i u druga izvješća. Osim zahtijeva točke 16(i), subjekt ne mora objaviti informacije zahtijevane ostalim Standardima ako financijski izvještaji subjekta za razdoblje tijekom godine sadrže samo skraćene financijske izvještaje i odabrane bilješke umjesto cjelovitoga seta financijskih izvještaja.

Objavljivanje o usklađenosti s MSFI

19. *Ako su financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine u skladu s ovim Standardom, subjekt će objaviti tu činjenicu. Financijski izvještaj za razdoblja tijekom godine neće se opisati kao sukladan sa Standardima, ako nije u skladu sa svim zahtjevima Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.*

Razdoblja za koja se zahtijeva prezentiranje financijskih izvještaja tijekom godine

20. Izvještaji za razdoblja tijekom godine sadržavaju *financijske izvještaje (skraćene ili cjelovite) za sljedeća razdoblja:*
- (a) izvještaj o financijskom položaju na kraju tekućega razdoblja tijekom godine i usporedni izvještaj o financijskom položaju na kraju prethodne financijske godine;
 - (b) izvještaje o sveobuhvatnoj dobiti za tekuće razdoblje tijekom godine i kumulativno za tekuću financijsku godinu do kraja tekućeg razdoblja u tijeku godine s usporednim izvještajima o sveobuhvatnoj dobiti usporedivih razdoblja u tijeku godine (tekuće razdoblje i razdoblje od početka godine do kraja razdoblja u tijeku godini) za prethodnu financijsku godinu. Izvještaj za razdoblja u tijeku godine može za svako razdoblje, u skladu s MRS 1 (revidiran 2007.), prezentirati izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti kao jedan izvještaj ili izvještaj u kojem su iskazani elementi dobiti ili gubitka (odvojeni dobit ili gubitak) te drugi izvještaj koji započinje s prikazom dobiti ili gubitka i u kojem se prikazuju elementi ostale sveobuhvatne dobiti (izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti).
 - (c) izvještaj o promjenama kapitala kumulativno za tekuću financijsku godinu do kraja razdoblja tije-

- kom godine s usporednim izvještajem za usporedivo razdoblje od početka godine do kraja razdoblja u tijeku godine za prethodnu financijsku godinu; i
- (d) izvještaj o novčanim tokovima kumulativno za tekuću financijsku godinu do kraja razdoblja u tijeku godine s usporednim izvještajem za usporedivo razdoblje od početka godine do kraja razdoblja u tijeku godine za prethodnu financijsku godinu.

21. Za subjekte sa sezonskim poslovanjem mogu biti korisne financijske informacije za razdoblje od dvanaest mjeseci prije kraja razdoblja tijekom godine te usporedne informacije za prethodno razdoblje od dvanaest mjeseci. Zbog toga se subjekti koji imaju visoke sezonske oscilacije u poslovanju potiču da razmotre izvještavanje informacija koje odražavaju takve sezonske utjecaje kao dodatak informacijama iz prethodne točke.
22. Dodatak A. ilustrira razdoblja za koja se zahtijeva prezentiranje u polugodišnjim i tromjesečnim izvještajima subjekta.

Značajnost

23. *Pri odlučivanju o tome kako priznati, mjeriti, klasificirati ili objaviti neku stavku u svrhe izvještavanja u tijeku godine, značajnost se procjenjuje prema financijskim podacima za razdoblja u tijeku godine. Pri utvrđivanju značajnosti treba voditi računa da se ona za razdoblja u tijeku godine može temeljiti na procjenu više nego prilikom utvrđivanja značajnosti za godišnje financijske podatke.*
24. MRS 1 i MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* definira neku stavku kao značajnu ako bi njezino izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo utjecati na donošenje ekonomskih odluka korisnika financijskih izvještaja. MRS 1 zahtijeva odvojeno prezentiranje značajnih stavki, uključujući, primjerice, prekinuto poslovanje, a MRS 8 zahtijeva objavljivanje promjena računovodstvenih procjena, pogrešaka i promjena računovodstvenih politika. Ta dva standarda ne sadrže upute za kvantificiranje značajnosti.
25. Iako je pri utvrđivanju značajnosti uvijek prisutno procjenjivanje, ovaj Standard temelji odluke o priznavanju i mjerenju na podacima za razdoblje u tijeku godine radi ostvarivanja razumljivosti podataka za razdoblje u tijeku godine. U skladu s tim se, primjerice, neuobičajene stavke, promjene računovodstvenih politika ili računovodstvenih procjena kao i pogreške, priznaju se i objavljuju na temelju značajnosti u odnosu na podatke razdoblja u tijeku godine kako bi se izbjeglo obmanjivanje do kojega bi moglo doći zbog neobjavljivanja. Najvažniji je cilj osigurati da financijski izvještaji za razdoblje u tijeku godine sadrže sve informacije koje su relevantne za razumijevanje financijskoga položaja i uspješnosti subjekta tijekom razdoblja u tijeku godine.

Objavljivanje u godišnjim financijskim izvještajima

26. *Ako je procjena iznosa objavljenih u razdobljima tijekom godine značajno promijenjena tijekom zadnjeg razdoblja u tijeku financijske godine, ali se ne objavljuju zasebni financijski izvještaj za to zadnje razdoblje u tijeku godine, sadržaj i iznos promjene procjene objavit će se u bilješkama uz godišnje financijske izvještaje za tu financijsku godinu.*
27. MRS 8 zahtijeva objavljivanje sadržaja i (ako je izvedivo) iznos promjene procjene koja ima značajan učinak u tekućem razdoblju ili se očekuje da će imati značajan učinak u narednim razdobljima. Točka 16 (d) ovoga Standarda zahti-

jeva slično objavljivanje u financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine. Primjeri za to su promjene procjena u zadnjem razdoblju godine koji se odnose na otpis zaliha, restrukturiranja, ili gubitke od umanjenja vrijednosti imovine koji su izvještavani u prethodnome razdoblju u tijeku te financijske godine. Objavljivanja koja zahtijeva prethodna točka u skladu je sa zahtjevima MRS 8 koji se odnose na promjenu procjene. Od subjekta se ne zahtijeva uključivanje dodatnih financijskih informacija za razdoblja u tijeku godine u svoje godišnje financijske izvještaje.

Priznavanje i mjerenje

Računovodstvene politike iste kao godišnje

28. *Subjekt treba primijeniti iste računovodstvene politike u svojim financijskim izvještajima za razdoblje u tijeku godine koje su primijenjene i u godišnjim financijskim izvještajima, osim promjena računovodstvenih politika obavljenih poslije datuma zadnjih godišnjih financijskih izvještaja koje će se odraziti u idućim godišnjim financijskim izvještajima. Međutim, učestalost izvještavanja subjekta (godišnje, polugodišnje, tromjesečno) neće utjecati na mjerenje njegovih godišnjih rezultata. Kako bi se postigao taj cilj, mjerenje će se, za svrhu izvještavanja za razdoblja u tijeku godine, provoditi od početka godine do kraja razdoblja u tijeku godine.*

29. Zahtjev da subjekt primjenjuje iste računovodstvene politike u financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine kao i u godišnjim izvještajima, može se činiti da se pretpostavlja da se mjerenja za razdoblja u tijeku godine obavljaju kao da je svako razdoblje samostalno i neovisno izvještajno razdoblje. Međutim, uvjetujući da učestalost izvještavanja ne utječe na mjerenje godišnjih rezultata, u točki 28. ukazuje se da je, razdoblje u tijeku godine dio financijske godine. Mjerenja za razdoblje od početka godine do kraja razdoblja u tijeku godine može sadržati promjene procjena iznosa izvještavanih u prethodnim razdobljima u tijeku tekuće financijske godine. Međutim, načela priznavanja imovine, obveza, prihoda i rashoda za razdoblja u tijeku godine ista su kao u godišnjim financijskim izvještajima.

30. Za ilustraciju:

- (a) načela za priznavanje i mjerenje gubitaka od otpisa zaliha, restrukturiranja ili umanjenja vrijednosti u razdoblju tijekom godine ista su onima koje bi subjekt slijedio kada bi sastavljao samo godišnje financijske izvještaje. Međutim, ako su takve stavke priznate i izmjerene u jednome razdoblju u tijeku godine, a procjene promijenjene u idućem razdoblju u tijeku te godine, izvorne se procjene mijenjaju u idućem razdoblju u tijeku godine obračunavanjem dodatnoga iznosa gubitka ili ukidanjem ranije priznatoga iznosa;
- (b) trošak nabave koji ne udovoljava definiciji imovine na kraju razdoblja u tijeku godine ne iskazuje se kao odgođena imovina u izvještaju o financijskom položaju kako bi se čekala buduća informacija o tome udovoljava li se definiciji imovine ili poravnale zarade unutar financijske godine; i
- (c) rashod za porez na dobit se priznaje u svakome razdoblju u tijeku godine, a temelji se na najboljoj procjeni ponderirane prosječne stope poreza na dobit koja se očekuje za cijelu financijsku godinu. Obračunani iznosi rashoda za porez na dobit jednog razdoblja u tijeku

godine možda će se trebati korigirati u idućem razdoblju te financijske godine ako se promijeni procjena godišnje porezne stope.

- 31. Prema *Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja (Okvir)*, priznavanje je »postupak uključivanja neke stavke u izvještaj o financijskom položaju ili u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti koja udovoljava definiciji elementa i ispunjava kriterij za priznavanje«. Definicije imovine, obveza, prihoda i rashoda temelj su za priznavanje, i na kraju godišnjeg razdoblja, i na kraju financijskog izvještajnog razdoblja unutar godine.
- 32. Za imovinu se primjenjuju isti testovi budućih ekonomskih koristi na datumima razdoblja u tijeku godine i na kraju financijske godine. Troškovi, koji po svojoj prirodi ne ispunjavaju uvjete da se priznaju kao imovina na kraju financijske godine, neće to ispunjavati niti na datume razdoblja u tijeku godine. Slično navedenome, neka obveza na datum izvještavanja za razdoblje u tijeku godine mora predstavljati postojeću obvezu na taj datum, kao što to ona mora biti na datum godišnjega izvještavanja.
- 33. Bitno je obilježje prihoda i rashoda da su s njima povezani priljevi i odljevi imovine i obveza već nastali. Ako su priljevi i odljevi već nastali, odnosni se prihodi i rashodi priznaju, a ako nisu, ne priznaju se. U *Okviru* je navedeno da: »rashodi se priznaju u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kada se smanje buduće ekonomske koristi koje se odnose na smanjenje imovine ili povećanje obveza, koje se može pouzdano izmjeriti... Okvir ne dopušta priznavanje one stavke u izvještaju o financijskom položaju koja ne udovoljava definiciji imovine ili obveza.«
- 34. Kod mjerenja imovine, obveza, prihoda, rashoda i novčanog toka, koji se iskazuju u financijskim izvještajima, subjekt koji izvještava samo godišnje u mogućnosti je uzeti u obzir informaciju koja postaje raspoloživa tijekom financijske godine. Njegovo mjerenje je ustvari zasnovano na razdoblju od početka godine pa do datuma razdoblja.
- 35. Subjekt koje izvještava polugodišnje koristi informacije raspoložive do sredine godine, ili brzo nakon toga, pri mjerenjima u svojim financijskim izvještajima za prvo polugodište i informacije raspoložive do kraja godine ili ubrzo nakon toga za dvanaesto-mjesečno razdoblje. Mjerenje za razdoblje od dvanaest mjeseci odražavat će moguće promjene procjena iznosa izvještavanih za prvo polugodište. Iznosi koji su bili iskazani u financijskim izvještajima za prvo polugodište ne usklađuju se retroaktivno. Međutim, točke 16. (d) i 26. zahtijevaju objavljivanje sadržaja i iznosa bilo kojih značajnih promjena procjena.
- 36. Subjekt koji izvještava učestalije od polugodišnjeg, mjeri prihode i rashode od početka godine do datuma razdoblja za svako razdoblje u tijeku godine koristeći informacije raspoložive u vrijeme sastavljanja svakog skupa financijskih izvještaja. Iznosi prihoda i rashoda koji su iskazani u tekućem razdoblju u tijeku godine odražavat će promjene procjena iznosa iskazanih u prethodnim međurazdobljima financijske godine. Iznosi izvještavani u prijašnjim razdobljima u tijeku godine ne usklađuju se retroaktivno. Međutim, točke 16. (d) i 26. zahtijevaju objavljivanje sadržaja i iznosa bilo kojih značajnih promjena procjena.

Prihodi primljeni sezonski, ciklično ili povremeno

37. *Prihodi koji su primljeni sezonski, ciklično ili povremeno unutar financijske godine neće se anticipirati ili odgađati*

u razdoblju u tijeku godine ako anticipiranje ili odgađanje ne bi bilo prikladno na kraju financijske godine.

38. Primjeri ovih prihoda su prihodi od dividendi, tantijema i državne potpore. Osim toga, neki subjekti u pravilu zarađuju više prihoda u nekim razdobljima godine kao što su, primjerice, sezonski prihodi trgovaca na malo. Takvi se prihodi priznaju kada nastanu.

Neravnomjerno nastali troškovi tijekom financijske godine

39. *Troškovi koji nastaju neravnomjerno tijekom financijske godine anticipirani će se ili odgoditi za svrhe izvještavanja u tijeku godine samo ako je također prikladno anticipirati ih ili odgoditi na kraju financijske godine.*

Primjenjivanje načela priznavanja i mjerenja

40. Dodatak B, sadrži primjere primjenjivanja općih načela priznavanja i mjerenja navedenih u točkama 28. do 39.

Uporaba procjena

41. *Postupci mjerenja, koji se primjenjuju u financijskom izvještaju za razdoblja u tijeku godine, oblikovat će se tako da osiguraju dobivanje pouzdanih informacija i objavljivanje svih značajnih financijskih informacija koje su relevantne za razumijevanje financijskoga položaja ili uspješnosti subjekta. Iako se mjerenja u godišnjim financijskim izvještajima i financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine često temelje na razumnim procjenama, sastavljanje financijskih izvještaja za razdoblja u tijeku godine obično zahtijeva veći stupanj primjene metoda procjene nego sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja.*

42. Dodatak C, sadrži primjere primjenjivanja procjena u razdobljima tijekom godine.

Prepravljanje izvještaja iz ranijih razdoblja tijekom godine

43. *Promjena računovodstvene politike, osim one za koju je postupak propisan prijelaznim i završnim odredbama nekoga novog standarda ili tumačenja, prikazat će se:*

- prepravljanjem financijskih izvještaja ranijih razdoblja tijekom financijske godine i usporedivih razdoblja tijekom svake prijašnje financijske godine koja će biti prepravljena u godišnjim financijskim izvještajima u skladu s MRS 8; ili*
- kada je neizvedivo utvrditi kumulativni učinak na početku financijske godine, u kojoj se primjenjuje nova računovodstvena politika, na sva prethodna razdoblja, usklađivanje financijskih izvještaja ranijih razdoblja tijekom tekuće financijske godine i usporedivih razdoblja tijekom prijašnjih godina primjenjuje se od najranijeg datuma kada je izvedivo.*

44. Jedan od ciljeva prethodno navedenoga načela jest osigurati da se ista računovodstvena politika primjenjuje na pojedinu skupinu transakcija tijekom cijele financijske godine. Prema MRS 8, promjena računovodstvene politike odražava se retroaktivnom primjenom uz prepravljanje financijskih podataka unazad sve dok je to izvedivo. Međutim, ako je neizvedivo utvrditi kumulativni iznos usklađivanja koji se odnosi na prethodne financijske godine, tada se prema MRS 8 nova politika primjenjuje unaprijed od najranijeg datuma s kojim je to izvedivo. Učinak načela navedenog u točki 43. jest zahtijevanje da se u okviru tekuće financijske godine svaka promjena računovodstvene politike primjenjuje ili

retroaktivno ili, ako to nije izvedivo, onda najkasnije od početka financijske godine pa nadalje.

45. Kada bi se dopustilo da se računovodstvene promjene odražavaju na neki datum unutar financijske godine, dopustilo bi se primjenjivanje dviju različitih računovodstvenih politika na određene skupine transakcija u okviru jedne financijske godine. Posljedice navedenoga mogle bi biti poteškoće oko rasporeda troškova, nejasni rezultati poslovanja te teže analiziranje i razumijevanje informacija za razdoblja u tijeku godine.

Datum stupanja na snagu

46. *Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja početa 1. siječnja 1999. ili nakon toga datuma. Potiče se ranija primjena.*
47. MRS 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI. Pored toga, njime su izmijenjene točke 4., 5., 8., 11., 12. i 20, briše se točka 13. i dodaju se točke 8.A i 11.A. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 36 Umanjenje imovine

Cilj

1. Cilj je ovoga Standarda propisati postupke koje će subjekt primijeniti kako bi osigurao da se imovina iskazuje u visini koja nije viša od nadoknadivog iznosa. Neko se imovina iskazuje u iznosu većem od nadoknadivog iznosa ako knjigovodstvena vrijednost prelazi iznos koji se treba nadoknaditi upotrebom ili prodajom sredstva. U tom se slučaju opisuje da je imovina umanjeno i ovaj Standard zahtijeva da se prizna gubitak od umanjenja imovine. Standard također određuje kada subjekt treba poništiti gubitak od umanjenja imovine te propisuje određena objavljivanja toga.

Djelokrug

2. Ovaj se Standard primjenjuje u računovodstvu za umanjeno sve imovine, osim:
- zaliha (vidjeti MRS 2 Zalihe),*
 - imovine koja proizlazi iz ugovora o izgradnji (vidjeti MRS 11 Ugovori o izgradnji),*
 - odgođene porezne imovine (vidjeti MRS 12 Porezi na dobit),*
 - imovine koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenika),*
 - financijske imovine koja je uključena u djelokrug MRS-a 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje,*
 - ulaganja u nekretnine koja se mjeri po fer vrijednosti (vidjeti MRS 40 Ulaganje u nekretnine),*
 - biološke imovine povezane s poljoprivrednom aktivnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje (vidjeti MRS 41 Poljoprivreda),*
 - odgođenog troška stjecanja, i nematerijalne imovine, koja proizlazi iz ugovornih prava osiguravatelja*

po ugovorima o osiguranju uključenima u djelokrug MSFI-a 4 *Ugovori o osiguranju*, i

- (i) dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI-em 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.
3. Ovaj se Standard ne odnosi na zalihe, sredstava koja proizlaze iz ugovora o izgradnji, odgođenu poreznu imovinu, imovinu nastalu iz naknade zaposlenima, ili imovinu raspodijelenu kao imovina namijenjena prodaji (ili uključenu u grupu za otpis svrstanu kao imovina namijenjena prodaji) budući da postojeći Međunarodni računovodstveni standardi primjenjivi na tu imovinu već sadrže određene zahtjeve za priznavanje i mjerenje te imovine.
4. Ovaj se Standard odnosi na financijsku imovinu klasificiranu kao:
- (a) ovisni subjekti, definirani u MRS-u 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*,
 - (b) pridruženi subjekti, definirani u MRS-u 28 *Ulaganja u pridružene subjekte*, i
 - (c) zajednički pothvati, definirani u MRS-u 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*.

Za umanjene ostale financijske imovine vidjeti MRS 39.

5. Ovaj se Standard ne primjenjuje na financijsku imovinu uključenu u djelokrug MRS-a 39, investicijsku nekretninu mjerenu po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 40, ili biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom aktivnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu s MRS-om 41. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na imovinu koja se iskazuje u revaloriziranim iznosima (odnosno fer vrijednosti) u skladu s ostalim standardima, kao što je revalorizacijski model iz MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Utvrđivanje može li revalorizirana imovina biti umanjena ovisi o osnovi za određivanje fer vrijednosti:
- (a) ako je fer vrijednost sredstva njegova tržišna vrijednost, jedina razlika između fer vrijednosti sredstva i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje jesu direktni nastali troškovi za prodaju toga sredstva:
 - (i) ako su troškovi prodaje neznatni, nadoknadivi iznos revaloriziranog sredstva je vrlo blizu ili veći od revalorizirane vrijednosti (fer vrijednosti). U ovom slučaju, nakon što su se primijenili zahtjevi revalorizacije, nije za očekivati da će vrijednost revaloriziranog sredstva biti umanjena i nadoknadivi iznos nije potrebno procijeniti, i
 - (ii) ako troškovi prodaje nisu neznatni, a fer vrijednost umanjena za troškove prodaje revaloriziranog sredstva niža od njegove fer vrijednosti. Prema tome, vrijednost revaloriziranog sredstva bit će umanjena ako je njegova vrijednost u upotrebi manja od njegove revalorizirane vrijednosti (fer vrijednosti). U ovom slučaju, nakon što su se primijenili zahtjevi revalorizacije, primjenjuje se ovaj Standard da se odredi je li vrijednost sredstva umanjena;
 - (b) ako je fer vrijednost sredstva određena na osnovi koja nije tržišna vrijednost, njegova revalorizirana vrijednost (fer vrijednost) može biti viša ili niža od nadoknadivog iznosa. Stoga, nakon što su se primijenili

zahtjevi revalorizacije, primjenjuje se ovaj Standard da se odredi je li vrijednost sredstva umanjena.

Definicije

6. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjem:

Aktivno tržište je tržište na kojem postoje svi sljedeći uvjeti:

- (a) predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
- (b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
- (c) cijene su dostupne javnosti.

Datum dogovora poslovnog spajanja je datum na koji je postignut stvarni sporazum između sudionika spajanja i, u slučaju subjekata koji javno kotiraju, priopćen javnosti. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum na koji je stvarni sporazum postignut između sudionika spajanja jest datum kada je dovoljan broj vlasnika stečenika prihvatio stjecateljevu ponudu za stjecanjem kontrole nad stečenikom.

Knjigovodstvena vrijednost je vrijednost u kojoj je imovina priznata nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitak od umanjenja.

Jedinica koja stvara novac je najmanja skupina imovine koja se može identificirati a koja stvara novčane tokove od neprekinute upotrebe i koji su uvelike neovisni od novčanih tokova od ostale imovine ili drugih skupina imovine.

Zajednička imovina je imovina, osim goodwilla, koja pridonosi budućim novčanim tokovima jedinica koje stvaraju novac koji su podvrgnute provjeri i drugim jedinicama koje stvaraju novac.

Troškovi otuđenja jesu dodatni troškovi koji se izravno mogu pripisati otuđenju imovine ili jedinice koja stvara novac, ali bez troškova financiranja i poreza na dobit.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje ovaj trošak u financijskim izvještajima, umanjeno za njegov ostatak vrijednosti.

Amortizacija (deprijacijacija) je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa neke imovine tijekom njezinog korisnog vijeka uporabe.*

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos za koji se može imovina ili jedinica koja stvara novac prodati između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju

Gubitak od umanjenja je iznos za koji je knjigovodstvena vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac viša od njene nadoknadive vrijednosti.

Nadoknadiva vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac njezina fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili njezina vrijednost u uporabi, ovisno što je više.

Korisni vijek uporabe je ili:

- (a) razdoblje u kojem se očekuje da će subjekt koristiti imovinu, ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Vrijednost u uporabi je sadašnja vrijednost budućih novčanikih tokova za koje se očekuje da će pritićati od imovine ili jedinice koja stvara novac.

Identificiranje sredstva koje može biti umanjeno

7. U točkama 8. – 17. navedeno je kada se utvrđuje nadoknadiivi iznos. Ovdje se koristi izraz »imovina«, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac. Preostali dio Standarda je strukturiran kako slijedi:
 - (a) u točkama 18. – 57. su navedeni zahtjevi za mjerenjem nadoknadiivog iznosa. Ovi zahtjevi također koriste izraz »imovina«, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac;
 - (b) u točkama 58. – 108. su navedeni zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja. Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja pojedine imovine osim goodwilla je navedeno u točkama 58. – 64. Točke 65. – 108. se odnose na priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja za jedinice koje stvaraju novac i goodwill;
 - (c) u točkama 109. – 116. se navode zahtjevi za ukidanje gubitka od umanjenja priznatog u prethodnom razdoblju za pojedino imovina ili jedinicu stvaranja novca. Ponovno, ovi zahtjevi koriste izraz »imovina«, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedino imovina su navedeni u točkama 117. – 121, za jedinicu stvaranja novca u točkama 122. i 123, i za goodwill u točkama 124. i 125;
 - (d) u točkama 126. – 133. se navodi koje se informacije o gubitku od umanjenja i ukidanju gubitka od umanjenja imovine i jedinice stvaranja novca moraju objaviti. U točkama 134. – 137. se navode dodatni zahtjevi za objavljivanje na koji goodwill ili nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe je raspoređena jedinica stvaranja koja stvara novac u svrhu testiranja umanjenja.
8. Vrijednost neke imovine je umanjena kada knjigovodstvena vrijednost imovine prelazi njen nadoknadiivi iznos. U točkama 12. do 14. opisani su neki pokazatelji nastanka gubitka od umanjenja imovine. Ako neki od pokazatelja nastane, od subjekta se zahtijeva izrada formalne procjene nadoknadiivog iznosa. Kao što je opisano u točki 10., ako nema pokazatelja mogućeg gubitka od umanjenja imovine, ovaj Standard ne zahtijeva izradu formalne procjene nadoknadiivog iznosa.
9. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt treba od postojati li pokazatelj da neka imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadiivi iznos imovine.
10. Bez obzira postoji li bilo koji pokazatelj umanjenja, subjekt treba također:
 - (a) testirati nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili nematerijalnu imovinu koja još nije raspoloživa za upotrebu na umanjenje svake godine usporedbom knjigovodstvene vrijednosti s nadoknadiivom vrijednošću. Ovaj test umanjenja se može provesti u bilo koje vrijeme tijekom godine, pod uvjetom da se provodi u isto vrijeme svake godine. Različita nematerijalna imovina se može testirati na umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je takva nematerijalna imovina

vina početno priznata tijekom tekuće godine, ta će se imovina testirati na umanjenje prije kraja tekuće godine;

- (b) godišnje testirati na umanjenje goodwill stečen u poslovnom spajanju u skladu s točkama 80. do 99.
11. Sposobnost nematerijalne imovine stvaranja dovoljne buduće ekonomske koristi za nadoknadu knjigovodstvene vrijednosti je obično predmet veće nesigurnosti prije nego što je imovina spremna za upotrebu nego nakon stavljanja u upotrebu. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva od subjekta testiranje na umanjenje imovine koja još nije spremna za upotrebu barem jednom godišnje.
12. Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da imovina može biti umanjena, subjekt mora razmotriti najmanje sljedeće pokazatelje:

Vanjski izvori informacija

 - (a) tijekom razdoblja, tržišna vrijednost imovine je značajno smanjena, više nego se očekivalo kao rezultat proteka vremena i normalne upotrebe;
 - (b) značajne promjene su nastale tijekom razdoblja ili će nastati u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u tehnološkim, tržišnim, ekonomskim ili zakonskim uvjetima u kojima posluje ili na tržištu kojem je imovina namijenjena;
 - (c) tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata od ulaganja povećane su tijekom razdoblja, a ta će povećanja vjerojatno utjecati na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju vrijednosti u upotrebi imovine i značajno će smanjiti nadoknadiivi iznos imovine;
 - (d) knjigovodstvena vrijednost neto imovine subjekta je viši od njegove cijene na tržištu (tržišna kapitalizacija).

Interni izvori informacija

- (e) postoji dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstva;
- (f) značajne promjene su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u obujmu ili načinu na koji se imovina koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju imovinu koja se stavlja van upotrebe, planove za prestanak ili rekonstrukciju poslovanja kojem imovina pripada, planove za prodaju imovine prije ranije očekivanog datuma, i ponovnu procjenu korisnog vijeka upotrebe imovine kao ograničenog radije nego neograničenog;*
 - (g) postoji dokaz iz internih izvještaja koji pokazuje da ekonomski učinak imovine već je ili će biti lošiji nego se očekuje.

Dividende ovisnih subjekata, zajednički kontroliranih subjekata ili pridruženih subjekata

- (h) za ulaganje u ovisni subjekt, zajednički kontrolirani subjekt ili pridruženi subjekt, ulagatelj priznaje dividende od ulaganja i raspoloživi su dokazi da:
- (i) knjigovodstvena vrijednost ulaganja u odvojenim financijskim izvještajima je viša od knjigovodstvene vrijednosti neto imovine stečenika, uključujući

i odnosni goodwill, u konsolidiranim financijskim izvještajima

- (ii) **dividende premašuju ukupnu sveobuhvatnu dobit ovisnog subjekta, zajednički kontroliranog subjekta ili pridruženog subjekta u razdoblju u kojem je dividenda izglasana.**
13. Pokazatelji navedeni u točki 12. nisu iscrpljeni. Subjekt može identificirati druge pokazatelje radi kojih imovina može biti umanjena, koji bi mogli od subjekta također zahtijevati da se utvrdi nadoknadiivi iznos imovine, ili u slučaju goodwilla, provesti test umanjenja u skladu s točkama 80. do 89.
14. Dokazi iz internog izvještavanja koji pokazuju da imovina može biti umanjeno obuhvaćaju postojanje:
- novčanih tokova za stjecanje imovine ili naknadne potrebe za novcem za poslovanje ili održavanje, koje su značajno veće nego što je izvorno planirano,
 - stvarnih neto novčanih tokova ili dobiti ili gubitka iz poslovanja koji proistječu iz imovine koji su značajno lošiji od planiranih,
 - značajno smanjenje planiranih neto novčanih tokova ili dobiti iz poslovanja, ili značajno povećanje planiranog gubitka, koji proistječe iz imovine, ili
 - gubici iz poslovanja ili neto novčani odljevi za imovinu, kada se podaci tekućeg razdoblja zbroje s planiranim podacima za buduće razdoblje.
15. Kao što je navedeno u točki 10, ovaj Standard zahtijeva da se nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili nematerijalna imovina koja nije još spremna za upotrebu i goodwill testira na umanjenje, barem jednom godišnje. Neovisno od toga kad se primjenjuju zahtjevi iz točke 10, načelo značajnosti se primjenjuje pri utvrđivanju treba li se nadoknadiivi iznos procijeniti. Primjerice, ako prijašnji izračuni ukazuju da je nadoknadiivi iznos imovine značajno veći od njenog knjigovodstvene vrijednosti, nije potrebno ponovno procijeniti nadoknadiivi iznos ako nema događaja koji bi mogli eliminirati te razlike. Slično tomu, ranije analize mogu ukazati da nadoknadiivi iznos imovine nije osjetljiv na jedan ili više pokazatelja navedenih u točki 12.
16. Kao objašnjenje navedenog u točki 15., ako su tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata ulaganja povećane tijekom razdoblja, od subjekta se ne zahtijeva da izradi formalnu procjenu nadoknadiivog iznosa imovine u sljedećim slučajevima:
- ako nije za očekivati da će na diskontnu stopu korištenju pri izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi utjecati povećanje navedenih tržišnih stopa. Primjerice, povećanje kratkoročnih kamatnih stopa možda neće imati značajan učinak na diskontnu stopu korišćenu za imovinu koja ima dug preostali korisni vijek upotrebe;
 - ako je za očekivati da će na diskontnu stopu korišćenu u izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi utjecati povećanje navedenih tržišnih stopa, ali prijašnja analiza osjetljivosti nadoknadiivog iznosa ukazuje da:
 - nije vjerojatno da će doći do značajnog smanjenja nadoknadiivog iznosa jer će se budući novčani tokovi vjerojatno povećati (primjerice, u nekim slučajevima subjekt može biti u stanju pokazati da usklađuje svoje

prihode da se nadoknadi povećanje tržišnih stopa), ili

- nije za očekivati da će smanjenje nadoknadiivog iznosa dovesti do značajnog gubitka od umanjenja imovine.
17. Ako postoji pokazatelj da imovina može biti umanjena, to može ukazivati da preostali korisni vijek upotrebe, metodu amortizacije ili ostatak vrijednosti imovine treba provjeriti i uskladiti prema Standardu koji se može primijeniti na imovinu, čak i ako gubitak od umanjenja imovine nije priznat za to imovinu.

Mjerenje nadoknadiivog iznosa

18. Ovaj Standard definira nadoknadiivi iznos kao viši iznos između fer neto prodajne vrijednosti imovine ili jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. U točkama 19. do 57. postavljeni su zahtjevi za mjerenje nadoknadiivog iznosa. U ovim zahtjevima koristi se izraz »imovina«, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac.
19. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvena vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.
20. Fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje moguće je odrediti čak ako se tom imovinom ne trguje na aktivnom tržištu. Međutim, ponekad neće biti moguće odrediti fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana. U tom slučaju, za nadoknadiivi iznos sredstva može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi.
21. Ako nema razloga vjerovati da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njenu fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje, nadoknadiivi iznos imovine može biti njena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. To će biti često slučaj kod imovine koja se drži za otuđenje. To je zato jer će se vrijednost imovine u upotrebi koja se drži za otuđenje uglavnom sastojati od neto primitka od prodaje, budući da su novčani tokovi od neprekinute upotrebe imovine sve do prodaje, vjerojatno zanemarivi.
22. Nadoknadiivi iznos se određuje za svaku pojedinu imovinu, osim ako imovina ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe, koji značajno ovisi o drugoj imovini ili skupinama imovine. U tom slučaju, nadoknadiivi iznos se utvrđuje za jedinicu koja stvara novac kojoj imovina pripada (vidjeti točke 65. do 103.), osim ako:
- je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje imovine viša od njene knjigovodstvene vrijednosti, ili
 - vrijednost imovine u upotrebi koja se može procijeniti je blizu njene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje i fer vrijednost umanjena za troškove prodaje se može utvrditi.
23. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni izračuni mogu pružiti razumnu aproksimaciju detaljnijeg izračunavanja, koji su objašnjeni u ovome Standardu za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili vrijednosti u upotrebi.
- Mjerenje nadoknadiivog iznosa nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe**
24. U točki 10. se zahtijeva da se nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe testira na umanjenje

svake godine uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost s nadoknadivom vrijednošću, bez obzira postoje li pretpostavke za umanjene. Međutim, najnoviji detaljni izračuni nadoknadivog iznosa takve imovine u prethodnom razdoblju se mogu koristiti u testu umanjena za tu imovinu u tekućem razdoblju, ako su svi sljedeći uvjeti ispunjeni:

- (a) ako nematerijalno imovina ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od drugih sredstava ili grupa sredstava i stoga je testirano na umanjene kao dio jedinice stvaranja novca kojoj pripada, imovina ili obveze koje čini ta jedinica se nisu značajno promijenili od najnovijeg izračuna nadoknadivog iznosa,
- (b) najnoviji izračun nadoknadivog iznosa značajno premašuje knjigovodstvena vrijednost sredstva, i
- (c) na temelju analize događaja koji su nastali i okolnosti koje su se promijenile od najnovijeg izračuna nadoknadivog iznosa, mala je vjerojatnost da će određeni sadašnji nadoknadiivi iznos biti manji od knjigovodstvene vrijednosti sredstva.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

25. Najbolji dokaz o fer vrijednosti minus troškovi prodaje sredstva je cijena u obvezujućem ugovoru o prodaji po tržišnim uvjetima, koja je usklađena za dodatne troškove koji se mogu izravno pripisati prodaji toga sredstva.
26. Ako ne postoji ugovor o prodaji, ali se imovinom trguje na aktivnom tržištu, fer vrijednost minus troškovi prodaje sredstva je tržišna cijena sredstva umanjena za troškove prodaje. Odgovarajuća tržišna cijena obično je tekuća ponuđena cijena. Ako tekuća ponuđena cijena nije raspoloživa, cijena posljednje transakcije može pružiti osnovu za procjenu fer vrijednosti minus troškovi prodaje, uz uvjet da nema značajne promjene ekonomskih okolnosti između datuma transakcije i datuma na koji se obavlja procjena.
27. Ako ne postoji ugovor o prodaji ili aktivno tržište za imovinu, fer vrijednost minus troškovi prodaje se temelji na najboljim raspoloživim informacijama, na datum izvještaja o financijskom položaju, koje odražavaju visinu cijene koja se može ostvariti za to imovina prodajom po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana, nakon oduzimanja troškova prodaje. Pri određivanju ovoga iznosa, subjekt treba razmotriti ishod posljednje transakcije za slična sredstva unutar iste djelatnosti. Fer vrijednost minus troškovi prodaje ne odražava prisilnu prodaju, osim ako je uprava prisiljena odmah prodati imovina.
28. Troškovi prodaje, osim troškova koji su već priznati kao obveza, oduzimaju se pri određivanju neto prodajne cijene. Primjeri takvih troškova jesu pravni troškovi, pristojbe i slični troškovi transakcije, troškovi premještanja sredstva i izravni dodatni troškovi da se imovina dovede u stanje za prodaju. Međutim, troškovi prestanka rada (kao što je definirano u MRS-u 19, Naknade zaposlenima) i troškovi koji se odnose na smanjenje ili reorganizaciju poslovanja koji slijede nakon prodaje sredstva i nisu izravno vezani na prodaju sredstva.
29. Ponekad se kod prodaje sredstva može zahtijevati da kupac preuzme obvezu, a samo jedna fer vrijednost minus troškovi prodaje je raspoloživa za imovina i za obvezu. U točki 78. objašnjeno je kako se postupuje u tim slučajevima.

Vrijednost u upotrebi

30. Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi odrazit će se na sljedeće elemente:
 - (a) procjenu budućih novčanih tokova koji se očekuju od neprekinute upotrebe imovine,
 - (b) očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
 - (c) vremensku vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamata,
 - (d) cijenu prisutnog rizika koje nosi imovina, i
 - (e) ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tokova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.
31. Procjena vrijednosti imovine u upotrebi uključuje sljedeće korake:
 - (a) procjenu budućih novčanih priljeva i odljeva koji proizlaze iz neprekinute upotrebe imovine i iz njegove konačne prodaje, i
 - (b) primjenu odgovarajuće diskontne stope na gore navedene buduće novčane tokove.
32. Elementi navedeni u točki 30. (b), (d) i (e) mogu se odraziti ili kao ispravak vrijednosti budućih novčanih tokova ili kao ispravak vrijednosti diskontne stope. Koji god pristup subjekt usvoji koji će odražavati očekivanja mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova, rezultat će biti utjecaj na očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek mogućih ishoda. Dodatak A. daje dodatne upute za upotrebu metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju imovine u upotrebi.

Osnova za procjenu budućih novčanih tokova

33. Pri utvrđivanju vrijednosti u upotrebi:
 - (a) projekcije novčanih tokova trebaju se temeljiti na razumnim i zasnovanim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave raspona ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog vijeka upotrebe imovine. Veći se naglasak treba dati vanjskim izvorima;
 - (b) projekcije novčanih tokova trebaju se zasnivati na najnovijim financijskim planovima/prognozama uprave, ali isključuju bilo kakve procijenjene buduće novčane priljeve i odljeve koji se očekuju od budućih restrukturiranja ili poboljšanja ili povećanja obujma djelovanja imovine. Projekcije koje se temelje na tim planovima/prognozama trebaju obuhvatiti razdoblje od najviše pet godina, osim ako se dulje razdoblje može opravdati;
 - (c) projekcije novčanih tokova nakon razdoblja koje obuhvaćaju najnoviji planovi/prognoze trebaju se procijeniti ekstrapolirajućim projekcijama koje se temelje na planovima/projekcijama koristeći stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim ako se može opravdati povećana stopa. Ova stopa rasta ne treba prelaziti prosječnu dugoročnu stopu rasta proizvoda, djelatnosti ili zemlje odnosno zemalja u kojima subjekt posluje ili na tržištu

gdje se imovina koristi, osim ako se može opravdati viša stopa.

34. Uprava procjenjuje razumnost pretpostavki na kojima se temelje projekcije sadašnjih novčanih tokova utvrđujući razloge nastanka razlika između prethodnih projekcija novčanih tokova i stvarnih novčanih tokova. Uprava će osigurati da su pretpostavke na kojima se temelje projekcije sadašnjih novčanih tokova u skladu s prethodnim ostvarenjima, pod uvjetom da utjecaj i događaja ili okolnosti koji nisu postojali u trenutku nastanka stvarnih novčanih tokova potvrđuje primjerenost.
35. Detaljni, eksplicitni i pouzdani financijski planovi/prognoze budućih novčanih tokova za razdoblja dulja od pet godina obično nisu raspoloživi. Iz tih razloga, procjene uprave budućih novčanih tokova temelje se na najnovijim planovima/prognozama razdoblja od najviše pet godina. Uprava može koristiti projekcije novčanih tokova koje se temelje na financijskim planovima/prognozama za razdoblje dulje od pet godina, ako je uvjerena da su projekcije pouzdane i da se može pokazati njihova mogućnost, na osnovi prethodnog iskustva, točnog prognoziranja novčanih tokova za dulje razdoblje.
36. Projekcije novčanih tokova sve do kraja korisnog vijeka upotrebe imovine procjenjuju se ekstrapoliranjem projekcija novčanih tokova koje se temelje na financijskim planovima/prognozama koristeći stopu rasta u narednim godinama. Ova stopa rasta je stabilna ili opadajuća, osim ako se povećanje stope podudara s objektivnom informacijom o ciklusu proizvoda ili djelatnosti. Ako je primjereno, stopa rasta može biti nula ili negativna.
37. Ako su uvjeti vrlo povoljni, konkurenti će također biti na tržištu i ograničiti stopu rasta. Prema tome, bit će teško prijeti prosječnu stopu rasta u duljem razdoblju (primjerice, dvadeset godina) za proizvode, djelatnost ili zemlju odnosno zemlje u kojima se posluje ili u kojima se imovina koristi.
38. Pri korištenju informacija iz financijskih planova/prognoza, potrebno je razmotriti odražava li informacija razumne i podržavajuće pretpostavke odnosno predstavlja li najbolje procjene uprave određenih ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog korisnog vijeka upotrebe imovine.

Struktura procjena budućih novčanih tokova

39. **Procjene budućih novčanih tokova uključuju:**
- projekcije novčanih priljeva iz neprekinute upotrebe imovine,**
 - projekcije novčanih odljeva koji nužno nastaju pri stvaranju novca iz neprekinute upotrebe imovine (uključujući novčane odljeve za dovođenje imovine u upotrebu) i da se može izravno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na imovina, i**
 - neto novčane tokove, ako uopće postoje, koji se trebaju primiti (ili platiti) za prodaju imovine na kraju korisnog vijeka upotrebe.**
40. Procjene budućih novčanih tokova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o povećanju cijena radi opće inflacije. Prema tome, ako diskontna stopa sadrži učinak povećanja cijena zbog inflacije, budućí novčani tokovi se procjenjuju u nominalnim iznosima. Ako diskontna stopa ne sadrži učinak povećanja cijena radi inflacije, budućí novčani tokovi se procjenjuju u realnim iznosima (ali sadrže buduće specifično povećanje ili smanjenje cijena).

41. Projekcije novčanih odljeva obuhvaćaju buduće opće troškove kao i direktne troškove koji se mogu izravno pripisati ili rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na imovina u upotrebi.
42. Kada knjigovodstvena vrijednost neke imovine ne uključuje još sve novčane odljeve koji trebaju nastati prije nego je spremno za upotrebu ili prodaju, procjena budućih novčanih odljeva uključuje procjenu daljnjih novčanih odljeva koji se očekuju da će nastati prije nego je imovina spremno za upotrebu ili prodaju. Primjerice, to je slučaj zgrade u izgradnji ili razvoj projekta koji još nije dovršen.
43. Kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje, procjene budućih novčanih tokova ne sadrže:
- novčane priljeve od sredstava koja stvaraju novac od neprekinute upotrebe što uvelike ovisi o novčanim priljevima od imovine koje se provjerava (primjerice, financijska imovina kao što su potraživanja), i
 - novčane odljeve koji se odnose na obveze koje su već priznate kao obveze (primjerice, obveze prema dobavljačima, mirovine ili rezervacije)
44. **Budući novčani tokovi trebaju se procijeniti za imovina u njegovom sadašnjem stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane priljeve ili odljeve koji se očekuju da će proisteći iz:**
- budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu; ili**
 - poboljšanja ili povećanja uspješnosti imovine.**
45. Radi toga što se budućí novčani tokovi procjenjuju za imovina u njegovom sadašnjem stanju, vrijednost u upotrebi ne odražava:
- buduće novčane odljeve ili povezane troškove ušteta (primjerice, smanjenje očekivanih troškova osoblja) ili koristi koji se očekuju da će proisteći iz budućeg restrukturiranja za koje još obveza nije preuzeta, ili
 - buduće novčane odljeve koji će poboljšati ili povećati vrijednost imovine ili povezane novčane priljeve koji se očekuju nastati iz takvih odljeva.
46. Restrukturiranje je program kojeg planira i kontrolira uprava i koji značajno mijenja djelokrug poslovanja subjekta ili način na koji se posao obavlja. Međunarodni računovodstveni standard 37, Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina, sadrži odredbe o tome kada se preuzima obveza restrukturiranja.
47. Ako je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja, vjerojatno će na neku imovinu utjecati restrukturiranje. Jednom kada je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja:
- pri određivanju vrijednosti u upotrebi, procjenjuje buduće novčane priljeve i novčane odljeve koji odražavaju troškove ušteta i drugih koristi od restrukturiranja (na temelju najnovijih financijskih planova/prognoza koje je odobrila uprava), i
 - procjenjuje buduće novčane odljeve restrukturiranja i određuje rezerve za restrukturiranje sukladno MRS-u 37.
- Primjer 5 ilustrira efekte budućeg restrukturiranja na utvrđivanje vrijednosti upotrebe.
48. Sve dok se pojavljuju novčani odljevi koji će poboljšati ili povećati vrijednost imovine, procjene budućih novčanih

tokova ne sadrže procijenjene buduće novčane priljeve za koje se očekuje da će nastati iz povećanja ekonomskih koristi povezanih s novčanim odljevima (vidi primjer broj 6).

49. Procjene budućih novčanih tokova sadrže buduće novčane odljeve nužne za održavanje razine ekonomskih koristi koje proizlaze iz imovine u njenom trenutnom stanju. Kad se jedinica stvaranja novca sastoji od sredstava s različitim korisnim vijekom upotrebe, a da je sva imovina nužna za neograničeno poslovanje jedinice, zamjena imovine s kraćim korisnim vijekom smatra se dijelom redovitog servisiranja jedinice kad se procjenjuju budući novčani tokovi povezani s tom jedinicom. Slično tome, kada se pojedina imovina sastoji od dijelova s različitim korisnim vijekom upotrebe, zamjena dijelova s kraćim vijekom upotrebe, se smatra dijelom redovitog servisiranja imovine prilikom procjene budućih novčanih tokova od te imovine.

50. Procjene budućih novčanih tokova neće uključivati:

- (a) novčane priljeve ili odljeve od financijskih aktivnosti, ili
(b) povrate ili plaćanja poreza na dobit.

51. Procijenjeni budući novčani tokovi odražavaju pretpostavku koja je u skladu s načinom određivanja diskontne stope. Drugim riječima, učinak nekih pretpostavki obračunat će se dva puta ili će se zanemariti. Budući da se vremenska vrijednost novca procjenjuje diskontiranjem budućih novčanih tokova ti novčani tokovi ne sadrže novčane priljeve ili odljeve iz financijskih aktivnosti. Slično tome, budući da se diskontna stopa određuje na osnovicu prije poreza, budući novčani tokovi se također procjenjuju na osnovicu prije poreza.

52. Procjena neto novčanih tokova koje treba primiti (ili platiti) za prodano imovina na kraju korisnog vijeka upotrebe treba biti iznos koji se očekuje dobiti od prodaje imovine u transakciji po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana, nakon smanjenja procijenjenih troškova prodaje.

53. Procjena neto novčanih tokova koje će se primiti (ili platiti) za prodano imovina na kraju vijeka upotrebe imovine određuje se na sličan način kao neto prodajna cijena imovine osim što kod procjena neto novčanih tokova:

- (a) subjekt koristi cijene koje prevladavaju na datum procjene za sličnu imovinu koje su postignute na kraju korisnog vijeka trajanja i da je poslovao pod sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti;
(b) subjekt usklađuje cijene za učinak budućih povećanja cijena zbog opće inflacije i specifičnih budućih povećanja ili smanjenja cijena. Međutim, ako procjene budućih novčanih tokova iz neprekinute upotrebe sredstva i diskontna stopa isključuje učinak opće inflacije, ovaj se učinak također isključuje iz procjena neto novčanih tokova od prodaje.

Budući novčani tokovi u stranoj valuti

54. Budući novčani tokovi procjenjuju se u valuti u kojoj su dobiveni te se potom diskontiraju odgovarajućom diskontnom stopom odnosno valute. Subjekt prevodi sadašnju vrijednost koja je dobivena primjenom spot tečaja na datum izračuna vrijednosti imovine u upotrebi.

Diskontna stopa

55. Diskontna stopa (stope) treba biti stopa (stope) prije poreza koja odražava tekuće tržišne procjene:

- (a) vremenske vrijednosti novca, i
(b) rizika specifičnih sredstvu za koje nije proveden ispravak vrijednosti procjene budućih novčanih tokova.

56. Stopa koja odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih sredstvu jest povrat koji bi ulagatelji mogli zahtijevati ako mogu izabrati ulaganje koje će stvarati novčane tokove u visini, vremenu i riziku jednake onima koji se očekuju da će se dobiti od sredstva. Ova se stopa procjenjuje temeljem stope koja se nalazi u tekućim tržišnim transakcijama za slična sredstva ili temeljem prosječnih ponderiranih troškova kapitala određenih subjekata koji kotiraju na burzi i imaju jedno imovina (ili portfelj sredstava) sličnih uvjeta mogućih usluga i rizika sredstva koje se promatra. Međutim, diskontna stopa (stope) koja se koristi za određivanje vrijednosti sredstva u upotrebi ne odražava rizik u odnosu na koji su prepravljene procjene budućih novčanih tokova. Inače bi se učinak nekih pretpostavki bilo ježio dvostruko.
57. Ako stopa za specifično imovina nije izravno raspoloživa na tržištu, koristi se slična stopa da se procijeni diskontna stopa. Dodatak A daje dodatne upute za procjenu diskontne stope u takvim uvjetima.

Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja imovine

58. U točkama 59. do 64. postavljeni su zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja pojedinačnog sredstva koje nije goodwill. Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja imovine za jedinice koje stvaraju novac i goodwill obrađeno je u točkama 65. do 108.
59. Samo, i samo ako, je nadoknativi iznos sredstva manji od knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost sredstva se treba smanjiti do njegovog nadoknativog iznosa. Ovo je smanjenje gubitak od umanjenja imovine.
60. Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u dobit ili gubitak, osim ako se imovina iskazuje u revaloriziranom iznosu sukladno drugom Standardu (primjerice, sukladno revalorizacijskom modelu u MRS-u 16, Nekretnine, postrojenja i oprema). S gubitkom od umanjenja imovine revaloriziranog sredstva treba se postupati kao sa smanjenjem revalorizacije sukladno tom drugom Standardu.
61. Gubitak od umanjenja imovine kod nerevaloriziranog sredstva priznaje se u dobit ili gubitak. Međutim, gubitak od umanjenja revalorizirane imovine priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do iznosa do kojeg gubitak od umanjenja imovine ne prelazi iznos revalorizacijskog viška iste imovine. Gubitak od umanjenja revaloriziranog sredstva umanjuje iznos revalorizacijskog viška po tom sredstvu.
62. Kad je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja imovine veći od knjigovodstvene vrijednosti sredstva na koji se odnosi, subjekt treba priznati obvezu samo, i samo ako, se to zahtijeva u drugom Standardu.
63. Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju toga sredstva treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi promijenjeni knjigovodstvena vrijednost sredstva, umanjen za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njegovog preostalog vijeka upotrebe.

64. Ako je gubitak od umanjenja imovine priznat, razgraničena porezna imovina ili porezna obveza priznaje se sukladno MRS-u 12, Porez na dobit, usporedbom ispravljenog knjigovodstvene vrijednosti sredstva s njegovom poreznom osnovicom.

Jedinice koje stvaraju novac i goodwill

65. U točkama 66. do 108. postavljeni su zahtjevi za utvrđivanje jedinice stvaranja novca kojoj imovina pripada i za određivanje knjigovodstvene vrijednosti te priznavanje gubitaka od umanjenja imovine jedinica koje stvaraju novac i goodwill.

Identificiranje jedinice stvaranja novca kojoj imovina pripada

66. **Ako postoji pokazatelj da imovina može biti umanjeno, nadoknadivi iznos treba procijeniti za pojedino imovina. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos pojedinog sredstva, subjekt treba odrediti nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca kojoj imovina pripada.**

67. Nadoknadivi iznos pojedinog sredstva ne može se odrediti ako:

- se vrijednost sredstva u upotrebi ne može procijeniti da bude blizu njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje (primjerice, ako se budući novčani tokovi iz neprekinute upotrebe sredstva ne mogu procijeniti da budu zanemarivi), i
- imovina ne stvara novčane priljeve koji su značajno neovisni od novčanih priljeva drugih sredstava.

U takvim slučajevima, vrijednost u upotrebi te stoga i nadoknadivi iznos, može se odrediti samo za jedinicu sredstva stvaranja novca.

Primjer

Rudarski subjekt ima privatnu željeznicu radi potpore svojim rudarskim aktivnostima. Privatna željeznica može se prodati samo kao otpad i privatna željeznica ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe koji su značajno neovisni od novčanih priljeva iz drugih sredstava rudnika. Nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos privatne željeznice jer se vrijednost u upotrebi privatne željeznice ne može odrediti i vjerojatno se razlikuje od vrijednosti otpada. Prema tomu, procjenjuje se nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca kojoj privatna željeznica pripada, to jest rudnika kao cjeline.

68. Kao što je definirano u točki 6., jedinica sredstva stvaranja novca je najmanja skupina sredstava koja obuhvaća sredstva i stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od novčanih priljeva od drugih sredstava ili skupine sredstava. Utvrđivanje jedinice stvaranja novca sredstva temelji se i na procjeni. Ako se nadoknadivi iznos ne može odrediti za pojedino imovina, subjekt utvrđuje najmanju skupinu sredstava koja stvara značajno neovisne novčane priljeve iz neprekinute upotrebe.

Primjer

Subjekt pruža usluge autobusnog prijevoza na osnovi ugovora s općinom koja zahtijeva minimum usluga na svakoj od pet odvojenih linija. Sredstva koja su određena za svaku liniju i novčani tokovi svake linije mogu se zasebno identificirati. Jedna linija ostvaruje značajni gubitak.

Budući da ne postoji opcija skraćivanja niti jedne autobusne linije, najniža razina novčanog priljeva koja se može utvrditi od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od nov-

čanih priljeva drugih sredstava ili skupine sredstava je novčani priljev koji stvaraju pet linija zajedno. Jedinica stvaranja novca za svaku liniju je autobusna kompanija u cjelini.

69. Novčani priljevi od neprekinute upotrebe jesu priljevi novca i novčanih ekvivalenata koji su primljeni od strana izvan izvještajnog subjekta. Pri utvrđivanju jesu li novčani tokovi sredstva (ili skupine sredstava) značajno neovisni od novčanih priljeva od drugih sredstava (ili skupine sredstava), razmatraju se različiti čimbenici, kao što su, kako uprava pregledava poslove (kao što su proizvodne linije, pojedine lokacije, okruzi ili regionalna područja) ili kako ona donosi odluke o nastavku ili prodaji sredstava ili poslova. Ilustrativni primjer broj 1, daje primjer utvrđivanja jedinice stvaranja novca.

70. **Ako postoji aktivno tržište za proizvode koje proizvodi imovina ili skupina sredstava, ovo se imovina ili skupina sredstava treba utvrditi kao jedinica stvaranja novca, čak iako se neki proizvodi ili svi zajedno koriste interno. Ako su novčani priljevi koje stvara imovina ili jedinica stvaranja novca pod utjecajem transfernih cijena, treba se koristiti najbolja procjena uprave budućih cijena koja se može postići u tržišnoj transakciji:**

- budući novčani priljevi koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice stvaranja novca, i**
- budući novčani odljevi koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi bilo kojeg drugog sredstva ili jedinice stvaranja novca koja su pod utjecajem internih transfernih cijena.**

71. Čak ako su dijelom ili u cijelosti proizvedeni proizvodi imovinom ili skupinom sredstava što koriste druge jedinice izvještajnog subjekta (primjerice, proizvodi u međufazi proizvodnog procesa), ovo imovina ili skupina sredstava oblikuje zasebnu jedinicu stvaranja novca ako subjekt može prodati ovu proizvodnju na aktivnom tržištu. To je zato jer ovo imovina ili skupina sredstava može stvarati novčane priljeve iz neprekinute upotrebe koji bi značajno mogli biti neovisni od novčanih priljeva od drugih sredstava ili skupine sredstava. Pri korištenju informacije koja se temelji na financijskim planovima/prognozama koji se odnose na takve jedinice koje stvaraju novac, ili na bilo koje drugo imovina ili jedinicu stvaranja novca, koja je pod utjecajem transfernih cijena, ova se informacija usklađuje ako transferne cijene ne odražavaju najbolju procjenu uprave budućih tržišnih cijena koje se mogu postići u tržišnoj transakciji.

72. **Jedinice koje stvaraju novac trebaju se utvrditi dosljedno iz jednog razdoblja u drugo za isto imovina ili vrste sredstava, osim ako je promjena opravdana.**

73. Ako subjekt odredi da imovina pripada drugoj jedinici stvaranja novca nego je bilo u prethodnim razdobljima ili da su se te vrste skupina sredstava jedinice stvaranja novca promijenile, sukladno točki 130. zahtijeva se objavljivanje o jedinici stvaranja novca, ako je gubitak od umanjenja imovine priznat ili storniran za jedinicu stvaranja novca.

Nadoknadivi iznos i knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca

74. Nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca je viši iznos usporedbom fer vrijednosti minus troškovi prodaje stvaranja novca i vrijednosti u upotrebi. Radi određivanja nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca, sukladno točkama

19. do 57. izraz »imovina« odnosi se na »jedinicu stvaranja novca«.

75. **Knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca treba se odrediti dosljedno s načinom određivanja nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca.**

76. Knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca:

- (a) sadrži knjigovodstvena vrijednost samo one imovine koja se može na razumnoj i dosljednoj osnovi izravno pripisati ili rasporediti jedinici stvaranja novca i koja će ubuduće stvarati novčane priljeve koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi te jedinice, i
- (b) ne sadrži knjigovodstvena vrijednost priznate obveze, osim ako se nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca ne može odrediti bez razmatranja ove obveze.

Prethodno je navedeno stoga, jer se fer vrijednost minus troškovi prodaje i vrijednosti u upotrebi jedinice stvaranja novca određuje isključivanjem novčanih tokova koji se odnose na imovinu koja nije dio te jedinice i obveza koje su već priznate u financijskim izvještajima (vidjeti točke 28. i 43.).

77. Ako su sredstva grupirana po procjenama nadoknadivosti, važno je u jedinicu stvaranja novca uključiti sva sredstva koja stvaraju relevantne novčane priljeve. Inače se jedinica stvaranja novca može pojaviti u punom nadoknadivom iznosu kad ustvari nastane gubitak od umanjenja imovine. U nekim slučajevima, premda određena sredstva doprinose procjeni budućih novčanih tokova jedinice stvaranja novca, ona se ne mogu rasporediti toj jedinici na razumnoj i dosljednoj osnovi. To može biti slučaj za goodwill ili zajednička sredstva kao što su sredstva sjedišta uprave. U točkama 80. do 103. nalaze se objašnjenja kako se treba postupati s tim sredstvima prilikom testiranja jedinice stvaranja novca radi umanjenja imovine.

78. Ponekad je potrebno razmotriti obveze koje su priznate da bi se odredio nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca. To može nastati ako bi se kod prodaje jedinice stvaranja novca moglo zahtijevati da kupac preuzme obvezu. U tom je slučaju, fer vrijednost minus troškovi prodaje (ili procijenjeni novčani tok od konačne prodaje) jedinice stvaranja novca je procijenjena ukupna prodajna cijena imovine i obveze te jedinice, umanjena za troškove prodaje. Da bi se obavila smisljena usporedba između knjigovodstvene vrijednosti jedinice stvaranja novca i njenog nadoknadivog iznosa, knjigovodstvena vrijednost obveze se oduzima pri određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice stvaranja novca kao i njenog knjigovodstvene vrijednosti.

Primjer

Subjekt vodi rudnik u zemlji gdje zakon zahtijeva da vlasnik mora urediti površinu kad se završi rudarska djelatnost. Trošak uređenja obuhvaća premještanje prebačene zemlje, koja se mora maknuti prije početka poslovanja rudnika. Rezerviranje za troškove premještanja zemlje bilo je priznato čim je zemlja maknuta. Dani je iznos priznat kao dio troška nabave rudnika i bio je amortiziran tijekom korisnog vijeka trajanja rudnika. Knjigovodstvena vrijednost rezerviranja za troškove obnove (uređenja) iznosi 500 novčanih jedinica (NJ), koji je jednak sadašnjoj vrijednosti troškova obnove.

Subjekt testira rudnik radi umanjenja imovine. Jedinica stvaranja novca je rudnik u cjelini. Primljene su razne ponude da se kupi rudnik po cijeni otprilike 800 novčanih jedinica,

s time da kupac uz ovu cijenu preuzima i obvezu obnove odnosno uređenja zemljišta. Troškovi prodaje su zanemarivi. Vrijednost u upotrebi rudnika približno iznosi 1.200 novčanih jedinica, bez troškova obnove. Knjigovodstvena vrijednost rudnika je 1.000 novčanih jedinica.

Fer vrijednost minus troškovi prodaje jedinice stvaranja novca je 800 novčanih jedinica. Ovaj iznos uključuje i troškove obnove, koji su već rezervirani. Rezultat navedenoga je da se vrijednost u upotrebi jedinice stvaranja novca određuje poslije iznosa troškova obnove i procjenjuje se u visini 700 novčanih jedinica (1.200 minus 500). Knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca je 500 novčanih jedinica, koji predstavlja knjigovodstvenu vrijednost rudnika (1.000 novčanih jedinica) minus knjigovodstvena vrijednost troškova obnove (500 novčanih jedinica). Stoga nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca premašuje njegovu knjigovodstvenu vrijednost.

79. Nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca ponekad se iz praktičnih razloga određuje poslije razmatranja imovine koja nije dio te jedinice (primjerice, potraživanja ili druga financijska imovina) ili obveza koje su već bile priznate u financijskim izvještajima (primjerice, obveze prema dobavljačima i druge obveze, rezerviranja za mirovine i druga rezerviranja). U takvim se slučajevima, knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca uvećava za knjigovodstvenu vrijednost navedene imovine ili se smanjuje za knjigovodstvena vrijednost navedenih obveza.

Goodwill

Raspodjela goodwilla na jedinice koje stvaraju novac

80. **Prilikom testiranja umanjenja imovine, goodwill stečen tijekom poslovnog spajanja će, počevši od datuma stjecanja, biti raspodijeljen na sve stjecateljeve jedinice ili grupe jedinica koje stvaraju novac, za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergija takvog stjecanja, neovisno o tome da li su ostala stečena imovina i obveze dodijeljeni upravo tim jedinicama ili grupi jedinica. Svaka jedinica ili grupa jedinica na koje se goodwill raspodjeljuje na taj način:**

- (a) treba predstavljati najnižu razinu subjekta na kojoj se goodwill nadzire za potrebe interne uprave, i
- (b) ne smije biti veća od dijela subjekta koji se temelji bilo na primarnom, bilo sekundarnom formatu izvješćivanja u skladu s MRS-om 14 – Izvješćivanje o dijelovima subjekta.

81. Goodwill stečen prilikom poslovnog spajanja predstavlja plaćanje stjecatelja prilikom očekivanja budućih ekonomskih koristi od onih tipova imovine koje nije moguće pojedinačno utvrditi i odvojeno priznati. Goodwill ne stvara novčane tokove neovisno od drugih sredstava ili skupina sredstava te često povećava novčane tokove više jedinica koje stvaraju novac. Ponekad se goodwill ne može alocirati jedinicama na temelju nearbitraže, nego samo skupinama jedinica koje stvaraju novac. Posljedica toga je da najniža razina subjekta na kojoj se goodwill promatra za potrebe interne uprave ponekad uključuje i niz jedinica koje stvaraju novac na koje se goodwill odnosi, ali na koje se ne može raspodijeliti. Napomene u točkama 83.-99. koje se odnose na jedinice koje stvaraju novac na koje se goodwill raspodjeljuje, treba sagledati također i kao napomene za skupine jedinica koje stvaraju novac na koje se raspodjeljuje goodwill.

82. Primjenjivanje zahtjeva iz točke 80. rezultira testiranjem goodwilla na umanjenje na onoj razini koja odražava način na koji subjekt vodi svoje poslove i s kojim bi goodwill trebao biti povezan. Prema tome, razvijanje dodatnih sustava izvješćivanja uglavnom nije potrebno.
83. Jedinica stvaranja novca na koju je goodwill raspodijeljen za potrebe testiranja umanjenja ne mora se podudarati s razinom na koju je goodwill raspodijeljen u skladu s MRS-om 21. Učinci promjena tečaja stranih valuta, za potrebe određivanja dobitka i gubitka od tečajnih razlika. Ako na primjer, po MRS-u 21 subjekt treba alocirati goodwill na relativno niskim razinama za potrebe određivanja dobitka i gubitka od tečajnih razlika, nije potrebno testirati goodwill na umanjenje na istoj razini, jedino ako se na toj istoj razini nadzire goodwill za potrebe interne uprave.
84. **Ako početno raspoređivanje goodwilla stečenog tijekom poslovnog spajanja ne može biti završeno prije kraja poslovne godine na koju poslovno spajanje utječe, takvo početno raspoređivanje će biti završeno prije kraja prve poslovne godine koja slijedi nakon datuma stjecanja.**
85. U skladu s MSFI-em 3, Poslovna spajanja, ako prvotno knjiženje poslovnog spajanja na kraju razdoblja na koje spajanje utječe može biti samo privremeno utvrđeno, stjecatelj:
- knjiži spajanje korištenjem takvih privremenih vrijednosti, i
 - priznaje sva usklađenja takvih privremenih vrijednosti kao rezultat završavanja prvotnog obračuna unutar dvanaest mjeseci od datuma stjecanja.
- U takvim okolnostima bi također moglo biti nemoguće završiti prvotno raspoređivanje goodwilla stečenog tijekom spajanja prije kraja poslovne godine u kojoj je spajanje izvršeno. Kada je to slučaj, subjekt objavljuje informaciju koju nalaže točka 133.
86. **Ako je goodwill raspoređen jedinici stvaranja novca i subjekt prestane s obavljanjem jedne aktivnosti unutar te jedinice, goodwill povezan s odbacenom aktivnošću bit će:**
- uključen u knjigovodstvena vrijednost poslovanja kad se utvrđuje dobit ili gubitak od prestanka aktivnosti, i
 - mjeren na temelju relativnih vrijednosti prekinutih aktivnosti i udjela zadržanih jedinica koje stvaraju novac, osim ako poslovni subjekt prikaže neku drugu metodu koja bolje odražava goodwill povezan s prekinutom aktivnošću.

Primjer

Jedan subjekt prodaje poslovnu aktivnost koja je bila dijelom jedinice stvaranja novca na koju je bio raspoređen goodwill za 100 novčanih jedinica. Goodwill dodijeljen jedinici ne može biti identificiran niti pridružen nekoj imovinskoj grupi na razini nižoj od te jedinice, osim arbitražom. Nadoknativa vrijednost dijela zadržane jedinice stvaranja novca je 300 novčanih jedinica.

S obzirom da goodwill dodijeljen jedinici stvaranja novca ne može biti nearbitrarno utvrđen niti povezan s imovinskom grupom na razini nižoj od te jedinice, goodwill povezan s prekinutom aktivnošću je mjeren na temelju relativnih vrijednosti prekinutih aktivnosti i udjela zadržane jedinice. Prema tome, 25% goodwilla raspoređenog na jedinicu

stvaranja novca uključeno je u knjigovodstvenu vrijednost prodane aktivnosti.

87. **Ako subjekt reorganizira svoju strukturu izvješćivanja na način da mijenja strukturu jedne ili više jedinica koje stvaraju novac na koje je goodwill bio raspodijeljen, goodwill će biti raspodijeljen na jedinice na koje se odnosi. Ova preraspodjela će biti izvedena korištenjem pristupa relativne vrijednosti, sličnog onom koji se koristio prilikom prekidanja poslovne aktivnosti unutar jedinice stvaranja novca, osim ako tijelo subjekta prikaže neku drugu metodu koja bolje odražava goodwill povezan s reorganiziranim jedinicama.**

Primjer

Goodwill je prethodno bio raspodijeljen na jedinicu stvaranja novca A. Goodwill raspodijeljen na A se ne može utvrditi ili povezati s grupom sredstava na razini nižoj od A, osim arbitražom. A će se podijeliti i uklopiti u 3 ostale jedinice koje stvaraju novac, B, C i D.

Budući da se goodwill raspodijeljen na A ne može identificirati i povezati s grupom sredstava na razini nižoj od A bez arbitraže, raspodijeljen je na jedinice B, C i D na temelju relativnih vrijednosti 3 udjela A prije no što su oni uključeni u B, C i D.

Testiranje jedinice stvaranja novca s goodwillom na umanjenje

88. **Kad se, kao što je opisano u točki 81., goodwill odnosi na jedinicu stvaranja novca, ali nije raspodijeljen na tu jedinicu, jedinica će se testirati na umanjenje, kad god postoji pretpostavka da se jedinica može umanjiti, uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost jedinice bez goodwilla s njenom nadoknadivom vrijednošću. Gubitak od umanjenja će biti priznat u skladu s točkom 104.**
89. Ako jedinica stvaranja novca opisana u točki 88. u svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti sadrži nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili još nije raspoloživa za upotrebu a može se testirati na umanjenje samo kao dio jedinice stvaranja novca, u točki 10. se zahtijeva da se jedinica također godišnje testira na umanjenje.
90. **Jedinica stvaranja novca na koju je raspodijeljen goodwill će se testirati na umanjenje godišnje, i kad god postoji naznaka da se jedinica može umanjiti, uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost jedinice, uključujući goodwill, s nadoknadivom vrijednošću jedinice. Ako nadoknativa vrijednost jedinice premašuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice, jedinica i goodwill raspodijeljen na jedinicu bit će ocijenjeni kao neumanjivi. Ako knjigovodstvena vrijednost jedinice premašuje njenu nadoknadivu vrijednost, subjekt će priznati gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104.**

Manjinski udio

91. U skladu s MSFI-em 3, goodwill koji je priznat u poslovnom spajanju predstavlja goodwill stečen od strane subjekta matice na temelju vlasničkog udjela subjekta matice, prije nego iznos goodwilla pod nadzorom subjekta matice kao rezultat poslovnog spajanja. Zbog toga, goodwill koji se odnosi na manjinski udio se ne priznaje u financijskim izvještajima subjekta matice. Prema tome, ako postoji manjinski udio u jedinici stvaranja novca na koju je raspodijeljen goodwill, knjigovodstvena vrijednost te jedinice se sastoji od:

- (a) udjela subjekta matice i manjinskog udjela u neto imovini jedinice koju je moguće utvrditi, i
- (b) udjela subjekta matice u goodwillu.

Međutim, dio nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca određen u skladu sa Standardom se odnosi na manjinski udio u goodwillu.

92. U svrhu testiranja na umanjene jedinice koja nije u potpunom vlasništvu, a stvaranja novca s goodwillom, knjigovodstvena vrijednost te jedinice se fiktivno usklađuje, prije no što se uspoređuje s nadoknadivim iznosom. Ovo se postiže prikazivanjem knjigovodstvene vrijednosti goodwilla u bruto iznosu raspodijeljenog na jedinicu tako da uključi i goodwill koji se odnosi na manjinski udio. Ovaj fiktivno usklađen iznos se uspoređuje s nadoknadivim iznosom jedinice kako bi se odredilo je li vrijednost jedinice stvaranja novca umanjena. Ako da, subjekt raspoređuje gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104. prvo smanjujući knjigovodstvenu vrijednost goodwilla raspoređenog na jedinicu.
93. Međutim, budući da se goodwill priznaje samo do iznosa vlasničkog udjela subjekta matice, bilo koje umanjene vezano za goodwill se dijeli na udio vezan uz poslovni subjekt maticu i udio vezan uz manjinski udio, gdje je samo umanjene vezano uz subjekt maticu priznato kao gubitak od umanjenja goodwilla.
94. Ako je ukupni gubitak od umanjenja koji se odnosi na goodwill manji od iznosa do kojeg fiktivno usklađen knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca premašuje nadoknadivi iznos, točka 104. zahtijeva da se preostali višak raspodijeli razmjerno na ostala sredstva jedinice na temelju knjigovodstvene vrijednosti svakog sredstva u jedinici.
95. Primjer 7. pokazuje testiranje umanjenja vrijednosti jedinice koja nije u potpunom vlasništvu, a stvaranja novca s goodwillom.

Vrijeme testiranja umanjenja vrijednosti

96. **Godišnji test umanjenja imovine za jedinicu stvaranja novca na koju je raspoređen goodwill može se provesti u bilo koje vrijeme tijekom godine, pod uvjetom da se testiranje provodi u isto vrijeme svake godine. Različite jedinice koje stvaraju novac mogu se testirati na umanjene u različito vrijeme. Međutim, ako je dio goodwilla ili cijeli goodwill raspoređen na jedinicu stvaranja novca stečen u poslovnom spajanju tijekom tekuće godine, ta se jedinica mora testirati na umanjene prije kraja tekućeg godišnjeg razdoblja.**
97. **Ako se sredstva koja čine jedinicu stvaranja novca na koju je goodwill raspoređen testiraju u isto vrijeme kao i jedinica koja sadrži goodwill, sredstva će se testirati na umanjene prije jedinice koja sadrži goodwill. Slično tome, ako se jedinice koje stvaraju novac koje čine grupu jedinica koje stvaraju novac na koje je raspoređen goodwill testiraju na umanjene u različito vrijeme od grupe jedinica koje stvaraju novac koja sadrži goodwill, pojedine jedinice će se testirati na umanjene prije grupe jedinica koja sadrži goodwill.**
98. U vrijeme kad se provodi testiranje na umanjene jedinice stvaranja novca na koju je raspoređen goodwill, može nastati znak za postojanje umanjenja vrijednosti sredstva unutar jedinice koja sadrži goodwill. U takvim okolnostima, subjekt treba prvo testirati imovina na umanjene, i priznati gubi-

tak od umanjenja vrijednosti tog sredstva prije testiranja na umanjene jedinice stvaranja novca koja sadrži goodwill. Slično tome, može postojati pretpostavka za umanjene vrijednosti jedinice stvaranja novca unutar grupe jedinica koje sadrže goodwill. U takvim okolnostima, subjekt prvo testira jedinicu stvaranja novca na umanjene, i priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti za tu jedinicu, prije testiranja na umanjene grupe jedinica na koju je raspoređen goodwill.

99. Posljednji detaljni izračun nadoknadive vrijednosti jedinice stvaranja novca na koju je raspoređen goodwill napravljen u prethodnom razdoblju može se koristiti u testu za umanjene vrijednosti te jedinice u tekućem razdoblju pod uvjetom da su ispunjeni svi navedeni uvjeti:

- (a) **imovina i obveze koji čine jedinicu nisu se značajno promijenili od posljednjeg izračuna nadoknadive vrijednosti,**
- (b) **iznos posljednjeg izračuna nadoknadive vrijednosti je doveo do iznosa koji značajno premašuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice, i**
- (c) **na temelju analize događaja koji su nastali i okolnosti koje su se promijenile od posljednjeg izračuna iznosa nadoknadive vrijednosti, mala je vjerojatnost da će iznos izračunane sadašnje nadoknadive vrijednosti biti manji od knjigovodstvene vrijednosti.**

Zajednička imovina

100. Zajednička imovina predstavlja skupinu ili imovinu u zajedničkom korištenju kao što je zgrada sjedišta ili uprave subjekta, prema elektroničke obrade podataka ili istraživački centar. Struktura subjekta određuje udovoljava li neko imovina definiciji zajedničke imovine ovoga Standarda za pojedinu jedinicu stvaranja novca. Bitna su obilježja zajedničke imovine da ne stvara novčane priljeve neovisno od druge imovine ili skupine sredstava, a njezin knjigovodstvena vrijednost ne može se u cijelosti pripisati jedinici stvaranja novca koja se pregledava.
101. Budući da zajednička imovina ne stvara zasebne novčane priljeve, nadoknadivi iznos pojedinog zajedničkog sredstva ne može se odrediti, osim ako je uprava odlučila prodati imovina. Posljedica toga je da ako postoji pokazatelj umanjenja vrijednosti zajedničkog sredstva, nadoknadivi iznos se određuje za jedinicu stvaranja novca ili grupu jedinica koje stvaraju novac kojoj zajedničko imovina pripada, uspoređeno s knjigovodstvenim iznosom ove jedinice ili grupom jedinica. Gubitak od umanjenja imovine se priznaje u skladu s točkom 104.
102. **Prilikom testiranja jedinice stvaranja novca radi umanjenja imovine, trebaju se utvrditi sva sredstva koja se odnose na jedinicu koja se provjerava. Ako se udio knjigovodstvene vrijednosti zajedničkog sredstva:**
- (a) **može rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na tu jedinicu, subjekt treba usporediti knjigovodstvena vrijednost jedinice, uključujući knjigovodstvena vrijednost zajedničkog sredstva raspoređenog na tu jedinicu, s nadoknadivim iznosom. Gubitak od umanjenja koji nastane se priznaje u skladu s točkom 104;**
 - (b) **ne može se rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na tu jedinicu, subjekt treba:**

- (i) usporediti knjigovodstvena vrijednost jedinice, isključujući zajedničku imovinu, s nadoknadivom vrijednošću i priznati gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104.,
 - (ii) utvrditi najmanju grupu jedinice stvaranja novca koja uključuje jedinicu stvaranja novca koja se pregledava i na koju se može raspodijeliti dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine na razumnoj i dosljednoj osnovi, i
 - (iii) usporediti knjigovodstvena vrijednost grupe jedinica koje stvaraju novac, uključujući dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine raspoređene na tu grupu jedinica, s nadoknadivim iznosom te grupe jedinica. Gubitak od umanjenja koji nastane se priznaje u skladu s točkom 104.
103. Primjer 8. pokazuje primjenjivanje ovih zahtjeva na zajedničku imovinu.

Gubitak od umanjenja vrijednosti za jedinicu stvaranja novca

104. Gubitak od umanjenja vrijednosti imovine treba se priznati za jedinicu stvaranja novca (najmanju grupu jedinica koje stvaraju novac na koju je raspoređen goodwill ili zajednička imovina) samo, i samo ako, je nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) manji od njenog knjigovodstvene vrijednosti. Gubitak od umanjenja vrijednosti treba se rasporediti da se smanji knjigovodstvena vrijednost sredstva jedinice (grupe jedinica) po sljedećem redoslijedu:

- (a) prvo, smanjiti knjigovodstvenu vrijednost bilo kojeg goodwilla koji je raspoređen na jedinicu stvaranja novca (grupu jedinica), i
- (b) potom na druga sredstva jedinice (grupe jedinica) razmjerno knjigovodstvenom iznosu svakog sredstva u jedinici (grupi jedinica).

S navedenim smanjenjem vrijednosti knjigovodstvene vrijednosti treba se postupati kao s gubitkom od umanjenja imovine kod pojedinog sredstva i priznati ga u skladu s točkom 60.

105. Prilikom raspoređivanja gubitka od umanjenja vrijednosti imovine sukladno točki 104., subjekt ne treba smanjiti knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva ispod najviše:
- (a) njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje (ako se može odrediti),
 - (b) njegove vrijednosti u upotrebi (ako se može odrediti), i
 - (c) nule.

Iznos gubitka od umanjenja vrijednosti imovine koji bi se trebao na drugačiji način rasporediti sredstvu treba se rasporediti razmjerno na druga sredstva jedinice (grupe jedinica).

106. Ako ne postoji praktičan način da se procijeni nadoknadivi iznos svakog pojedinog sredstva jedinice stvaranja novca, ovaj Standard zahtijeva arbitrarni raspored gubitka od umanjenja imovine između sredstava te jedinice, osim goodwilla, budući da sva sredstva jedinice djeluju zajedno.
107. Ako se nadoknadivi iznos pojedinog sredstva ne može odrediti (vidjeti točku 67.):

- (a) gubitak od umanjenja vrijednosti imovine se priznaje ako je njegov knjigovodstvena vrijednost veći od njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje i rezultata raspoređivanja sukladno postupcima opisanim u točkama 104. i 105., i
- (b) gubitak od umanjenja vrijednosti imovine se ne priznaje ako vrijednost jedinice stvaranja novca nije umanjena. Ovo se primjenjuje čak ako je fer vrijednost minus troškovi prodaje sredstva manja od njegova knjigovodstvene vrijednosti.

Primjer

Stroj je pretrpio fizičko oštećenje, ali još radi, premda ne tako dobro kao prije oštećenja. Fer vrijednost minus troškovi prodaje toga stroja je manja od njegovog knjigovodstvene vrijednosti. Stroj ne stvara novčane priljeve neovisno od neprekinute upotrebe. Najmanja skupina sredstava koja se može utvrditi koja obuhvaća stroj i koja stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe što je značajno neovisna od priljeva novca od drugih sredstava je proizvodna linija kojoj stroj pripada. Nadoknadivi iznos proizvodne linije pokazuje da vrijednost proizvodne linije, uzevši je u cjelini, nije umanjena.

1. pretpostavka: planovi/prognoze koje je usvojila uprava ukazuju da uprava nije preuzela obvezu zamjene stroja.

Nadoknadivi iznos samoga stroja ne može se procijeniti budući da se vrijednost u upotrebi stroja:

- a) može razlikovati od njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje, i
- b) može se odrediti samo za jedinicu stvaranja novca kojoj stroj pripada (proizvodna linija).

Vrijednost imovine proizvodne linije nije umanjena, pa se prema tome nikakav gubitak od umanjenja imovine ne priznaje za ovaj stroj. Usprkos tome, možda postoji potreba ponovne procjene amortizacijskog razdoblja ili metode amortizacije ovoga stroja. Primjerice, možda se može zahtijevati kraće razdoblje amortizacije ili primjena metoda ubrzane amortizacije što bi odrazilo očekivani preostali korisni vijek trajanja stroja ili okvira u kojem će se ekonomske koristi potrošiti.

2. pretpostavka: planovi/prognoze koje je usvojila uprava ukazuju da je uprava preuzela obvezu zamjene stroja i njegove prodaje u skoroj budućnosti. Procjenjuje se da su novčani tokovi od kontinuirane upotrebe stroja sve do njegove prodaje zanemarivi.

Vrijednost u upotrebi stroja može se procijeniti da će biti vrlo blizu njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje. Prema tome, nadoknadivi iznos stroja može se odrediti i nikakvo razmatranje nije dano jedinici stvaranja novca kojoj stroj pripada (proizvodna linija). Budući da je fer vrijednost minus troškovi prodaje stroja manja od njegovog knjigovodstvene vrijednosti, gubitak od umanjenja imovine priznaje se za ovaj stroj.

108. Nakon što su zahtjevi navedeni u točkama 104. i 105. primijenjeni, obveza se treba priznati za preostali iznos gubitka od umanjenja imovine za jedinicu stvaranja novca samo, i samo ako, to zahtijevaju drugi Standardi.

Ukidanje gubitka od umanjenja imovine

109. U točkama 110. do 116. postavljeni su zahtjevi za ukidanje gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za neko imo-

vina ili jedinicu stvaranja novca u prethodnim godinama. U ovim se zahtjevima rabi izraz »imovina«, koji se jednako primjenjuje na pojedinačno imovina i jedinicu stvaranja novca. Osim toga, postavljeni su zahtjevi za pojedinačno imovina u točkama 117. do 121., za jedinicu stvaranja novca u točkama 122. i 123. i za goodwill u točkama 124. i 125.

110. Na svaki datum izvještavanja subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da za neko imovina, osim goodwilla, gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknativni iznos toga sredstva.
111. Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da za neko imovina, osim goodwilla, ne postoji više gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama ili je možda smanjen, trebaju se razmotriti najmanje sljedeći pokazatelji:

Vanjski izvori informacija

- (a) tržišna vrijednost sredstva je značajno povećana tijekom razdoblja;
- (b) značajne su promjene nastale s povoljnim učinkom na subjekt za vrijeme razdoblja ili će nastati u bliskoj budućnosti, u tehnološkim, tržišnim, gospodarskim ili zakonskim uvjetima u kojima se posluje ili na tržištu kojem je imovina usmjereno;
- (c) tržišne kamatne stope ili druge stope povrata na ulaganja su smanjene tijekom razdoblja i njihova smanjenja su vjerojatno utjecala na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju vrijednosti u upotrebi sredstva i značajno povećavaju nadoknativni iznos sredstva.

Unutarnji izvori informacija

- (d) značajne su promjene nastale s povoljnim učinkom na subjekt za vrijeme razdoblja ili se očekuje da će nastati u bliskoj budućnosti, u mjeri ili na način na koji se imovina koristi ili se očekuje koristiti. Ove promjene obuhvaćaju izdatke koji su nastali tijekom razdoblja s ciljem da se poboljša ili poveća uspješnost odnosno restrukturira djelatnost kojoj imovina pripada.
- (e) podaci raspoloživi iz internog izvješćivanja koji ukazuju da ekonomska uspješnost sredstva jest ili će biti bolja nego se očekuje.
112. Pokazatelji mogućeg smanjenja gubitka od umanjenja navedeni u točki 111. uglavnom odražavaju pokazatelje mogućeg gubitka od umanjenja koji su navedeni u točki 12.
113. Ako postoji pokazatelj da gubitak od umanjenja imovine koji je priznan za neko imovina, osim goodwilla, možda više ne postoji ili je možda smanjen, to može ukazati da preostali korisni vijek upotrebe, metodu amortizacije ili ostatak vrijednosti možda treba provjeriti i uskladiti u skladu s Standardom primjenjivim za to imovina, čak iako gubitak od umanjenja imovine odnosno toga sredstva nije ukinut.
114. Gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za imovina, osim goodwilla, u ranijim godinama treba ukinuti samo, i samo ako, su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknativnog iznosa sredstva od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvena vrijednost sredstva treba

se, osim kako je opisano u točki 117, povećati do njegovog nadoknativnog iznosa. Ovo povećanje ispravlja gubitak od umanjenja imovine.

115. Storniranje gubitka od umanjenja imovine odražava povećanje procijenjene sposobnosti toga sredstva upotrebom ili prodajom, od datuma kada je posljednji priznati gubitak od umanjenja tog sredstva. U točki 130. se od subjekta zahtijeva utvrđivanje promjene procjena koje uzrokuju povećanje procijenjene sposobnosti poslovanja. Primjeri promjena procjena mogu biti sljedeći:
- (a) promjena osnove za nadoknativni iznos (tj. da li se nadoknativni iznos temelji na fer vrijednosti minus troškovi prodaje ili vrijednosti u upotrebi),
- (b) ako je nadoknativni iznos temeljen na vrijednosti u upotrebi u tom slučaju promjena iznosa ili vremena procijenjenog budućeg novčanog toka ili diskontne stope, ili
- (c) ako je nadoknativni iznos temeljen na fer vrijednosti minus troškovi prodaje, promjena procjena dijelova fer vrijednosti minus troškovi prodaje.
116. Vrijednost u upotrebi nekog sredstva može postati veća od knjigovodstvene vrijednosti zato jer se sadašnja vrijednost budućih novčanih priljeva jednostavno povećava kako postaju bliže. Međutim, kapacitet sredstva nije povećan. Prema tomu, gubitak od umanjenja imovine se ne ukida upravo zbog protoka vremena (ponekad zvano kao »olabavljenje« diskonta), pa čak iako je nadoknativni iznos sredstva postao veći od njegovog knjigovodstvene vrijednosti.

Ukidanje gubitka od umanjenja pojedinog sredstva

117. Povećanje knjigovodstvene vrijednosti nekog sredstva, osim goodwilla, radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstvena vrijednost koji bi se mogao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to imovina u ranijim godinama.
118. Bilo koje povećanje knjigovodstvene vrijednosti nekog sredstva, osim goodwilla, iznad knjigovodstvene vrijednosti koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to imovina u ranijim godinama jest revalorizacija. U računovodstvu takve revalorizacije subjekt primjenjuje Međunarodni računovodstveni standard primjenjiv na to imovina.
119. Ukidanje gubitka od umanjenja za neko imovina, osim goodwilla, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobitka i gubitka, osim ako je imovina knjiženo u revaloriziranom iznosu po drugim Standardima (primjerice, sukladno revalorizacijskom modelu u MRS-u 16, Nekretnine, postrojenja i oprema). S ukidanjem gubitka od umanjenja imovine kod revalorizacije sredstva treba se postupati kao s povećanjem revalorizacije po tom drugom Standardu.
120. Ukidanje gubitka od umanjenja imovine kod nekog revaloriziranog sredstva se priznaje u sklopu sveobuhvatne dobiti i za njega se uvećava iznos revalorizacijskog viška po tom sredstvu. Međutim, u visini u kojoj je gubitak od umanjenja imovine kod istog sredstva ranije priznat kao rashod u računu dobitka i gubitka, ukidanje toga gubitka se priznaje u računu dobitka i gubitka.

121. Nakon što je storniranje gubitka od umanjenja imovine priznato, trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjeni knjigovodstvena vrijednost sredstva, umanjen za njegov ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja sredstva.

Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice stvaranja novca

122. Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice stvaranja novca treba se rasporediti na sredstva jedinice, osim goodwilla, razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti tih sredstava. Ovo povećanje u knjigovodstvenoj vrijednosti smatrat će se ukidanjem gubitka od umanjenja pojedinog sredstva i bit će priznato u skladu s točkom 119.

123. Pri raspoređivanju ukidanja gubitka od umanjenja imovine za jedinicu stvaranja novca po točki 122., knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva ne treba se povećati iznad niže vrijednosti od:

- njegovog nadoknadivog iznosa (ako se može odrediti), i
- knjigovodstvene vrijednosti koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to imovina u ranijim godinama.

Iznos storniranja gubitka od umanjenja imovine koji bi se mogao na drugi način rasporediti na to imovina, treba se rasporediti na druga sredstva jedinice, osim goodwilla, na proporcionalnoj osnovi.

Ukidanje gubitka od umanjenja goodwilla

124. Gubitak od umanjenja goodwilla neće se ukinuti u budućim razdobljima.
125. MRS 38, Nematerijalna imovina zabranjuje priznavanje interno dobivenog goodwilla. Naknadno povećanje nadoknadivog iznosa goodwilla u razdobljima nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti tog goodwilla, vjerojatno je povećanje interno dobivenog goodwilla, a ne ukidanje gubitka od umanjenja za stečeni goodwill.

Objavlivanje

126. Za svaku skupinu imovine, u financijskim se izvještajima treba objaviti sljedeće:
- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobicima i gubicima tijekom razdoblja i stavku (e) izvještaja o dobiti u kojima se ti gubici nalaze,
 - iznos ukidanja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobicima i gubicima tijekom razdoblja i stavku (e) izvještaja o dobiti u kojima su ti gubici stornirani,
 - iznos gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine koji su izravno priznati u kapital tijekom razdoblja, i
 - iznos ukidanja gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine koji su izravno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti tijekom razdoblja.
127. Skupina imovine je grupiranje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta.
128. Informacija koja se zahtijeva u točki 126. može se prikazati s drugim informacijama koje se objavljuju za skupinu imo-

vine. Primjerice, informacija može biti uključena u povezivanje knjigovodstvene vrijednosti nekretnine, postrojenja i opreme na početku i na kraju razdoblja, kao što to zahtijeva MRS 16, Nekretnine, postrojenja i oprema.

129. Subjekt koji primjenjuje MRS 14, Izvješćivanje o dijelovima poslovanja, treba za svaki izvještajni dio koji se temelji na primarnom obliku objaviti sljedeće:

- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobit ili gubitak i izravno u kapitalu tijekom razdoblja, i
- iznos storniranih gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobit i gubitka i izravno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti tijekom razdoblja.

130. Za svaki značajan gubitak od umanjenja priznat ili storniran tijekom razdoblja za svako pojedino imovina, uključujući goodwill, ili jedinicu stvaranja novca subjekt treba objaviti sljedeće:

- događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili storniranja gubitka od umanjenja imovine;
- iznos gubitka od umanjenja koji je priznat ili storniran.
- za svako pojedino imovina:
 - prirodu sredstva, i
 - izvještajni dio subjekta kojem imovina pripada, koji se temelji na primarnom dijelu kao što je definirano u MRS-u 14, Izvješćivanje o dijelovima poslovanja, ako se primjenjuje MRS 14;
 - za svaku jedinicu stvaranja novca:
 - opis jedinice stvaranja novca (što može biti, primjerice, proizvodna linija, tvornica, poslovna djelatnost, zemljopisno područje ili izvještajni dio kao što je definirano u MRS-u 14),
 - iznos gubitka od umanjenja imovine koji je priznat ili storniran po skupini sredstava i izvještajnom dijelu temeljenom na primarnom obliku u skladu s MRS-om 14, ako se primjenjuje MRS 14,
 - ako je grupiranje sredstava za utvrđivanje jedinice stvaranja novca promijenjeno od prijašnje procjene nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca (ako postoji), treba se opisati postojeći i prethodni način grupiranja sredstava kao i razloge za promjenu načina utvrđivanja jedinice stvaranja novca;
 - je li nadoknadivi iznos sredstva (jedinice stvaranja novca) fer vrijednost minus troškovi prodaje ili vrijednost u upotrebi;
 - ako je nadoknadivi iznos fer vrijednost minus troškovi prodaje, osnova koja se koristi da se odredi fer vrijednost minus troškovi prodaje (primjerice, je li se fer vrijednost minus troškovi prodaje odredila prema aktivnom tržištu);
 - ako je nadoknadivi iznos fer vrijednost u upotrebi, diskontna stopa (e) korištena u tekućoj procjeni i prijašnjim procjenama (ako postoji) vrijednosti u upotrebi.

131. Za ukupne gubitke od umanjenja i ukupne ukinute gubitke od umanjenja priznate tijekom razdoblja za koje

nisu objavljene informacije po točki 130., subjekt treba objaviti sljedeće informacije:

- (a) glavne skupine sredstava na koje utječu gubici od umanjenja imovine i glavne skupine sredstava na koje utječe ukidanje gubitaka od umanjenja imovine;
- (b) glavne događaje i okolnosti koji su dovele do priznavanja navedenih gubitaka od umanjenja i ukidanja gubitaka od umanjenja imovine.

132. Subjekti se potiču da objave ključne pretpostavke koje se koriste da se odredi nadoknadivi iznos sredstava (jedinice koje stvaraju novac) tijekom razdoblja. Međutim, u točki 134. se zahtijeva da subjekt objavljuje informacije o procjenama koje su korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca kad je u njenu knjigovodstvenu vrijednost uključen goodwill ili nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe.

133. Ako, u skladu s točkom 84., bilo koji dio goodwilla stečenog u poslovnom spajanju tijekom razdoblja nije bio raspoređen na jedinicu stvaranja novca (grupu jedinica) na datum izvješćivanja, iznos neraspoređenog goodwilla se treba objaviti zajedno s razlogom zašto je taj iznos ostao neraspoređen.

Procjene za mjerenje nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe

134. Subjekt je dužan objaviti informacije navedene od (a) do (f) za svaku jedinicu (grupu jedinica) koja stvara novac za koju je knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređena na tu jedinicu (grupu jedinica) značajna u usporedbi s ukupnom knjigovodstvenom vrijednošću goodwilla subjekta ili njegove nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom uporabe

- (a) knjigovodstvenu vrijednost goodwilla raspoređenu na tu jedinicu (grupu jedinica);
- (b) knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenu na tu jedinicu (grupu jedinica);
- (c) osnovu na kojoj je određen nadoknadivi iznos jedinice ili grupe jedinica (odnosno vrijednost u upotrebi ili neto prodajna vrijednost);
- (d) ako se nadoknadiva vrijednost jedinice (grupe jedinica) temelji na vrijednosti u upotrebi:
- (i) opis svake ključne pretpostavke na kojoj je uprava temeljila projekcije novčanog toka za razdoblje pokriveno najnovijim planovima/prognozama. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos najosjetljiviji,
- (ii) opis pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj ključnoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je pogodno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili eksternih izvora informacija,
- (iii) razdoblje za koje je uprava pripremila projekciju novčanih tokova na osnovi financijskog plana/prognoze koju je odobrila uprava, i kada je korišteno razdoblje dulje od 5 godina za jedinicu stvaranja

novca (grupe jedinica), objašnjenje opravdanosti tog duljeg razdoblja,

- (iv) stopu rasta korištenu za ekstrapoliranje projekcija novčanog toka izvan razdoblja pokrivenog najnovijim planovima/prognozama, i opravdanje za upotrebu bilo koje stope rasta koja prelazi prosječnu dugoročnu stopu rasta proizvoda, industrije, zemlje ili zemalja u kojima subjekt posluje, ili za tržište za koje je jedinica (grupa jedinica) određena,
- (v) diskontnu stopu koja se primjenjuje na projekcije novčanog toka;
- (e) ako se nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) temelji na fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, metodologiju koja je korištena za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ne određuje na temelju promatrane tržišne cijene jedinice (grupe jedinica), obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:
 - (i) opis svake ključne pretpostavke na temelju koje je uprava odredila fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos najosjetljiviji,
 - (ii) opis pristupa uprave u određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je pogodno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili vanjskih izvora informacija.

Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje određuje koristeći projekcije diskontiranih novčanih tokova, obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:

- (iii) razdoblje za koje je uprava izradila projekciju novčanih tokova
- (iv) stopu rasta korištena za ekstrapoliranje projekcija novčanih tokova
- (v) diskontnu stopu (diskontne stope) primijenjenu na projekcije novčanih tokova.
- (f) ako bi moguća promjena u ključnoj pretpostavci na kojoj je uprava temeljila određivanje nadoknadivog iznosa jedinice (grupe jedinica) dovela do toga da knjigovodstvena vrijednost jedinice premaši nadoknadivu vrijednost:
 - (i) iznos za koji nadoknadivi iznos premašuje knjigovodstvena vrijednost,
 - (ii) vrijednost dodanu ključnoj pretpostavci,
 - (iii) iznos za koji se iznos dodan ključnoj pretpostavci mora promijeniti, nakon uključivanja bilo koje posljedice te promjene na druge varijable korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa, kako bi se nadoknadivi iznos jedinice izjednačio s knjigovodstvenim iznosom.

135. Ako je dio ili cijeli knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom trajanja raspoređen na višestruku jedinicu stvaranja novca (grupu jedinica), i iznos tako raspoređen na svaku jedinicu (grupu jedinica) nije značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla subjekta ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe, to se mora objaviti, zajedno s ukupnim

knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenim na tu jedinicu (grupu jedinica). Nadalje, ako se nadoknadivi iznos bilo koje od tih jedinica (grupe jedinica) temelji na istim ključnim pretpostavkama, i zbirni knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređen na te jedinice je značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe, subjekt treba objaviti tu činjenicu zajedno sa:

- (a) zbirnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla raspoređenog na te jedinice (grupe jedinica);
- (b) zbirnim knjigovodstvenim iznosom nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenim na te jedinice (grupe jedinica);
- (c) opisom ključnih pretpostavki;
- (d) opisom pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je pogodno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili vanjskih izvora informacija;
- (e) ako bi moguća promjena u ključnoj pretpostavci dovela do toga da zbirna knjigovodstvena vrijednost jedinica (grupa jedinica) premaši zbirnu nadoknadivu vrijednost:
 - (i) iznos za koji zbirna nadoknadiva vrijednost jedinica (grupa jedinica) premašuje zbirni iznos njihove knjigovodstvene vrijednosti,
 - (ii) vrijednost dodanu ključnim pretpostavkama,
 - (iii) iznos za koji se iznos dodan ključnim pretpostavkama mora promijeniti, nakon uključivanja bilo koje posljedice te promjene na druge varijable korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa, kako bi se zbirni nadoknadiivi iznos jedinica izjednačio sa zbirnim knjigovodstvenim iznosom.

136. Najnoviji detaljni izračun nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca (grupe jedinica) sastavljen u prethodnom razdoblju može se, u skladu s točkama 24. ili 99., prenijeti i koristiti za testiranje na umanjenje te jedinice u tekućem razdoblju pod uvjetom da su ispunjeni navedeni kriteriji. U tom slučaju, informacije vezane uz tu jedinicu (grupu jedinica) uključenu u zahtjeve za objavljivanje navedene u točkama 134. i 135. se odnose na prenijet izračun nadoknadiive vrijednosti.
137. Primjer 9. pokazuje zahtjeve za objavljivanje iz točke 134. i 135.

Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

138. Ako subjekt odluči da će u skladu s točkom 85. MSFI-a 3 Poslovna spajanja primjenjivati MSFI 3 od bilo kojeg datuma prije datuma određenih u točkama 78. do 84. MSFI-a 3, mora sukladno tome primjenjivati ovaj Standard od tog datuma.
139. U suprotnom subjekt treba primjenjivati ovaj Standard:
 - (a) za goodwill i nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnim spajanjima za koje je sporazum postignut na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine, i

- (b) za svu drugu imovinu od početka prvog godišnjeg razdoblja koje počinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine.

140. Subjektima na koje se odnosi točka 139. preporuča se da počinju ispunjavati zahtjeve iz ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu, kao i primijeniti MSFI 3 i MRS 38 Nematerijalna imovina (revidiran u 2004. godini) u isto vrijeme.
- 140.A MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju točke 61., 120., 126. i 129. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje
- 140.C Točka 134. (e) je izmijenjena kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.
- 140.D *Trošak ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte* (izmjene i dopune MSFI 1 *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* i MRS 27), izdane u svibnju 2008. godine dodale su točku 12(h). Subjekt će izmjenu i dopunu primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune u točkama 4. i 38A MRS-a 27 primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je primijeniti i izmjenu i dopunu iz točke 12 (h) u istom razdoblju.

Povlačenje MRS-a 36 (izdanog 1998. godine)

141. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 36, *Umanjenje imovine* (izdan 1998. godine).

DODATAK A

Korištenje metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju vrijednosti u upotrebi

Ovaj je Dodatak sastavni dio ovog Standarda. Daje smjernice o korištenju metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju vrijednosti u upotrebi. Iako se u smjernici upotrebljava izraz *«imovina»*, jednako se odnosi na grupu sredstava koja čini jedinicu stvaranja novca.

Elementi mjerenja sadašnje vrijednosti

- A1. Ekonomske razlike između sredstava objedinjavaju sljedeći elementi zajedno:
- (a) procjena budućeg novčanog toka, ili u više složenim slučajevima, niz budućih novčanih tokova koji se očekuju da će proisteci iz sredstva,
 - (b) očekivanja o mogućim odstupanjima u iznosu ili vremenu nastanka tih novčanih tokova,
 - (c) vremenska vrijednost novca, koju prikazuje tekuća tržišna nerizična kamatna stopa,
 - (d) cijena prisutnog inherentnog rizika koje nosi imovina, i
 - (e) ostali, ponekad neodredivi, čimbenici (kao što je nelikvidnost) koji mogu utjecati na određivanje očekiva-

nih budućih novčanih tokova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.

- A2. Ovaj Dodatak uspoređuje dva pristupa izračunu sadašnje vrijednosti, koji se mogu koristiti u procjeni vrijednosti sredstva u upotrebi, ovisno o okolnostima. Po »tradicionalnom« pristupu, ispravci za elemente navedene pod (b) do (e) u točki A1. su ugrađeni u diskontnu stopu. Po pristupu »očekivanog novčanog toka«, elementi navedeni pod (b), (d) i (e) uzrokuju ispravke u očekivanom riziku prilagođenim novčanim tokovima. Koji god pristup subjekt odabere da bi odrazio očekivanja o mogućim odstupanjima u iznosu ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova, rezultat treba odražavati očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek mogućih ishoda.

Osnovna načela

- A3. Metode koje se koriste u procjeni budućih novčanih tokova i kamatnih stopa će se mijenjati prema situaciji ovisno o okolnostima u kojima se nalazi imovina. Međutim, prilikom primjene metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju sredstva treba se voditi sljedećim osnovnim načelima:
- kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova trebaju odražavati pretpostavke koje su dosljedne onima sadržanim u procijenjenim novčanim tokovima. U suprotnom će učinak nekih pretpostavki biti dvostruko knjižen ili zanemaren. Primjerice, diskontna stopa od 12% se može primijeniti na ugovorne novčane tokove potraživanja po kreditima. Ta stopa odražava očekivanja o budućim propustima vezanim uz kredite s posebnim obilježjima. Ta ista kamatna stopa ne smije se upotrijebiti za diskontiranje novčanih tokova jer ti novčani tokovi već odražavaju pretpostavke o budućim propustima.
 - procijenjeni novčani tokovi i diskontne stope ne smiju biti niti pod utjecajem pristranosti ni elemenata nevezanih uz imovina. Primjerice, namjerno podcjenjivanje procijenjenih neto novčanih tokova da bi se unaprijedila prividna buduća profitabilnost sredstva uvodi pristranost u mjerenje;
 - procijenjeni novčani tokovi ili diskontne stope trebaju odražavati raspon mogućih ishoda, radije nego jedan najvjerojatniji, minimalni ili maksimalni iznos.

Tradicionalni pristup i pristup očekivanog novčanog toka u određivanju sadašnje vrijednosti

Tradicionalni pristup

- A4. Računovodstvo je prilikom primjene sadašnje vrijednosti tradicionalno koristilo jedan set procijenjenih novčanih tokova i jednu diskontnu stopu, često opisanu kao »stopa proporcionalna riziku«. Tradicionalni pristup pretpostavlja da jedna diskontna stopa može objediniti sva očekivanja budućih novčanih tokova i odgovarajuću premiju rizika. Zbog toga, tradicionalni pristup daje naglasak na odabir diskontne stope.
- A5. U nekim uvjetima, kao što su oni u kojima se uspoređiva sredstva mogu promatrati na tržištu, tradicionalni pristup je relativno lako primijeniti. Za imovinu s ugovornim novčanim tokovima, dosljedan je s načinom na koji sudionici na tržištu opisuju imovinu, kao što su 12 postotne obveznice.
- A6. Međutim, tradicionalni pristup možda ne rješava na odgovarajući način neke složene probleme mjerenja, kao što je

mjerenje nefinancijske imovine za koju ne postoji tržište ili uspoređiva imovina. Traženje odgovarajuće »stope proporcionalne riziku« zahtijeva analizu barem dvije stvari: f sredstva koje postoji na tržištu i nosi promatranu kamatnu stopu i sredstva koje je izmjereno. Odgovarajuća diskontna stopa za novčane tokove koji se mjere mora se zaključiti iz uočljive kamatne stope na to drugo imovina. Da bi se izveo taj zaključak, karakteristike novčanih tokova tog drugog sredstva moraju biti slične onima sredstva koje se mjeri. Prema tome, mora se učiniti sljedeće:

- utvrditi set novčanih tokova koji će se diskontirati,
- utvrditi drugo imovina na tržištu koje ima slične karakteristike novčanog toka,
- usporediti setove novčanih tokova ta dva sredstva da bi se utvrdilo da su slična (primjerice, da li su oba seta ugovorni novčani tokovi, ili je jedan ugovorni, a drugi procijenjeni novčani tok),
- ocijeniti postoji li element u jednom sredstvu, koji nije prisutan u drugom sredstvu (primjerice, je li jedno imovina manje likvidno od drugog), i
- ocijeniti ponašaju li se (ili se mijenjaju) na sličan način oba seta novčanih tokova sukladno ekonomskim uvjetima.

Pristup očekivanog novčanog toka

- A7. Pristup očekivanog novčanog toka je, u nekim slučajevima, učinkovitiji instrument mjerenja nego tradicionalni pristup. U razvijanju mjerenja, pristup očekivanog novčanog toka koristi sva očekivanja vezana uz moguće novčane tokove umjesto jednog najvjerojatnijeg novčanog toka. Primjerice, novčani tok može biti 100, 200 ili 300 novčanih jedinica uz vjerojatnost nastanka od 10%, 60% i 30%. Očekivani novčani tok je 220 novčanih jedinica. Pristup očekivanog novčanog toka se prema tome razlikuje od tradicionalnog pristupa usmjeravanjem na izravnu analizu novčanih tokova i na jasne tvrdnje o pretpostavkama korištenim u mjerenju.
- A8. Pristup očekivanog novčanog toka također dopušta korištenje metoda sadašnje vrijednosti kad je vrijeme nastanka novčanih tokova nesigurno. Primjerice, novčani tok od 1.000 novčanih jedinica može se primiti u jednoj godini, dvije godine ili tri godine uz vjerojatnost od 10%, 60% i 30%. Dolje navedeni primjer prikazuje izračun očekivane sadašnje vrijednosti u toj situaciji.

Sadašnja vrijednost 1.000 novčanih jedinica		
za 1 godinu po 5%	952,38 NJ	
Vjerojatnost	10,00%	95,24 NJ
Sadašnja vrijednost 1.000 novčanih jedinica		
za 2 godine po 5,25%	902,73 NJ	
Vjerojatnost	60,00%	541,64 NJ
Sadašnja vrijednost 1.000 novčanih jedinica		
za 3 godine po 5,50%	851,61 NJ	
Vjerojatnost	30,00%	255,48 NJ
Očekivana sadašnja vrijednost		892,36 NJ

- A9. Očekivana sadašnja vrijednost od 892,36 novčanih jedinica se razlikuje od tradicionalnog pogleda na najbolju procjenu

od 902,73 novčane jedinice (vjerojatnost od 60%). Tradicionalan izračun sadašnje vrijednosti koji je primjenjiv na ovaj primjer zahtijeva odluku o tome koje moguće vrijeme nastanka novčanih tokova koristiti i, prema tome, ne bi odražavao vjerojatnost drugog vremena nastanka. To je zbog toga što diskontna stopa u tradicionalnom izračunu sadašnje vrijednosti ne može odražavati nesigurnost vremena nastanka.

- A10. Korištenje vjerojatnosti u pristupu očekivanog novčanog toka je osnovni element. Postavlja se pitanje sugerira li veću preciznost određivanje (dodjeljivanje) vjerojatnosti vrlo subjektivnim procjenama, nego što u stvarnosti postoji. Međutim, pravilno primjenjivanje tradicionalnog pristupa (kao što je opisano u točki A6.) zahtijeva iste procjene i subjektivnost bez pružanja transparentnosti izračuna u pristupu očekivanog novčanog toka.
- A11. Mnoge procjene razvijene u tekućoj praksi već neslužbeno uključuju elemente očekivanih novčanih tokova. Nadalje, računovođe se često suočavaju s potrebom mjerenja sredstva uz pomoć ograničenih informacija o vjerojatnosti nastanka mogućih novčanih tokova. Primjerice, računovođa se može suočiti sa sljedećim situacijama:
- Procijenjeni iznos se nalazi negdje između 50 i 250 novčanih jedinica, ali ni nije vjerojatniji jedan iznos u tom razmjeru od drugog. Na osnovi te ograničene informacije, procijenjeni očekivani novčani tok je 150 novčanih jedinica $[(50 + 250)/2]$;
 - Procijenjeni iznos se nalazi negdje između 50 i 250 novčanih jedinica, ali je vjerojatniji iznos 100 novčanih jedinica. Međutim, nepoznate su vjerojatnosti nastanka bilo kojeg iznosa. Na temelju tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok je 133,33 novčane jedinice $[(50 + 100 + 250)/3]$;
 - Procijenjeni iznosi će biti 50 novčanih jedinica (vjerojatnost 10%), 250 novčanih jedinica (vjerojatnost 30%), ili 100 novčanih jedinica (vjerojatnost 60%). Na temelju tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok je 140 novčanih jedinica $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

U svakom slučaju, vjerojatnije je da će procijenjeni očekivani novčani tok dati bolju procjenu vrijednosti u upotrebi nego da se uzme sami minimalni, najvjerojatniji ili maksimalni iznos.

- A12. Primjena pristupa očekivanog novčanog toka je predmet cost-benefit analize. U nekim slučajevima, subjekt može dobiti opsežne podatke i može biti sposoban razviti mnogo scenarija novčanih tokova. U drugim slučajevima, subjekt možda nije u mogućnosti razviti više od općenite analize promjenjivosti novčanih tokova bez nastajanja značajnih troškova. Subjekt treba ocijeniti troškove stjecanja dodatnih informacija u odnosu na dodatnu pouzdanost koju će informacije pridonijeti u mjerenju.
- A13. Neki drže da metode očekivanog novčanog toka nisu primjerene za mjerenje jednog sredstva ili sredstava s ograničenim brojem mogućih ishoda. Nudi se primjer sredstva sa dva moguća ishoda: vjerojatnost od 90% da će nastati novčani tok bit će 10 novčanih jedinica i vjerojatnost od 10% da će nastati novčani tok od 1.000 novčanih jedinica. Zamjećuje se da će očekivani novčani tok u ovom primjeru biti 109 novčanih jedinica i da rezultat ne predstavlja bilo koji od iznosa koji će na kraju možda biti plaćen.

- A14. Pretpostavke poput upravo navedenih odražavaju krajnje neslaganje s ciljem mjerenja. Ako je cilj gomilanje troškova koji će se dogoditi, očekivani novčani tok neće proizvesti vjernu i reprezentativnu procjenu očekivanih troškova. Međutim, ovaj Standard se bavi mjerenjem nadoknativnog iznosa sredstva. Nije vjerojatno da će nadoknativni iznos sredstva u ovom primjeru biti 10 novčanih jedinica, iako je to najvjerojatniji novčani tok. To je zbog toga što iznos od 10 novčanih jedinica ne uključuje nesigurnost novčanog toka u mjerenju sredstva. Umjesto toga je nesigurni novčani tok prikazan kao da je sigurni novčani tok. Ni jedan razuman subjekt s ovim karakteristikama neće prodati imovina za 10 novčanih jedinica.

Diskontna stopa

- A15. Koji god pristup subjekt usvoji za mjerenje vrijednosti u upotrebi sredstva, kamatna stopa koja se koristi prilikom diskontiranja novčanih tokova ne bi smjela odražavati rizik za koji su procijenjeni novčani tokovi prilagođeni. U suprotnom, utjecaj nekih pretpostavki bit će dvostruko računat.
- A16. U slučaju kada stopa specifična za imovina nije raspoloživa na tržištu, subjekt koristi zamjenu kako bi procijenio diskontnu stopu. Svrha je procijeniti, što je bolje moguće, tržišnu procjenu:
- vremenske vrijednosti novca za razdoblja do kraja korisnog vijeka upotrebe sredstva, i
 - elemente pod (b), (d) i (e) opisane u točki A1, do granice do koje ti elementi ne uzrokuju usklađenja pri dolaženju do procijenjenih novčanih tokova.
- A17. Za polaznu točku za takvu procjenu, subjekt može uzeti u obzir sljedeće stope:
- prosječni ponderirani trošak kapitala subjekta određen metodama kao što je Model procjene kapitala (CAPM),
 - početna stopa posudbe subjekta, i
 - ostale tržišne stope posudbe.
- A18. Međutim, ove se stope moraju uskladiti:
- da bi odražavale način na koji tržište ocjenjuje specifične rizike povezane s procijenjenim novčanim tokovima sredstva, i
 - da bi isključivale rizike koji nisu važni za procjenu novčanih tokova sredstva ili za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni.

Pozornost se treba dati na rizike kao što su rizik zemlje, valutni rizik i cjenovni rizik.

- A19. Diskontna stopa je neovisna o strukturi kapitala subjekta i o načinu na koji subjekt financira i kupuje sredstva, jer budući očekivani tokovi za koje se očekuje da će proisteći iz upotrebe sredstva ne ovise o načinu na koji je subjekt financirao kupnju sredstva.
- A20. U točki 55. se zahtijeva da korištena diskontna stopa bude stopa prije poreza. Prema tome, kada se kao osnova za procjenu diskontne stope koristi stopa nakon poreza, osnova se mora uskladiti da odražava stopu prije poreza.
- A21. Subjekt uobičajeno koristi jednu diskontnu stopu za procjenu vrijednosti imovine subjekta u upotrebi. Međutim, subjekt koristi različite diskontne stope za različita buduća razdoblja jer je vrijednost u upotrebi osjetljiva na razlike u rizicima za različita razdoblja ili na vremensku strukturu kamatnih stopa.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 37

Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina

Cilj

Cilj je ovoga Standarda osigurati da se odgovarajući kriteriji priznavanja i osnove mjerenja primjenjuju na rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidivu imovinu te da se objavljuje dovoljno informacija u bilješkama uz financijske izvještaje koje će omogućiti korisnicima razumijevanje njihove prirode, vremena i iznosa.

Djelokrug

1. Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti u računovodstvu za rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredviđenu imovinu, osim:
 - a) onih koji proizlaze iz izvršivih ugovora, izuzev štetnih ugovora; i
 - b) [brisan]
 - c) onih koje obuhvaća drugi standard.
2. Ovaj se Standard ne primjenjuje na financijske instrumente (uključujući jamstva) koji su u djelokrugu MRS-a 39 Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje.
3. Izvršivi ugovori jesu ugovori prema kojima niti jedna strana nije izvršila neku svoju obvezu ili su obje strane djelomično izvršile svoje obveze u jednakoj mjeri. Ovaj Standard ne primjenjuje se na izvršive ugovore, osim ako su štetni.
4. [brisan]
5. Tamo gdje drugi standard obrađuje određene vrste rezerviranja, nepredvidive obveze ili nepredviđenu imovinu, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovog Standarda. Primjerice, MSFI 3 Poslovna spajanja uređuje postupak stjecatelja nepredvidivih obveza preuzetih spajanjem. Slično tom određene vrste rezerviranja su također obrađene u standardima za:
 - (a) ugovore o izgradnji (vidjeti MRS 11 – Ugovori o izgradnji);
 - (b) poreze na dobit (vidjeti MRS 12 – Porezi na dobit);
 - (c) najmove (vidjeti MRS 17 – Najmovi). Međutim, budući da MRS 17 ne sadrži specifične zahtjeve koji se odnose na poslovne najmove koji su postali štetni, ovaj se Standard primjenjuje na takve slučajeve;
 - (d) primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 – Primanja zaposlenih); i
 - (e) ugovore o osiguranju (vidjeti MSFI 4 Ugovori o osiguranju). Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidivu imovinu osiguravatelja koja nastaju iz njegovih ugovornih obveza i prava po ugovorima o osiguranju koji su izvan djelokruga MSFI-a 4.
6. Neki iznosi tretirani kao rezerviranja mogu biti povezani s priznavanjem prihoda, primjerice ako subjekt daje jamstva u razmjeni za naknadu. Ovaj Standard ne obrađuje priznavanje prihoda. MRS 18 Prihodi navodi okolnosti u kojima se priznaju prihodi i daje praktične upute za primjenu kriterija priznavanja. Ovaj Standard ne mijenja zahtjeve MRS-a 18.
7. Ovaj Standard definira rezerviranja kao obveze neodređenog vremena ili iznosa. U nekim državama pojam »rezerviranje«

također se koristi u kontekstu stavaka kao što je amortizacija, umanjenje imovine i sumnjiva potraživanja: to su usklađivanja do knjigovodstvene vrijednosti imovine i nisu obrađena u ovome Standardu.

8. Drugi standardi određuju da li se određeni izdaci tretiraju kao imovina ili kao rashodi. Ova pitanja nisu sadržana u ovome Standardu. Prema tome, ovaj Standard ne zabranjuje niti ne zahtijeva kapitalizaciju troškova priznatih kad je rezerviranje učinjeno.
9. Ovaj se Standard primjenjuje na rezerviranja za restrukturiranja (uključujući prestanak poslovanja). Kada restrukturiranje udovoljava definiciji prekinutog poslovanja, dodatna objavljivanja može zahtijevati MSFI 5 Dugotrajna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja.

Definicije

10. U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s navedenim značenjem:

Rezerviranje je obveza neodređenog vremena ili iznosa.

Obveza je sadašnja obveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.

Obvezujući događaj jest događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu koji ima za posljedicu da subjekt nema druge stvarne mogućnosti nego tu obvezu podmiriti.

Zakonska obveza jest obveza koja proizlazi iz:

- a) ugovora (kroz njegove eksplicitne ili implicitne uvjete);
- b) zakona; ili
- c) drugog djelovanja zakona.

Izvedena obveza jest obveza koja proizlazi iz nekih aktivnosti subjekta pri čemu je subjekt:

- a) naznačio, temeljem prošle prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenom sadašnjom izjavom, drugim stranama da će preuzeti određene odgovornosti; i
- b) uslijed toga stvorio kod tih drugih strana opravdana očekivanja da će te odgovornosti ispuniti.

Nepredvidiva je obveza:

- a) moguća obveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati; ili
- b) sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlih događaja, ali nije priznata budući da:
 - i) nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; ili
 - ii) iznos obveze nije moguće izmjeriti s dovoljno pouzdanosti.

Nepredvidiva imovina jest moguća imovina koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati.

Štetni ugovor jest ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju.

Restrukturiranje je program koji planira i kontrolira menadžment, a koji značajno mijenja:

- a) djelokrug poslova koje obavlja subjekt; ili
- b) način vođenja poslova.

Rezerviranja i druge obveze

11. Rezerviranje se može razlikovati od drugih obveza, kao što su obveze iz poslovanja i obračunane obveze budući da postoje neizvjesnosti oko vremena ili iznosa budućih izdataka potrebnih za njihovo podmirivanje. Suprotno navedenome:

- a) obveze iz poslovanja jesu obveze plaćanja za proizvode ili usluge koje su primljene ili isporučene, za koje su primljeni računi ili su odgovarajuće dogovorene s dobavljačem; i
- b) obračunane obveze jesu obveze plaćanja za proizvode ili usluge koje su primljene ili isporučene, ali nisu plaćene, fakturirane ili odgovarajuće dogovorene s dobavljačem, uključujući iznose koji dospijevaju zaposlenima (primjerice, iznosi koji se odnose na obračunanu plaćenu odsutnost). Premda je ponekad nužno procijeniti iznos ili vrijeme nastanka obračunanih obveza, neizvjesnost je općenito mnogo manja nego kod rezerviranja.

Obračunane obveze se često izvještavaju kao dio poslovnih i drugih obveza, dok se rezerviranja iskazuju odvojeno.

Odnos između rezerviranja i nepredvidivih obveza

12. U općem smislu sva su rezerviranja nepredviđeni događaji budući da su neodređeni u vremenu i iznosu. Međutim, u ovome Standardu pojam »nepredvidivi« koristi se za obveze i imovinu koji nisu priznati jer će se njihovo postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koje u cijelosti ne kontrolira subjekt. Osim toga, pojam »nepredvidiva obveza« koristi se za obveze koje ne udovoljavaju kriteriju priznavanja.

13. Ovaj Standard razlikuje:

- (a) rezerviranja – koja se priznaju kao obveze (pretpostavlja se da se može obaviti pouzdana procjena) budući da su sadašnje obveze i vjerojatno je da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i
- (b) nepredvidive obveze – koje se ne priznaju kao obveze jer su ili:
 - (i) moguće obveze, budući da se tek treba potvrditi ima li subjekt sadašnju obvezu koja može dovesti do odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; ili
 - (ii) sadašnje obveze koje ne ispunjavaju kriterij priznavanja iz ovoga Standarda (budući da ili nije vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili se ne može dovoljno pouzdano procijeniti iznos obveze).

Priznavanje

Rezerviranja

14. Rezerviranje treba priznati kada:

- a) subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja;

b) je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i

c) se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje ne treba priznati.

Sadašnja obveza

15. U rijetkim slučajevima nije jasno postoji li sadašnja obveza. U tim se slučajevima smatra da prošli događaj dovodi do sadašnje obveze ako je, uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, to vjerojatnije nego da sadašnja obveza postoji na datum izvještaja o financijskom položaju.

16. U gotovo svim slučajevima bit će jasno dovodi li prošli događaj do sadašnje obveze. U rijetkim slučajevima, primjerice pri vođenju parnice, može biti dvojbena jesu li određeni događaji nastali ili imaju kao posljedicu sadašnju obvezu. U takvom slučaju subjekt određuje postoji li sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze uključujući, primjerice, mišljenje stručnjaka. U dokaze koji se razmatraju uključuju se dodatni dokazi proizašli iz događaja nastalih nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Na osnovi takvih dokaza:

- a) gdje je vjerojatnije da postoji nego da ne postoji sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju, poslovni subjekt priznaje rezerviranje (ako se ispuni kriterij priznavanja); i
- b) gdje je vjerojatnije da ne postoji sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju, subjekt objavljuje nepredvidivu obvezu, osim ako je mala mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi (vidjeti točku 86.).

Prošli događaj

17. Prošli događaj koji dovodi do sadašnje obveze naziva se obvezujući događaj. Da bi događaj bio obvezujući događaj, neophodno je da subjekt ne može izbjeći podmirenje obveze uzrokovane događajem. To je samo u slučajevima kada:

- a) se podmirenje obveze može izvršiti zakonskom prinudom; ili
- b) događaj, u slučaju izvedene obveze (koji može nastati djelovanjem subjekta), stvara opravdana očekivanja kod drugih strana da će subjekt izvršiti svoju obvezu.

18. Financijski izvještaji prikazuju financijski položaj nekog subjekta na kraju izvještajnog razdoblja, a ne njegov mogući položaj u budućnosti. Prema tome, rezerviranje se ne priznaje za troškove koji trebaju nastati za poslovanje u budućnosti. Jedine priznate obveze u izvještaju o financijskom položaju subjekta jesu one koje postoje na datum izvještaja o financijskom položaju.

19. Obveze priznate kao rezerviranja jesu jedino one koje su proizašle iz prošlih događaja neovisnih od budućih akcija subjekta (tj. od budućeg vođenja poslovanja). Primjeri takvih obveza jesu kazne ili troškovi čišćenja temeljem nezakonitog oštećenja okoliša, pri čemu i kazne i ti troškovi mogu dovesti do odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, neovisno od budućih mjera subjekta. Slično tome, subjekt priznaje rezerviranje za troškove stavljanja izvan upotrebe naftnog postrojenja ili nuklearne centrale u visini u kojoj je subjekt obvezan otkloniti štete koje su već nastale. Nasuprot tome, zbog komercijalnih pritisaka ili zakonskih zahtjeva,

subjekt može namjeravati ili će trebati imati izdatke kako bi poslovao u budućnosti na određeni način (primjerice, postavljanje dimnih filtera kod određene vrste tvornica). Budući da subjekt može izbjeći buduće izdatke svojim budućim aktivnostima, primjerice promjenom načina poslovanja, on nema sadašnju obvezu za taj budući izdatak, te se rezerviranje ne priznaje.

20. Obveza uvijek upućuje na drugu stranu prema kojoj ona postoji. Međutim, nije neophodno identificirati tu stranu prema kojoj postoji obveza jer se, doista, obveza može odnositi na javnost u cjelini. Budući da obveza uvijek uključuje i preuzimanje obveze spram druge strane, iz toga slijedi da odluka menadžmenta ili uprave ne dovodi do izvedene obveze na datum izvještaja o financijskom položaju, osim ako je, na dovoljno određen način priopćena prije datuma izvještaja o financijskom položaju onima na koje ima učinak tako da stvarno opravdano očekivanje da će subjekt ispuniti svoje obveze.
21. Događaj koji ne dovodi odmah do obveze može stvarati kasnije izvedenu obvezu zbog promjena zakona ili postupaka subjekta (primjerice, dovoljno određene javne izjave). Primjerice, kada je nastalo oštećenje okoliša ne mora postojati obveza otklanjanja posljedica. Međutim, izazvano oštećenje postat će obvezujući događaj kada novi zakon zahtijeva otklanjanje postojećeg oštećenja ili kada subjekt javno prihvati odgovornost za otklanjanje na način iz kojeg proizlazi izvedena obveza.
22. Gdje pojednostiti predloženog novoga zakona još nisu konačne, obveza nastaje samo ako je zakon doista donesen onako kako je bilo u njegovu prijedlogu. Za svrhe ovoga Standarda s takvom se obvezom postupa kao sa zakonskom obvezom. Razlike u okolnostima koje su dovele do ozakonjenja čine nemogućim specificirati jedan događaj koji bi gotovo sigurno rezultirao ozakonjenjem. U mnogim slučajevima bit će nemoguće biti sigurnim da će se nešto ozakoniti sve dok zakon ne bude usvojen.

Vjerojatni odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi

23. Uvjet za priznavanje obveze ne može biti samo sadašnja obveza već i vjerojatnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi radi podmirivanja te obveze. Za svrhe ovoga Standarda odljev resursa ili drugi događaj smatra se vjerojatnim ako je vjerojatnije da će događaj nastati nego da neće nastati, tj. vjerojatnost da će događaj nastati veća je nego vjerojatnost da neće nastati. Gdje nije vjerojatno da sadašnja obveza postoji, subjekt objavljuje nepredvidivu obvezu, osim ako je udaljena mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi (vidjeti točku 86.).
24. Tamo gdje postoje brojne slične obveze (primjerice, jamstva proizvođača ili sličnih ugovora) vjerojatnost da će za podmirivanje biti potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi određuje se sagledavanjem skupine obveza kao cjeline. Premda vjerojatnost odljeva za neku stavku može biti mala, može biti vjerojatno da će biti potreban odljev resursa za podmirenje skupine obveza kao cjeline. Ako je takav slučaj, rezerviranje se priznaje (ako je ispunjen drugi kriterij priznavanja).

Pouzdana procjena obveze

25. Pitanje procjene ključni je dio sastavljanja financijskih izvještaja, ali to ne umanjuje njihovu pouzdanost. Ovo je osobito istinito u slučaju rezerviranja, koja su po svojoj prirodi neizvjesnija od većine drugih stavki u izvještaju o financijskom položaju-. Osim u iznimno rijetkim slučajevima, subjekt će

biti u mogućnosti odrediti raspon mogućih ishoda i stoga će moći procijeniti obvezu dovoljno pouzdano za upotrebu pri priznavanju rezerviranja.

26. U iznimno rijetkim slučajevima gdje se ne može obaviti pouzdana procjena, postoji obveza koja ne može biti priznata. Ta se obveza objavljuje kao nepredviđena obveza (vidjeti točku 86.).

Nepredvidive obveze

27. Subjekt neće priznati nepredvidivu obvezu.

28. Nepredviđena se obveza objavljuje, kao što zahtijeva točka 86, osim ako je udaljena mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.
29. Ako je subjekt solidarno odgovoran za obvezu, s dijelom obveze za koju se očekuje da će ga ispuniti druge strane postupa se kao s nepredvidivom obvezom. Subjekt priznaje rezerviranje za dio obveze temeljem kojeg je vjerojatan odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, osim u iznimno rijetkim okolnostima gdje nije moguća pouzdana procjena.
30. Nepredvidive obveze mogu se pokazati na način koji se nije očekivao na početku. Prema tome, one se procjenjuju kontinuirano zbog određivanja je li odljev resursa s ekonomskim koristima postao vjerojatan. Ako postaje vjerojatno da će biti potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi za neku stavku s kojom se ranije postupalo kao nepredvidivom obvezom, rezerviranje se priznaje u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je nastala promjena vjerojatnosti (osim u iznimno rijetkim okolnostima kada nije moguća pouzdana procjena).

Nepredvidiva imovina

31. Subjekt neće priznati nepredviđenu imovinu.

32. Nepredvidiva imovina obično proizlazi iz neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji dovode do mogućnosti priljeva ekonomskih koristi u subjekt. Primjer je odštetni zahtjev koji subjekt podnosi u sudskom postupku, gdje je ishod neizvjestan.
33. Nepredviđena se imovina ne priznaje u financijskim izvještajima budući da to može rezultirati priznavanjem prihoda koji nikada neće biti ostvaren. Međutim, kada je ostvarenje prihoda gotovo sigurno, tada s tim povezana imovina nije nepredvidiva imovina i njezino je priznavanje primjereno.
34. Kao što zahtijeva točka 89., nepredviđena se imovina objavljuje ako je vjerojatan priljev ekonomskih koristi.
35. Nepredviđena se imovina procjenjuje kontinuirano kako bi se osiguralo da se razvoj događaja primjereno odražava u financijskim izvještajima. Ako je postalo gotovo sigurno da će nastati priljev ekonomskih koristi, imovina i povezani prihod priznaju se u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je promjena nastala. Ako je priljev ekonomskih koristi postao vjerojatan, subjekt objavljuje nepredvidivu imovinu (vidjeti točku 89.).

Mjerenje

Najbolja procjena

36. Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum izvještaja o financijskom položaju.
37. Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze jest iznos koji bi subjekt mogao objektivno

platiti radi podmirivanja obveze na datum izvještaja o financijskom položaju ili da ju u isto vrijeme prenese trećoj strani. Često će biti nemoguće ili suviše skupo podmiriti ili prenijeti obvezu na datum izvještaja o financijskom položaju. Međutim, procjenu iznosa koji bi subjekt objektivno platio za podmirivanje ili prijenos obveze daje najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na datum izvještaja o financijskom položaju.

38. Procjenu ishoda i financijskog učinka određuje menadžment subjekta prosudbom uz korištenje iskustva za slične transakcije, a u nekim slučajevima i izvješća neovisnih stručnjaka. U dokaze koji se razmatraju uključuju se i dokazi nastali temeljem događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.
39. Neizvjesnosti povezane s iznosom koji treba priznati kao rezerviranje rješavaju se na različite načine prema danim okolnostima. Tamo gdje mjerenje rezerviranja uključuje veliki broj stavaka, obveza se procjenjuje ponderiranjem svih mogućih ishoda s njihovim vjerojatnostima. Ova se statistička metoda procjene naziva »očekivana vrijednost«. Rezerviranje će se stoga razlikovati, ovisno o tome je li vjerojatnost gubitka nekog iznosa primjerice 60% ili 90%. Tamo gdje postoje brojniji rasponi mogućih ishoda i svaki ishod je vjerojatan kao i bilo koji drugi, uzima se srednja vrijednost ishoda iz toga raspona.

Primjer

Subjekt prodaje proizvode s jamstvom prema kojem su kupci zaštićeni za troškove popravaka tvorničkih pogrešaka koje nastaju u okviru šest mjeseci od datuma kupnje. Ako se otkriju manje pogreške kod svih prodanih proizvoda, troškovi popravaka mogli bi iznositi 1 milijun. Ako se otkriju veće pogreške kod svih prodanih proizvoda, troškovi popravaka mogli bi iznositi 4 milijuna. Dosadašnja iskustva subjekta i buduća očekivanja ukazuju da u narednoj godini kod 75% prodanih proizvoda neće biti pogrešaka, 20% prodanih proizvoda imaće male pogreške, a 5% prodanih proizvoda imaće veće pogreške. U skladu s točkom 24., subjekt procjenjuje vjerojatnost odljeva zbog jamstvenih obveza kao cjeline.

Očekivani je iznos troška popravaka sljedeći:

$$(75\% \text{ od nule}) + (20\% \text{ od } 1 \text{ milijun}) + (5\% \text{ od } 4 \text{ milijuna}) = 400.000.$$

40. Tamo gdje se iznos rezerviranja utvrđuje za jednu obvezu, najvjerojatniji ishod za tu obvezu može biti najbolja procjena. Međutim, čak i u takvom slučaju, subjekt razmatra druge moguće ishode. Ako su drugi mogući ishodi ili većinom viši ili većinom manji od najvjerojatnijeg ishoda, najbolja će procjena biti viši ili niži iznos. Primjerice, ako subjekt mora otkloniti pogreške u važnom postrojenju izgrađenom za kupca, pojedinačni najvjerojatniji ishod za popravak kojim će se kvar otkloniti u prvom pokušaju može biti 1.000, ali će se rezervirati veći iznos ako postoji značajne izgledi da će biti potrebni dodatni pokušaji otklanjanja tog kvara.
41. Rezerviranje se utvrđuje prije poreza na dobit. Porezne posljedice rezerviranja i njihovih promjena obrađene su u MRS-u 12 – Porezi na dobit.

Rizici i neizvjesnosti

42. Za najbolju procjenu rezerviranja potrebno je u obzir uzeti rizike i neizvjesnosti koji su neminovni kod mnogih događaja i okolnosti.

43. Rizik opisuje varijabilnost ishoda. Usklađivanje rizika može povećati izmjereni iznos obveze. Kod prosuđivanja u uvjetima neizvjesnosti potreban je oprez, tako da prihodi ili imovina nisu procijenjeni, a rashodi ili obveze nisu podcijenjeni. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje prekomjernih rezerviranja ili namjerno precjenjivanje obveza. Primjerice, ako su projicirani troškovi nepovoljnog ishoda procijenjeni oprezno, tada taj ishod nije namjerno tretiran kao vjerojatniji od onoga iz realnosti. Treba posvetiti pozornost izbjegavanju dvostrukih usklađivanja za rizike i neizvjesnosti jer to rezultira precjenjivanjem rezerviranja.
44. Objavljivanje neizvjesnosti u svezi s iznosom izdataka provodi se prema točki 85. b).

Sadašnja vrijednost

45. **Ako je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezerviranja treba biti sadašnja vrijednost očekivanih izdataka potrebnih za podmirivanje obveze.**
46. S obzirom na vremensku vrijednost novca, rezerviranja koja se odnose na novčane odljeve koji će nastati uskoro nakon datuma izvještaja o financijskom položaju jesu vrjednija nego novčani odljevi istoga iznosa koji nastanu kasnije. Ako je učinak značajan, rezerviranja se diskontiraju.
47. **Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa (ili stope) prije poreza, koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih za obvezu. Diskontna stopa (e) neće odražavati rizike za koje su korigirane procjene budućih novčanih tokova.**

Budući događaji

48. **Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za podmirivanje obveza trebaju se odraziti u iznosu rezerviranja ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će oni nastati.**
49. Očekivani budući događaji mogu biti posebno značajni pri utvrđivanju iznosa rezerviranja. Primjerice, subjekt može vjerovati da će troškove čišćenja nekog terena na kraju njegove uporabe smanjiti buduće tehnološke promjene. Priznati iznos odražava razumno očekivanje tehnički kvalificiranih objektivnih promatrača, uzimajući u obzir sve raspoložive podatke o tehnologiji koja će biti raspoloživa u vrijeme čišćenja. Stoga je prikladno uključiti, primjerice, očekivano smanjenje troškova u vezi s novim iskustvima u primjeni postojeće tehnologije ili očekivane troškove primjene postojeće tehnologije na veće ili složenije poslove čišćenja od ranije obavljenih. Međutim, subjekt ne anticipira razvoj potpuno novih tehnologija čišćenja, osim ako za to ne postoji dovoljno objektivan dokaz.
50. Pri utvrđivanju postojeće obveze uzima se u obzir učinak mogućeg novog zakona ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će on doista biti ozakonjen. Različite okolnosti koje nastaju u praksi čine nemogućim određivanje pojedinačnog događaja koji će za sve slučajeve pružiti dovoljan i objektivan dokaz. Dokaze se traži o tome što će zakon nalagati i je li gotovo sigurno da će se ozakoniti i primijeniti na propisani način. U mnogim slučajevima objektivan dokaz neće postojati sve dok se novi zakon ne donese.

Očekivano otuđenje imovine

51. **Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja neće se uzeti u obzir dobiti od očekivanog otuđenja imovine.**

52. Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja ne uzimaju se u obzir dobici od očekivanog otuđenja imovine, čak ako je očekivano otuđenje blisko povezano s događajem koji dovodi do rezerviranja. Poslovni subjekt umjesto toga priznaje dobitke od očekivanih otuđenja imovine u vrijeme navedeno standardom koji obrađuje odnosnu imovinu.

Nadoknađivanja od drugih

53. **Ako se očekuje da će neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja nadoknaditi druga strana, naknada se treba priznati samo, i isključivo, kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu. S ovom se naknadom treba postupati kao s odvojenom imovinom. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja.**

54. **U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti može biti prikazan rashod u vezi s rezerviranjem umanjen za priznat iznos naknade.**

55. Subjekt se ponekad može osloniti da će druga strana platiti dio ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja (primjerice, putem ugovora o osiguranju, klauzula o osiguranju protiv štete ili jamstava proizvođača). Ta druga strana može iznos naknade refundirati subjektu ili platiti izravno.

56. U većini slučajeva subjekt će ostati odgovoran za cijeli iznos tako da će trebati podmiriti ukupni iznos ako treća strana iz bilo kojih razloga propusti platiti. U takvoj situaciji rezerviranje se priznaje za puni iznos obveze, i priznaje se odvojena imovina za očekivano nadoknađivanje kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu.

57. Subjekt u nekim slučajevima neće biti odgovoran za troškove o kojima se radi ako ih treća strana propusti platiti. U takvom slučaju subjekt nema obvezu za te troškove i oni se ne uključuju u rezerviranje.

58. Obveza za koju je subjekt solidarno odgovoran, kao što je navedeno u točki 29., jest nepredviđena obveza u iznosu za koji se očekuje da će ga podmiriti treća strana.

Promjene rezerviranja

59. **Rezerviranja treba pregledati na svaki datum izvještaja o financijskom položaju i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, rezerviranje se treba ukinuti.**

60. Ako se koristi diskontiranje, knjigovodstvena vrijednost rezerviranja povećava se u svakom razdoblju da se odrazi proteklo vrijeme. Ovo se povećanje priznaje kao trošak zadržavanja.

Iskorištavanje rezerviranja

61. **Rezerviranje će se koristiti samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.**

62. Samo izdaci koji se odnose na izvorno rezerviranje pokrivaju se iz njega. Pokriće izdataka s rezerviranjem koje je izvorno bilo priznato za druge namjene moglo bi poništiti utjecaj dva različita događaja.

Primjena pravila priznavanja i mjerenja

Budući poslovni gubici

63. **Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja.**

64. Budući poslovni gubici ne zadovoljavaju definiciju obveze dane u točki 10. kao i opći kriterij priznavanja rezerviranja postavljen u točki 14.

65. Očekivanje budućih poslovnih gubitaka jest pokazatelj da određena imovina može biti umanjena. Subjekt provjerava tu imovinu za umanjanje prema MRS-u 36 – Umanjenje imovine.

Štetni ugovori

66. **Ako subjekt ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje.**

67. Mnogi ugovori (primjerice, neki uobičajeni nalozi za kupnju) mogu se poništiti bez plaćanja naknade drugoj strani te stoga ne postoji obveza. Drugi ugovori uređuju prava i obveze za svaku ugovornu stranu. Gdje događaji čine takav ugovor štetnim, on potpada pod djelokrug ovoga Standarda, a obveza postoji i priznaje se. Izvan djelokruga ovoga Standarda su izvršivi ugovori koji nisu štetni.

68. Ovaj Standard definira štetni ugovor kao ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju. Neizbježni troškovi prema ugovoru odražavaju najmanje neto trošak izlaska iz ugovornog odnosa, koji je niži od troška njegova ispunjenja i bilo koje naknade ili kazne koji nastaju zbog njegova neispunjenja.

69. Prije zasebnog rezerviranja za štetni ugovor, subjekt priznaje bilo koji gubitak od umanjenja koji je nastao na imovini koja je predmet ugovora (vidjeti MRS 36 – Umanjenje imovine).

Restrukturiranje

70. Sljedeći primjeri događaja mogu potpasti pod definiciju restrukturiranja:

- prodaja ili napuštanje proizvodne linije;
- zatvaranje poslovnih lokacija u zemlji, regiji ili premještanje poslovnih aktivnosti iz jedne zemlje ili regije u druge;
- promjene u strukturi menadžmenta, primjerice eliminiranje menadžmentovih odvjetnika; i
- temeljne reorganizacije koje imaju značajan učinak na prirodu i glavno obilježje poslovanja subjekta.

71. Rezerviranja za troškove restrukturiranja priznaju se samo ako se ispune opći kriteriji priznavanja rezerviranja postavljeni u točki 14. Točke 72.-83. uređuju kako se opći kriteriji priznavanja primjenjuju za restrukturiranja.

72. **Izvedena obveza za restrukturiranje nastaje samo kada subjekt:**

- ima detaljan formalni plan restrukturiranja koji sadrži najmanje sljedeće:**
 - poslovanje ili dio poslovanja na koje se odnosi,
 - glavne lokacije na kojima se provodi,
 - lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih koji će primiti naknadu zbog prestanka rada,
 - izdatke koji će nastati; i
 - kada će plan biti proveden; i
- započinjanjem provedbe toga plana ili objavom njegovih glavnih značajki onima na koje on utječe nastaju kod njih opravdana očekivanja da će se restrukturiranje provesti.**

73. Dokaz da je subjekt počeo primjenjivati plan restrukturiranja mogao bi biti, primjerice, demontaža tvornice, prodaja imovine ili javno obznanjivanje glavnih značajki plana restrukturiranja. Javno obznanjivanje detaljnog plana

- restrukturiranja predstavlja izvedenu obvezu restrukturiranja samo ako je plan izrađen na takav način i dovoljno detaljan (tj. da sadrži glavne značajke plana) da to kod drugih stranaka, kao što su kupci, dobavljači i zaposleni (ili njihovi predstavnici) stvori opravdano očekivanje da će se restrukturiranje provesti.
74. Plan restrukturiranja ispunjava uvjet da se može smatrati izvedenom obvezom kada je priopćen onima na koje utječe, njegovu primjenu treba planirati što je prije moguće i dovršiti u onom roku koji promjene plana čini nevjerojatnima. Ako se očekuje će se dugo odgađati početak restrukturiranja ili da će se ono odvijati kroz nerazumno dugo razdoblje, nije vjerojatno da će plan dovesti do opravdanog očekivanja kod dijela drugih prema kojima je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja, budući da vremenski odmak omogućuje mijenjanje planova subjekta.
75. Odluka menadžmenta ili uprave da se restrukturiranje provede prija datuma izvještaja o financijskom položaju ne dovodi do izvedene obveze na datum izvještaja o financijskom položaju, osim ako je subjekt, prije datuma izvještaja o financijskom položaju:
- počeo provoditi plan restrukturiranja; ili
 - obznanio glavne značajke plana restrukturiranja onima na koje utječe na dovoljno određen način koji kod njih dovodi do opravdanog očekivanja da će subjekt provesti restrukturiranje.
- Ako subjekt počinje provoditi plan restrukturiranja ili obznani njegove glavne značajke onima na koje utječe, samo nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, potrebno je objavljivanje prema MRS-u 10 – Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, ako je restrukturiranje značajno i ako bi njegovo neobjavljivanje moglo utjecati na poslovne odluke koje korisnici donose na osnovi financijskih izvještaja.
76. Premda se izvedena obveza ne stvara isključivo prema odluci menadžmenta, obveza može proizaći iz drugih ranijih događaja zajedno s takvom odlukom. Primjerice, pregovori s predstavnicima zaposlenih o isplati otpremnina ili s kupcima za prodaju dijela subjekta mogu se zaključiti samo nakon odobrenja uprave. Jednom kada je to odobrenje dano i priopćeno drugim stranama, subjekt ima izvedenu obvezu provesti restrukturiranje, ako su ispunjeni uvjeti prema točki 72.
77. U nekim zemljama konačne ovlasti ima odbor u čije članstvo su uključeni predstavnici interesa drugačijeg od interesa menadžmenta (tj. zaposlenici) ili je prije konačne odluke uprave potrebno izjašnjavaње takvih predstavnika. Budući da odluka te uprave uključuje njezino priopćavanje tim predstavnicima, to može stvoriti izvedenu obvezu za restrukturiranje.
78. **Nikakva obveza ne proizlazi iz prodaje poslova sve dok subjekt nije preuzeo obvezu prodaje, tj. postoji obvezujući sporazum o prodaji.**
79. Čak i kada je subjekt donio odluku o prodaji poslova i javno objavio odluku, ne može preuzeti obvezu iz prodaje sve dok kupac nije identificiran i dok ne postoji obvezujući sporazum o prodaji. Sve dok ne postoji obvezujući sporazum o prodaji, subjekt će moći promijeniti svoje stajalište i stvarno će morati preuzeti druge mjere ako ne može pronaći kupca uz prihvatljive uvjete. Ako je prodaja poslova zamišljena kao dio restrukturiranja, imovina tog poslovanja se pregledava radi umanjenja, u skladu s MRS-om 36 Umanjenje imovine. Ako je prodaja samo dio restrukturiranja, izvedena obveza

može nastati za druge dijelove restrukturiranja prije nego nastane obvezujući sporazum o prodaji.

80. **Iznosi rezerviranja za restrukturiranje uključit će samo izravne izdatke koji proizlaze iz restrukturiranja, a to su:**
- izdaci nužno uvjetovani restrukturiranjem; i
 - izdaci koji nisu povezani s uobičajenim aktivnostima subjekta.
81. Iznosi rezerviranja za restrukturiranje ne uključuju sljedeće troškove:
- ponovno uvježbavanje i premještaj postojećeg osoblja;
 - marketing; ili
 - ulaganje u nove sustave i mrežu distribucije.
- Navedeni izdaci odnose se na buduće vođenje poslova te nisu obveze za restrukturiranje na datum izvještaja o financijskom položaju. Takvi se izdaci priznaju na isti način kao da nastaju neovisno od restrukturiranja.
82. Budući poslovni gubici koji se mogu raspoznati do datuma restrukturiranja ne uključuju se u rezerviranje, osim ako se odnose na štetni ugovor kao što je definirano u točki 10.
83. Prema zahtjevu u točki 51. dobiti od očekivanog otuđenja imovine ne uzimaju se u obzir kod mjerenja rezerviranja za restrukturiranje, čak ako je prodaja imovine zamišljena kao dio restrukturiranja.

Objavljivanje

84. **Za svaku skupinu rezerviranja subjekt objavit će:**
- knjigovodstvena vrijednost na početku i na kraju razdoblja;
 - dodatna rezerviranja u tome razdoblju, uključujući i povećanje postojećih rezerviranja;
 - iskorištene iznose (tj. nastale i nadoknađene iz rezerviranja) tijekom razdoblja;
 - neiskorištene iznose ukinute tijekom razdoblja; i
 - povećanja tijekom razdoblja proizašla iz diskontiranja iznosa zbog protoka vremena i učinka promjene diskontne stope.

Ne zahtijevaju se usporedne informacije.

85. **Za svaku skupinu rezerviranja subjekt objavit će:**
- sažeti opis vrste obveze i očekivano vrijeme bilo kojih odljeva ekonomskih koristi;
 - pokazatelj neizvjesnosti u vezi iznosa i vremena tih odljeva. Gdje postoji neizvjesnost pružanja odgovarajuće informacije, subjekt će objaviti glavne pretpostavke u svezi s budućim događajima, kao što je navedeno u točki 48.; i
 - iznos bilo kojih očekivanih naknađivanja od drugih, navodeći iznos imovine koja je priznata za očekivanu naknadu.
86. **Osim ako je udaljena mogućnost odljeva temeljem podmićenja, subjekt treba objaviti za svaku skupinu nepredvidive obveze na datum izvještaja o financijskom položaju, sažeti opis prirode nepredvidive obveze te ako je izvedivo:**
- procjenu njezinog financijskog učinka, utvrđenu prema točkama 36. – 52.;
 - pokazatelj neizvjesnosti koji se odnosi na iznos ili vrijeme odljeva; i
 - mogućnost naknađivanja od drugih.

87. Pri određivanju koja se rezerviranja ili nepredvidive obveze mogu spajati radi oblikovanja skupine, neophodno je razmotriti je li priroda stavaka dovoljno slična za stajalište o njima da ispunjavaju zahtjeve točke 85.(a), 85.(b), 86. (a) i 86.(b). Prema tome, može biti prikladno postupati s jednom skupinom iznosa rezerviranja koja se odnosi na jamstva različitih proizvoda, međutim ne bi bilo prikladno postupati kao s jednom skupinom iznosa koja se odnosi na uobičajena jamstva i iznose koji su predmet pravnih postupaka.
88. Ako rezerviranje i nepredviđena obveza nastaju iz istog niza okolnosti, subjekt prikazuje objavljivanja potrebna prema točkama 84-86. na način da prikazuje povezanost između rezerviranja i nepredvidive obveze.
89. Gdje je priljev ekonomskih koristi vjerojatan, subjekt će objaviti sažeti opis prirode nepredvidive imovine na datum izvještaja o financijskom položaju i ako je praktički izvedivo, procjenu njihova financijskog učinka, mjerenu prema načelima danim za rezerviranje u točkama 36-52.
90. Važno je da objavljivanje nepredvidive imovine ne navede na krivi zaključak o vjerojatnosti nastanka prihoda.
91. Gdje nije praktično objaviti bilo koju informaciju potrebnu prema točkama 86.-89., ta će se činjenica navesti.
92. U iznimno rijetkim slučajevima objavljivanje neke ili svih informacija potrebnih prema točkama 84.-89., može ozbiljno prejudicirati položaj subjekta u sporovima s drugim stranama koji se vode u svezi s rezerviranjem, nepredvidivom obvezom ili nepredvidivom imovinom. U takvom slučaju subjekt ne treba objaviti te informacije, ali treba objaviti općenito o sporu, zajedno s činjenicom i razlogom da informacija nije objavljena.

Prijelazne odredbe

93. Učinak usvajanja ovog Standarda na datum stupanja na snagu (ili ranije) iskazat će se kao usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti razdoblja u kojem je Standard prvi puta primijenjen. Subjekta se potiče, premda se ne zahtijeva, da uskladi početno stanje zadržane dobiti najranijeg prezentiranog razdoblja i prepravi usporedne informacije. Ako se usporedne informacije ne prepravljaju, ta se činjenica treba objaviti.
94. [brisan]

Datum stupanja na snagu

95. Ovaj Standard stupa na snagu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na dan 1. srpnja 1999. ili poslije toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. srpnja 1999., ta se činjenica treba objaviti.
96. [brisan]

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 38

Nematerijalna imovina

Cilj

1. Cilj je ovoga Standarda propisati računovodstveni postupak za nematerijalnu imovinu koji nije posebno obrađen drugim Međunarodnim računovodstvenim standardom. Ovaj MRS zahtijeva da subjekt prizna neko nematerijalnu

imovinu samo ako je ispunjen određeni kriterij. MRS također uređuje kako treba utvrditi knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini.

Djelokrug

2. Ovaj Standard treba primijeniti za nematerijalnu imovinu, osim:
- nematerijalne imovine obuhvaćene drugim standardom,
 - financijske imovine, kako je definirana MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje,
 - pri priznavanju i mjerenju imovine istraživanja i procjene mineralnih resursa (vidi: MSFI 6 – Istraživanje i procjena mineralnih resursa), i
 - izdatke za vađenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa.
3. Ako drugi standard propisuje računovodstveni postupak za neku vrstu nematerijalne imovine, primjenjuje se taj standard. Primjerice, ovaj se Standard ne primjenjuje na:
- nematerijalnu imovinu koja se drži radi prodaje u redovnom tijeku poslovanja (vidjeti MRS 2 Zalihe i MRS 11 Ugovori o izgradnji);
 - odgođenu poreznu imovinu (vidjeti MRS 12 Porezi na dobit);
 - najmove koji potpadaju u djelokrug MRS 17 Najmovi;
 - imovinu koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih);
 - financijsku imovinu kao što je definirano MRS 39 – Priznavanje i mjerenje nekih financijskih sredstava određeno je MRS 27 Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, MRS 28 Ulaganja u pridružena društva i MRS 31 Udjeli u zajedničkim pothvatima;
 - goodwill koji nastane iz poslovnih spajanja (vidjeti MSFI 3 Poslovna spajanja);
 - odgođene troškove stjecanja i nematerijalnu imovinu koja proizlazi iz osiguravateljevih ugovornih prava iz ugovora o osiguranju, definiranih MSFI 4 Ugovori o osiguranju. MSFI 4 navodi određene uvjete objavljivanja troškova stjecanja, no ne i uvjete objavljivanja nematerijalne imovine. Prema tome, uvjeti objavljivanja iz ovog Standarda se odnose na navedenu nematerijalnu imovinu;
 - dugotrajnu nematerijalnu imovinu namijenjenu prodaji (ili koja je dijelom grupe za otuđenje koja je namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.
4. Neka nematerijalna imovina može biti sadržana u fizičkom obliku kao što je CD (u slučaju računalnog softvera), pravnom dokumentu (u slučaju licencije ili patenta) ili filmu. Pri određivanju je li neko imovina sadrži nematerijalne i materijalne elemente treba se postupati prema MRS-u 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili kao nematerijalno imovina prema ovome Standardu, zahtijeva se prosudba da se procijeni koji je element značajniji. Primjerice, računalni softver za računalo koje kontrolira strojni alat koji ne može djelovati bez posebnog programa sastavni je dio hardvera i s njime se postupa kao s nekretninom, postrojenjem i opremom. Isto se primjenjuje na poslovni sustav računala. Ako

softver nije sastavni dio hardvera, s računalnim programom se postupa kao s nematerijalnim imovinom.

5. Ovaj se Standard primjenjuje, između ostaloga, na izdatke za oglašavanje, uvježbavanje osoblja, početak poslovanja i aktivnosti istraživanja i razvoja. Aktivnosti istraživanja i razvoja usmjereni su na razvoj znanja. Prema tomu, iako ove aktivnosti mogu imati za posljedicu imovina s fizičkim obilježjem (primjerice, prototip), fizički element sredstva je drugorazrednog značenja u njegovoj nematerijalnoj komponenti, to jest znanje sadržano u njemu.
6. U slučaju financijskog najma, temeljno imovina može biti materijalno ili nematerijalno. Nakon početnog priznanja, najmoprimac postupa s nematerijalnim imovinom koje drži pod financijskim najmom prema ovome Standardu. Za stvari kao što su film, video, igre, rukopisi, patenti i autorska prava; prava iz licencijskog ugovora isključena su iz djelokruga MRS-a 17 i potpadaju pod djelokrug ovog MRS-a.
7. Isključivanje iz djelokruga nekog Međunarodnog računovodstvenog standarda može nastati ako su određene aktivnosti ili transakcije tako navedene da dovode do računovodstvenog pitanja koje se možda treba obraditi na različiti način. Takva pitanja nastaju kod izdataka za istraživanje i vađenje nafte, plina i minerala u ekstraktivnoj djelatnosti i u slučaju ugovora o osiguranju. Prema tomu, ovaj MRS se ne primjenjuje na izdatke takvih aktivnosti. Međutim, ovaj se MRS primjenjuje na ostalu korištenu nematerijalnu imovinu (kao što je računalni softver) i druge izdatke (kao što su troškovi početka poslovanja) nastale u ekstraktivnim djelatnostima ili u osiguravajućim društvima.

Definicije

8. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Aktivno tržište je tržište na kojem su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- (a) predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
- (b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
- (c) cijene su dostupne javnosti.

Datum sporazuma za poslovno spajanje je datum na koji je postignut stvarni sporazum između sudionika spajanja i, u slučaju subjekta koji kotiraju na javnom tržištu, priopćen javnosti. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum na koji je stvarni sporazum postignut između sudionika spajanja jest datum kada je dovoljan broj vlasnika stečenika prihvatio stjecateljevu ponudu za stjecanjem kontrole nad stečenikom.

Amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa nematerijalne imovine tijekom korisnog vijeka uporabe.

Imovina je resurs:

- (a) koji kontrolira subjekt kao posljedicu prošlih događaja, i
- (b) od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je imovina priznata u izvještaju o financijskom položaju nakon umanjenja za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Trošak je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili, fer vrijednost druge naknade dane za nabavu imovine u vrijeme stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima drugih MSFI, primjerice MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionici.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti.

Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja u planu ili dizajnu proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

Vrijednost specifična za subjekt je sadašnja vrijednost novčanih tokova koje subjekt, očekuje od kontinuirane upotrebe imovine i od prodaje imovine na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe ili očekuje pretrpjeti podmirom obveze.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Gubitak od umanjenja je iznos kojim knjigovodstvena vrijednost neke imovine premašuje nadoknadivi iznos.

Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.

Monetarna imovina je novac u posjedu i imovina koja se treba primiti u fiksnim ili odredivim iznosima novca.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje poduzeto s izgledima da će se steći nove znanstvene ili tehnološke spoznaje i novi zaključci.

Procijenjeni ostatak vrijednosti nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutno dobio prodajom imovine, umanjen za procijenjene troškove prodaje, ali uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovara onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe.

Vijek upotrebe je:

- (a) razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu subjektu ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Nematerijalna imovina

9. Subjekti često troše resurse ili stvaraju obveze tijekom stjecanja, razvoja, održavanja ili povećanja nematerijalnih resursa, kao što su znanstvena i tehnička saznanja, dizajn i primjena novih procesa ili sustava, licence, intelektualno vlasništvo, tržišno znanje i zaštitne znakove (uključujući trgovačke marke i izdavačke nazive). Uobičajeni širi nazivi tih stvari jesu računalni softver, patenti, autorska prava, filmovi, popis kupaca, založna prava, dozvole za ribarenje, uvozne kvote, franšize, odnos s kupcima i dobavljačima, odanost kupaca, tržišni udjel i marketinška prava.

10. Sve stavke navedene u točki 9. neće udovoljiti definiciji nematerijalnog sredstva, kao npr. mogućnost identificiranja, kontrola resursa i postojanje budućih ekonomskih koristi. Ako neko imovina koje je obuhvaćeno ovim Standardom ne udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva, izdatak za

njegovo stjecanje ili interno stvaranje priznaje se kao rashod u trenutku njegova nastanka. Međutim, ako je imovina stečeno poslovnim spajanjem, time nastaje goodwill koji se priznaje na datum stjecanja (vidjeti točku 68.).

Identificiranje

11. Definicija nematerijalne imovine zahtijeva da se nematerijalna imovina identificira na način da se jasno razlikuje od goodwilla. Goodwil stečen poslovnim spajanjem predstavlja plaćanje stjecatelja u očekivanju budućih ekonomskih koristi od sredstava koje nije moguće pojedinačno identificirati niti odvojeno priznati. Buduće ekonomske koristi mogu nastati sinergijom stečenih identificiranih sredstava ili iz sredstava koja pojedinačno ne zadovoljavaju kriterij za priznavanje u financijskim izvještajima, ali za koja je stjecatelj pripravan platiti tijekom poslovnog spajanja.
12. **Imovina zadovoljava kriterij identificiranja u definiciji nematerijalne imovine kad je ono:**
 - (a) **zasebno, to jest ako se može odvojiti ili razlučiti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, zasebno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili**
 - (b) **proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, neovisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od subjekta ili od ostalih prava i obveza.**

Kontrola

13. Subjekt kontrolira imovina ako može dobiti buduće ekonomske koristi koje će pritićati iz temeljnog resursa te također drugima može ograničiti pristup tim koristima. Spособnost subjekta da kontrolira buduće ekonomske koristi od nematerijalnog sredstva uobičajeno će proizaći iz zakonskih prava koja stupe na snagu donošenjem zakona. Bez zakonskih prava puno je teže iskazati kontrolu. Međutim, zakon koji je stupio na snagu nije nužan uvjet za kontrolu budući da subjekt može biti u mogućnosti kontrolirati buduće ekonomske koristi na neki drugi način.
14. Do budućih ekonomskih koristi mogu dovesti i tržišna i tehnička znanja. Primjerice, subjekt koji kontrolira te koristi zaštićuje se pravnim sredstvima kao što su autorska prava, ograničeni trgovinski sporazum (gdje je dopušten) ili pravnom obvezom zaposlenih da čuvaju povjerljive stvari.
15. Subjekt može imati tim stručnog osoblja i može utvrditi koja su to odlučujuća znanja i vještine koja obučavanjem zaposlenika mogu dovesti do budućih ekonomskih koristi. Subjekt također može očekivati da će mu ta znanja i vještine i dalje biti raspoloživi. Međutim, subjekt obično nema dostatnu kontrolu nad očekivanim budućim koristima koja proizlaze iz stručnog osoblja i njihovog obučavanja za te vještine kako bi zadovoljilo definiciju nematerijalnog sredstva. Iz sličnih razloga, specifični upravljački ili tehnički talent vjerojatno ne udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva, osim ako je zaštićen pravnim sredstvima da se njime koristi i da od njega dobiva očekivane buduće ekonomske koristi, kao i da udovoljava drugim dijelovima definicije.
16. Subjekt može imati portfelj kupaca ili udio na tržištu te očekivati da će radi svojeg pristupa u izgradnji odnosa s kupcima i njihove lojalnosti, kupci nastaviti poslovati s njim. Međutim, bez pravnih sredstava zaštite ili drugih načina kontrole odnosa s kupcima ili njihove lojalnosti prema subjektu, subjekt obično nema dostatnu kontrolu nad

očekivanim ekonomskim koristima od odnosa s kupcima i njihove lojalnosti prema tim stvarima (primjerice, portfelj kupaca, udjel na tržištu, odnos s kupcima i lojalnost kupaca) da udovolji definiciji nematerijalne imovine. U nedostatku pravnih sredstava zaštite odnosa s kupcima, zamjena za iste ili slične neugovorne odnose s kupcima (koji nisu dio poslovnog spajanja) dokazuje da subjekt nije u stanju kontrolirati očekivane ekonomske koristi koje proizlaze iz odnosa s kupcima. Obzirom da takve zamjene također dokazuju i da je odnos s kupcima odvojiva kategorija, takav odnos s kupcima zadovoljava definiciju nematerijalne imovine.

Buduće ekonomske koristi

17. Buduće ekonomske koristi koje pritićaju iz nematerijalnog sredstva mogu sadržavati prihod od prodaje proizvoda ili usluga, troškovne uštede ili druge koristi koje proizlaze iz upotrebe toga sredstva. Primjerice, uporaba intelektualnog vlasništva u proizvodnom postupku može smanjiti buduće proizvodne troškove umjesto povećanja budućih prihoda.

Priznavanje i vrednovanje

18. Priznavanje neke stavke kao nematerijalnog sredstva zahtijeva da subjekt pokaže da ta stavka udovoljava:
 - (a) definiciji nematerijalnog sredstva (vidjeti točke 8-17.), i
 - b) kriteriju priznavanja (vidjeti točke 21-23.).

Ovi uvjeti se odnose na troškove koji su prvotno nastali prilikom stjecanja ili internog stvaranja nematerijalnog sredstva i na one koji su se naknadno pojavili prilikom njegovog dopunjavanja, zamjene jednog njegovog dijela ili prilikom njegovog servisiranja.

19. Točke 25-32. razmatraju primjenu kriterija priznavanja na zasebno stečena nematerijalna sredstva, dok se u točkama 33-43. razmatra njihova primjena na nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem. Točka 44. razmatra početno utvrđivanje nematerijalnog sredstva stečenog državnim potporom, točke 45-47. razmjenu nematerijalnih sredstava, a točke 48-50. tretman interno stvorenog goodwilla. Točke 51-67. razmatraju početno priznavanje i utvrđivanje interno stvorenih nematerijalnih sredstava.
20. Priroda nematerijalnih sredstava je takva da, u velikom broju slučajeva, ne postoje dodaci takvom sredstvu niti zamjena njegovih dijelova. U skladu s tim, vjerojatnije je da većina naknadnih izdataka održava očekivane ekonomske koristi uključene u postojećoj nematerijalnoj imovini, nego da zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva i kriterij priznavanja iz ovog Standarda. U prilog tome, često je teže naknadne troškove direktno pripisati pojedinom nematerijalnom sredstvu, nego poslovanju u cjelini. Prema tome, samo će rijetko kad naknadni troškovi i troškovi nastali nakon početnog priznavanja stečenog nematerijalnog sredstva ili nakon dovršenja interno stvorenog nematerijalnog sredstva i biti priznati u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine. Dosljedno točki 63, naknadni troškovi brandova, oznaka, izdavačkih naslova, lista kupaca i bitno sličnih stavki (bilo eksterno stečenih ili interno stvorenih) uvijek su priznati u dobiti ili gubitku u trenutku nastanka. To je tako jer se takvi izdaci ne mogu odvojiti od troškova za razvoj poslovanja u cjelini.
21. **Nematerijalna imovina treba se priznati samo ako:**
 - (a) **je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritićati subjektu, i**

- (b) trošak nabave te imovine se može pouzdano utvrditi.
22. Subjekt treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta da se postave ekonomski uvjeti koji će postojati tijekom vijeka uporabe te imovine.
23. Subjekt koristi prosudbu da procijeni stupanj izvjesnosti u svezi priljeva budućih ekonomskih koristi koji se mogu pripisati upotrebi nekog sredstva na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se veće značenje pridaje eksternim dokazima.
24. **Nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku.**
- Zasebno stjecanje**
25. U normalnim okolnostima, cijena koju subjekt plaća prilikom zasebnog stjecanja nematerijalnog sredstva odražava očekivanja o vjerojatnosti da će očekivane ekonomske koristi iz tog sredstva pritijecati u subjekt. Drugim riječima, učinak vjerojatnosti se odnosi na trošak sredstva. Prema tome, kriterij vjerojatnosti priznavanja iz točke 21 (a) se uvijek smatra kao zadovoljavajući za zasebno stečena nematerijalna sredstva.
26. U prilog tome, trošak zasebno stečenog nematerijalnog sredstva se obično može pouzdano utvrditi. Ovo je osobito slučaj kada se naknada za kupnju obavi u novcu ili drugom novčanom imovinom.
27. Trošak zasebno stečenog nematerijalnog sredstva uključuje:
- njegovu nabavnu cijenu, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te
 - bilo koji izdatak koji se izravno može pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.
28. Primjeri izdataka koji se mogu izravno pripisati:
- troškovi naknada zaposlenicima (kao što je definirano MRS-om 19 Primanja zaposlenih) koji izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje,
 - profesionalne naknade koje izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje, i
 - troškovi testiranja da li imovina pravilno funkcionira.
29. Primjeri izdataka koji nisu dijelom troškova nematerijalne imovine:
- troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti),
 - troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom grupom klijenata (uključujući troškove obučavanja zaposlenika) te
 - administrativni i ostali opći dodatni troškovi.
30. Priznavanje troškova u knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalnog sredstva prestaje u trenutku kad imovina dođe u stanje koje je neophodno da ono može funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment. Prema tome, troškovi nastali korištenjem ili implementacijom nematerijalnog sredstva nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost tog sredstva. Na primjer, sljedeći troškovi nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalnog sredstva:
- troškovi nastali dok još imovina koje je u stanju funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment, nije stavljeno u upotrebu, i

- početni operativni gubici, kao što su oni koji nastaju za vrijeme dok se stvara potražnja za outputom tog sredstva.
31. Neke aktivnosti se pojavljuju u svezi razvoja nematerijalne imovine, ali nisu neophodne da bi se imovina dovelo u stanje u kojem može funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment. Ove sporedne aktivnosti se mogu pojaviti prije ili tijekom razvojnih aktivnosti. Iz razloga što te sporedne aktivnosti nisu neophodne da bi se imovina dovelo u stanje u kojem može funkcionirati na namijenjeni način, prihodi i pripadajući rashodi sporednih aktivnosti odmah su priznati u dobiti ili gubitku, i uključeni u njihove pripadajuće klasifikacije prihoda i rashoda.
32. Ako se plaćanje za nematerijalno imovina odgađa duže nego što je definirano normalnim kreditnim uvjetima, njegov trošak nabave je jednak cijeni koja se plaća u novcu. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod za kamatu za vrijeme kreditnog razdoblja, osim ako se kapitalizira u skladu s dopuštenim alternativnim postupkom iz MRS-a 23 Troškovi posudbe.

Stjecanje kao dio poslovnog spajanja

33. Prema MSFI-u 3 Poslovna spajanja, ako je nematerijalno imovina stečeno u poslovnom spajanju, trošak nabave toga nematerijalnog sredstva jest njegova fer vrijednost na datum stjecanja. Fer vrijednost nematerijalnog sredstva odražava tržišna očekivanja o vjerojatnosti da će buduće ekonomske koristi iz sredstva pritijecati u subjekt. Drugim riječima, učinak vjerojatnosti je izražen tijekom određivanja fer vrijednosti nematerijalnog sredstva. Prema tome, kriterij priznavanja vjerojatnosti iz točke 21 (a) se uvijek smatra zadovoljavajućim za nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem.
34. Prema tome, u skladu s ovim Standardom i MSFI 3, na datum stjecanja stjecatelj priznaje nematerijalno imovina stečenog subjekta odvojeno od goodwilla ako se fer vrijednost tog sredstva može pouzdano utvrditi, neovisno od toga da li je stečeni subjekt trebao priznati to imovina prije poslovnog spajanja. To znači da stjecatelj priznaje kao imovina zasebno od goodwilla projekta unutrašnjeg procesa istraživanja i razvoja stečenog subjekta ako taj projekt zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva, a njegova fer vrijednost se može pouzdano odrediti. Projekt unutrašnjeg procesa istraživanja i razvoja stečenog subjekta zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva kada:
- zadovoljava definiciju sredstva, i
 - kad je odrediv, to jest odvojiv ili proizlazi iz ugovornih ili drugih prava.

Određivanje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem

35. Fer vrijednost nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem može se utvrditi s dovoljnom pouzdanošću u svrhu priznavanja odvojeno od goodwilla. Kada, prilikom procjenjivanja za utvrđivanje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva, postoji niz mogućih ishoda s različitim vjerojatnostima, ta nesigurnost ulazi u određivanje fer vrijednosti sredstva prije nego što prikazuje nemogućnost pouzdanog utvrđivanja fer vrijednosti. Ako nematerijalno imovina stečeno poslovnim spajanjem ima ograničen vijek upotrebe, možemo krivo pretpostaviti da se njegova fer vrijednost može pouzdano utvrditi.

36. Nematerijalno imovina stečeno poslovnim spajanjem može biti odvojivo, ali samo zajedno sa pripadajućom materijalnom ili nematerijalnom imovinom. Na primjer, izdavački naslov časopisa bilo bi nemoguće prodati odvojeno bez pripadajuće baze pretplatnika, ili zaštitni znak prirodne izvorske vode bi se mogao odnositi na točno određeni izvor i ne bi se mogao prodati odvojeno od izvora. U takvim slučajevima stjecatelj priznaje imovinsku skupinu kao jedinstveno imovina odvojeno od goodwilla u slučaju kada fer vrijednosti pojedinih sredstava imovinske skupine nije moguće pouzdano odrediti.
37. Slično tome, izrazi kao što su »brand« i »brand ime« se često koriste kao sinonimi za zaštitne znakove i ostale marke. Međutim, potonji su opći marketinški izrazi koji se u pravilu odnose na skupinu komplementarnih sredstava kao što su zaštitni znak (ili uslužni znak) i njemu pripadajuće zaštitno ime, formule, recepti i tehnološka stručnost. Stjecatelj priznaje kao jedinstveno imovina skupinu komplementarnih nematerijalnih sredstava koji sačinjavaju brand u slučaju kada pojedinačne fer vrijednosti komplementarnih sredstava nije moguće pouzdano odrediti. Ako se pojedinačne fer vrijednosti komplementarnih sredstava mogu pouzdano odrediti, stjecatelj ih može priznati kao jedinstveno imovina u slučaju kad pojedina sredstva imaju sličan vijek upotrebe.
38. Jedina okolnost kada nije moguće pouzdano odrediti fer vrijednost nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem jest kada nematerijalno imovina proizlazi iz zakonskih ili drugih ugovornih prava, a ili:
- nije odvojivo, ili
 - je odvojivo, ali se ne može pratiti ili ne postoji dokaz o zamjeni za ista ili slična sredstva, a procjenjivanje fer vrijednosti na drugi način bi zavisilo od nemjerljivih varijabli.
39. Tržišne cijene s aktivnog tržišta pružaju najpouzdaniji način utvrđivanja fer vrijednosti (također vidjeti i točku 78). Prikladna tržišna cijena obično je tekuća ponuđena cijena. Ako ponuđene tekuće cijene nisu raspoložive, cijena posljednje slične transakcije može pružiti osnovu za procjenu fer vrijednosti, uz uvjet da nema značajnih promjena ekonomskih okolnosti između datuma transakcije i datuma na koji se procjenjuje fer vrijednost sredstva.
40. Ako ne postoji aktivno tržište za neko nematerijalno imovina, njegova tržišna vrijednost jest iznos koji bi subjekt za njega mogao platiti na datum stjecanja u transakciji pred pogodbom između upoznatih i voljnih strana na temelju najboljih raspoloživih informacija. Pri određivanju ovog iznosa razmatra se ishod posljednjih transakcija za slična sredstva.
41. Subjekti koji su redovito uključeni u kupnju i prodaju jedinstvenih nematerijalnih sredstava izradili su metode neizravnog procjenjivanja njihove fer vrijednosti. Ove se metode mogu koristiti za početno utvrđivanje nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem ako je njihov cilj procjena fer vrijednosti te ako one odražavaju tekuće transakcije i postupke iz industrije kojoj imovina pripada. Ove tehnike, tamo gdje je prikladno, uključuju:
- višestruku primjenu koja odražava transakcije tekućeg tržišta u određenim pokazateljima koji dovode do profitabilnosti sredstva (kao što je prihod, tržišni udio i profit od poslovanja) ili u nizu prava na korištenje koja mogu biti dobivena davanjem licence za nematerijal-

no imovina drugoj strani u transakciji pred pogodbom (kao što je navedeno u pristupu »olakšice pri pravima na korištenje«), ili

- diskontirane procjene budućih neto novčanih priljeva od toga sredstva.

Naknadni izdaci za interni projekt istraživanja i razvoja stečen poslovnim spajanjem

42. Izdaci za istraživanje ili razvoj koji:

- se odnose na interni projekt istraživanja i razvoja koji je stečen zasebno ili tijekom poslovnog spajanja i priznat kao nematerijalna imovina, i**
- nastali su nakon stjecanja tog projekta obračunat će se u skladu s točkama 54-62.**

43. Primjena uvjeta iz točaka 54-62. znači da su naknadni izdaci za unutrašnji projekt za istraživanje i razvoj, stečen zasebno ili u poslovnom spajanju i priznat kao nematerijalna imovina:

- priznati kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za istraživanje,
- priznati kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za razvoj koji ne zadovoljavaju kriterij priznavanja kao nematerijalna imovina iz točke 57, i
- dodani knjigovodstvenoj vrijednosti stečenog unutrašnjeg projekta za istraživanje i razvoj u slučaju da je riječ o izdacima za razvoj koji zadovoljavaju kriterij priznavanja iz točke 57.

Stjecanje pomoću državne potpore

44. U nekim slučajevima nematerijalno imovina može biti stečeno bez naknade, ili uz minimalnu naknadu, pomoću državne potpore. To može nastati kada država prenosi ili raspoređuje subjektu nematerijalna sredstva kao što su zemljišna prava zračne luke, dozvole za upravljanje radijskim ili televizijskim postajama, uvozne dozvole ili kvote, ili prava pristupa drugim ograničenim izvorima. U skladu s MRS-om 20 Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državnih pomoći, subjekt u početku može odlučiti priznati nematerijalno imovina i potporu po fer vrijednosti. Ako subjekt odluči da u početku neće priznati imovina po fer vrijednosti, subjekt inicijalno priznaje imovina po nominalnoj vrijednosti (prema drugom dopuštenom tretmanu MRS-a 20) plus svi drugi izdaci koji se izravno mogu pripisati pripremi sredstva za njegovu namjeravanu upotrebu.

Razmjena imovine

45. Neko se nematerijalno imovina može steći u razmjeni za novčano imovina ili sredstva, ili kombinaciju novčanih i novčanih sredstava. Sljedeća rasprava se odnosi samo na razmjenu jednog nemonetarnog sredstva za drugo, ali se također primjenjuje i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabave takvog nematerijalnog sredstva se utvrđuje po fer vrijednosti osim ako (a) samoj transakciji razmjene nedostaje komercijalno bitnog sadržaja ili (b) fer vrijednost primljenog ili otuđenog sredstva se ne može pouzdano utvrditi. Stečeno imovina se vrednuje na ovaj način čak i ako subjekt ne može odmah otpisati otuđeno imovina. Ako stečeno imovina nije utvrđeno po fer vrijednosti, njegov trošak se utvrđuje po knjigovodstvenoj vrijednosti otuđenog sredstva.
46. Subjekt utvrđuje da li transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj na način da razmatra granicu do koje će njegovi budući novčani priljevi narasti kao rezultat transak-

cije. Transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj ako:

- (a) struktura (tj. rizik, određivanje početka i iznos) novčanih priljeva primljenog sredstva se razlikuje od strukture novčanih priljeva prenesenog sredstva, ili
- (b) za subjekt specifična vrijednost dijela subjektovog poslovanja mijenja se pod utjecajem razmjene, a
- (c) razlika pod (a) ili (b) je značajna razmjerno fer vrijednosti razmijenjenih sredstava.

Za potrebe utvrđivanja da li transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj, za subjekt karakteristična vrijednost dijela subjektovog poslovanja na koji je utjecala transakcija odražavat će novčane priljeve nakon oporezivanja. Posljedica ovakvih analiza može biti jasna i ako subjekt ne obavlja detaljne kalkulacije.

47. Točka 21 (b) navodi kako je mogućnost pouzdanog mjerenja troška nabave uvjet za priznavanje nematerijalne imovine. Fer vrijednost nematerijalne imovine za koju ne postoje aktivne tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako (a) raznolikost u opsegu pouzdanog mjerenja fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu, ili (b) se vjerojatnost različitih procjena može pouzdano odrediti i koristiti prilikom procjene fer vrijednosti. Ako je subjekt u mogućnosti pouzdano odrediti fer vrijednost bilo primljene bilo dane imovine, onda za mjerenje troška koristi fer vrijednost dane imovine, osim u slučaju kada je fer vrijednost primljene imovine puno očitija.

Interno dobiveni goodwill

48. **Interno dobiveni goodwill ne će se priznati kao imovina.**
49. U nekim slučajevima izdaci nastanu da se dobiju buduće ekonomske koristi, ali to ne dovodi do nematerijalnog sredstva koje udovoljava kriteriju priznavanja u ovom Standardu. Takav se izdatak često opisuje kao doprinos interno dobivenom goodwillu. Interno dobiveni goodwill se ne priznaje kao imovina budući da to nije resurs koji se može identificirati (nije odvojiv niti proistječe iz ugovornih ili drugih prava) i kojega kontrolira subjekt te čiji se trošak nabave može pouzdano utvrditi.
50. Razlike između tržišne vrijednosti subjekta i knjigovodstvene vrijednosti njegove identificirane neto imovine u bilo koje vrijeme mogu poprimiti razne čimbenike koji utječu na vrijednost subjekta. Međutim, takve razlike ne predstavljaju trošak nabave nematerijalne imovine koju kontrolira subjekt.

Interno dobivena nematerijalna imovina

51. Ponekad je teško procijeniti stječe li interno dobivena nematerijalna imovina uvjete za priznavanje, i to zbog problema prilikom:
- (a) procjene postoji li identificirana imovina koja će vjerojatno dati buduće ekonomske koristi, i
 - (b) pouzdanog određivanja troška nabave imovine. U nekim slučajevima trošak koji stvara interno dobivena nematerijalna imovina ne može se razlikovati od troška održavanja ili povećanja interno dobivenog goodwilla ili pak od dnevno vođenih poslova.

Prema tome, subjekt prilikom udovoljavanja općim zahtjevima za priznavanje i početno mjerenje nematerijalne imovine, na svu interno dobivenu nematerijalnu imovinu primjenjuje zahtjeve i upute iz točaka 52-67.

52. Kako bi procijenilo udovoljava li neka interno dobivena imovina kriterijima za priznavanje, subjekt stvaranje imovine razvrstava u:

- (a) fazu istraživanja, i
- b) fazu razvoja.

Iako su pojmovi »istraživanje« i »razvoj« definirani, pojmovi »faza istraživanja« i »faza razvoja« imaju šire značenje za potrebe ovog Standarda.

53. Ako subjekt ne može razlikovati fazu istraživanja od faze razvoja internog projekta stvaranja nematerijalne imovine, subjekt s izdacima toga projekta postupa kao da su nastali samo u fazi istraživanja.

Faza istraživanja

54. **Nematerijalna imovina se ne priznaje iz istraživanja (ili u fazi istraživanja internog projekta). Izdaci kod istraživanja (ili faze istraživanja internog projekta) priznaju se kao rashod kada nastanu.**
55. U fazi istraživanja internog projekta subjekt ne može dokazati postojanje nematerijalne imovine koja će davati izgledne buduće ekonomske koristi. Zbog toga se ovaj izdatak priznaje kao rashod u trenutku nastanka.
56. Primjeri aktivnosti istraživanja su sljedeći:
- (a) aktivnosti kojima je cilj stjecanje novih znanja,
 - (b) iznalaženje ocjena i konačnog izbora primjene istraživačkih nalaza i drugih znanja,
 - (c) iznalaženje alternativa za materijale, pronalazke, proizvode, procese, sustave ili usluge, i
 - (d) oblikovanje, dizajn, ocjenjivanje i konačni izbor mogućih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.

Faza razvoja

57. **Nematerijalna imovina nastala razvojem (ili u fazi razvoja internog projekta) priznat će se kao imovina, ako i samo ako, subjekt može dokazati sve navedeno:**
- (a) **tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju;**
 - (b) **namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje;**
 - (c) **mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;**
 - (d) **način na koji će nematerijalna imovina davati vjerojatne buduće ekonomske koristi. Subjekt između ostalog može dokazati i postojanje tržišta za proizvod nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno;**
 - (e) **raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine;**
 - (f) **mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati nematerijalnoj imovini tijekom razvoja.**

58. U fazi razvoja internog projekta subjekt u nekim slučajevima može identificirati nematerijalnu imovinu i dokazati da će imovina davati buduće ekonomske koristi. To je radi toga što je faza razvoja projekta znatno naprednija od faze istraživanja.

59. Primjeri aktivnosti razvoja su sljedeći:

- (a) dizajn, konstrukcija i testiranje prije proizvodnje ili prije upotrebe prototipa i modela,
 - (b) dizajn alata, uzorci, moduli i matrice koje obuhvaćaju novu tehnologiju,
 - (c) dizajn, konstrukcija i poslovanje probne tvornice koja nije potpuno ekonomično izvediva za komercijalnu proizvodnju, i
 - (d) dizajn, konstrukcija i testiranje izabranih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.
60. Da bi dokazalo kako će nematerijalna imovina davati izgledne buduće ekonomske koristi, subjekt procjenjuje buduće ekonomske koristi koje treba primiti od imovine primjenjujući načela MRS-a 36 »Umanjenje imovine«. Ako će imovina davati buduće ekonomske koristi samo u kombinaciji s drugom imovinom, subjekt primjenjuje koncept jedinica koje stvaraju novac postavljen u MRS-u 36.
61. Raspoloživost sredstava za završetak, korištenje i dobivanje koristi od nematerijalne imovine može se dokazati na primjer poslovnim planom kojim se prikazuju tehnički, financijski ili drugi potrebni izvori kao i sposobnost subjekta da osigura te izvore. U nekim slučajevima subjekt dokazuje raspoloživost vanjskih financijskih sredstava dobivenim pokazateljem zajedničarstva i njegove spremnosti da financira taj plan.
62. Troškovni sustav subjekta često može pouzdano utvrditi trošak koji daje interna nematerijalna imovina kao što su plaće, i drugi izdaci nastali u zaštiti autorskih prava, licencija ili razvoju računalnih softvera.
- 63. Interno dobiveni zaštitni znakovi, oznake, publicirajući nazivi, popisi kupaca i drugih sličnih stvari ne će se priznati kao nematerijalna imovina.**
64. Izdaci kod interno dobivenih zaštitnih znakova, oznaka, publicirajućih naziva, popisa kupaca i drugih u biti sličnih stvari ne mogu se razlikovati od troška razvoja poslovanja kao cjeline. Prema tome, takve se stavke ne priznaju kao nematerijalna imovina.

Trošak interno dobivene nematerijalne imovine

65. Trošak interno dobivenog nematerijalnog sredstva prema točki 24 je suma izdataka nastalih od datuma kada je nematerijalna imovina po prvi put zadovoljilo kriterij priznavanja iz točaka 21, 22 i 57. Točka 71 zabranjuje ponovno priznavanje troškova koji su prethodno priznati kao rashod.
66. Trošak interno dobivenog nematerijalnog sredstva obuhvaća sve izravne troškove koji su bili neophodni za stvaranje, proizvodnju i pripremanje sredstva za njegovu namjeravanu uporabu. Primjeri takvih izravnih troškova su:
- (a) troškovi za materijal i usluge koji su korišteni ili potrošeni u stvaranju nematerijalnog sredstva,
 - (b) plaće, nadnice i drugi troškovi zaposlenog osoblja (kao što je definirano MRS-om 19 Primanja zaposlenih) koji su izravno uključeni u stvaranje toga sredstva,
 - (c) naknade za registriranje zakonskih prava, i
 - (d) amortizacija patenata i licencija koji se koriste za stvaranje nematerijalnog sredstva.

MRS 23 Troškovi posudbe navodi kriterije za priznavanje kamata kao elementa troškova interno stvorenog nematerijalnog sredstva.

67. U nastavku navedeni troškovi nisu elementi troška interno stvorenog nematerijalnog sredstva:
- (a) prodaja, administrativni i drugi opći troškovi, osim ako se ti izdaci mogu izravno pripisati pripremanju sredstva za uporabu,
 - (b) jasno identificirane nedjelotvornosti i početno priznati gubici nastali prije nego je imovina postiglo planirani stupanj uspješnosti, i
 - (c) izdaci za uvježbavanje osoblja koje će se koristiti imovinom.

Primjer koji objašnjava točku 65.

Neki subjekt razvija novi proizvodni postupak. Tijekom 20x5 nastali je izdatak iznosio 1.000 n.j. od kojeg je 900 n.j. nastalo prije 1. prosinca 20x5, a 100 n.j. je nastalo između 1. prosinca i 31. prosinca 20x5. Subjekt može dokazati da je proizvodni postupak 1. prosinca 20x5 udovoljavao kriteriju za priznavanje kao nematerijalnog sredstva. Nadoknadiivi iznos »know-how«-a koji se nalazi u ovom proizvodnom procesu (uključujući i buduće novčane odljeve da se dovrši postupak prije stavljanja u uporabu) procijenjen je u iznosu od 500 n.j.

Proizvodni postupak je na kraju 20x5 priznat kao nematerijalno imovina u iznosu od 100 n.j. (izdaci koji su nastali od datuma kada je udovoljeno kriteriju priznavanja, to jest 1. prosinca 20x5.). Izdaci u iznosu od 900 n.j. koji su nastali prije 1. prosinca 20x5. priznati su kao rashod budući da kriterij za priznavanje nije udovoljen sve do 1. prosinca 20x5. Ovi izdaci neće nikada biti dio troška nabave proizvodnog postupka koji je priznat u izvještaju o financijskom položaju.

Tijekom 20x6. izdaci su nastali u iznosu 2.000 n.j. Na kraju 20x6. nadoknadiivi iznos »know-how«-a koji se nalazi u ovom proizvodnom procesu (uključujući i buduće novčane odljeve da se dovrši postupak prije stavljanja u uporabu) procijenjen je u iznosu od 1.900 n.j.

Trošak nabave proizvodnog postupka je na kraju 20x6. iznosio 2.100 n.j. (100 n.j. izdataka priznatih na kraju 20x5. i 2.000 n.j. izdataka priznatih u 20x6.). Subjekt priznaje gubitak od umanjenja u iznosu od 200 n.j. da se uskladi knjigovodstvena vrijednost proizvodnog postupka prije gubitka od umanjenja (2.100 n.j.) do njegovog nadoknadiivog iznosa (1.900 n.j.). Ovaj će se gubitak od umanjenja ukinuti u narednom razdoblju ako su ispunjeni uvjeti za ukidanje gubitka od umanjenja iz MRS-a 36.

Priznavanje rashoda

68. **Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane osim ako:**
- (a) predstavlja dio troška nematerijalne imovine koja udovoljava kriteriju priznavanja (vidjeti točke 18-67.), ili
 - (b) stavka je stečena u poslovnom spajanju i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U ovom slučaju izdatak (uključen u trošak stjecanja) treba biti dio iznosa koji je pripisan goodwillu na datum stjecanja (vidjeti MSFI 3 – Poslovna spajanja).
69. U nekim slučajevima izdaci nastaju da bi omogućili buduće ekonomske koristi subjektu, ali nije stvoreno ili stečeno nematerijalno ili neko drugo imovina koje se može priznati. U tim slučajevima izdatak se priznaje kao rashod u trenutku nastan-

ka. Primjerice, osim kada tvori dio troškova poslovnog spajanja, izdaci za istraživanje se priznaju kao rashod u trenutku nastanka (vidjeti točku 54). Drugi izdaci koji se priznaju kao rashod u trenutku nastanka jesu sljedeći primjeri:

- (a) izdaci početnih aktivnosti (trošak početka poslovanja), osim ako je ovaj izdatak uključen u trošak nabave predmeta nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16 Nekretnine, postrojenja i oprema. Troškovi početka poslovanja mogu se sastojati od troškova utemeljenja, kao što su pravni i tajnički troškovi nastali pri utemeljenju pravnog subjekta, zatim izdaci da se otvori novi pogon ili djelatnost (troškovi prije otvaranja) ili izdaci za pokretanje novih aktivnosti ili lansiranje novih proizvoda ili procesa (troškovi prije početka poslovanja);
- (b) izdaci za aktivnosti usavršavanja;
- (c) izdaci oglašavanja i promidžbenih aktivnosti;
- (d) izdaci premještanja ili reorganizacije dijela ili cijeloga subjekta.

70. Točka 68. ne sprječava priznavanje predujma kao imovine, ako je isplata za isporučenu robu ili uslugu obavljena prije isporuke robe ili pružanja usluga.

Prošli rashodi koji se ne trebaju priznati kao imovina

71. **Izdaci za nematerijalnu stavku koji su prvotno priznati kao rashod ne će se kasnije priznati kao dio troška nematerijalne imovine.**

Mjerenje nakon početnog priznavanja

72. **Subjekt će kao svoju računovodstvenu politiku izabrati ili model troška opisan u točki 74. ili model revalorizacije iz točke 75. Ako se nematerijalna imovina mjeri primjenom modela revalorizacije, sva ostala imovina iz iste skupine će se mjeriti primjenom istog modela, osim u slučaju ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.**

73. Skupina nematerijalnih sredstava predstavlja grupiranje sredstava sličnih svojstava i načina korištenja unutar subjekta. Pojedina sredstva unutar skupine nematerijalnih sredstava se istovremeno revaloriziraju s ciljem da se izbjegne selektivna revalorizacija sredstava i izvješćivanje iznosa u financijskim izvješćima koji predstavljaju kombinaciju troškova i vrijednosti utvrđenih na različite datume.

Model troška

74. **Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina će se mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.**

Model revalorizacije

75. **Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina će se mjeriti po revaloriziranom iznosu, koji je fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Za potrebe revalorizacije prema ovome standardu, fer vrijednost se treba odrediti prema aktivnom tržištu. Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju.**

76. Revalorizacijski model ne dopušta:

- (a) revalorizaciju nematerijalne imovine koja prethodno nije bila priznata kao imovina, ili

(b) početno priznavanje nematerijalne imovine u iznosu koji se razlikuje od troška nabave.

77. Revalorizacijski model se primjenjuje nakon što je imovina početno bilo priznato po trošku nabave. Međutim, revalorizacijski model se može primijeniti na cijelo imovina jedino ako se dio troška nabave nematerijalnog sredstva prizna kao imovina budući da to imovina ne udovoljava kriteriju priznavanja sve dok taj dio ne prođe ovaj postupak (vidjeti točku 65.). Revalorizacijski model također se može primijeniti na nematerijalno imovina koje je primljeno kao državna potpora i koje je priznato po nominalnom iznosu (vidjeti točku 44.).

78. Na aktivnom tržištu s obilježjima navedenim u točki 8. ne-uočajeno je da postoji nematerijalno imovina, premda se može dogoditi. Primjerice, u nekim zakonodavstvima aktivno tržište može postojati za besplatno prenosive taksi dozvole, ribolovne dozvole ili proizvodne kvote. Međutim, aktivno tržište ne može postojati za zaštitne znakove, novinske naslovne znakove, muzička ili filmska izdavačka prava, patente ili trgovinske oznake, budući da je svako takvo imovina jedinstveno. Isto tako, iako su nematerijalna sredstva kupljena ili prodana, ugovori su neprenosivi između kupaca i prodavatelja, a transakcije su relativno rijetke. Iz navedenih razloga, cijena koja se plaća za jedno imovina ne mora davati dovoljno podataka da bi se odredila fer vrijednost drugog sredstva. Na kraju valja istaći da cijene često nisu dostupne javnosti.

79. Učestalost revalorizacije ovisi o rasprostranjenosti fer vrijednosti nematerijalnih sredstava koja se revaloriziraju. Ako se fer vrijednost revaloriziranog sredstva značajno razlikuje od njegove knjigovodstvene vrijednosti, daljnja je revalorizacija nužna. Fer vrijednost neke nematerijalne imovine može se značajno i učestalo mijenjati te stoga postoji neophodnost godišnje revalorizacije. Takva učestala revalorizacija nije neophodna za nematerijalna sredstva kojima se fer vrijednost nije značajnije mijenjala.

80. Ako se nematerijalno imovina revalorizira, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije:

- (a) se prepravljajući razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva tako da je knjigovodstvena vrijednost sredstva nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu, ili
- (b) se isključuje iz bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva i neto prepravljenog iznosa u revalorizirani iznos toga sredstva.

81. **Ako se neka nematerijalna imovina u skupini nematerijalne imovine koja se revalorizira ne može revalorizirati jer ne postoji aktivno tržište, ta imovina će se mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.**

82. **Ako se fer vrijednost neke nematerijalne imovine koja se revalorizira više ne može odrediti s aktivnog tržišta, knjigovodstvena vrijednost te imovine bit će revalorizirana vrijednost na datum posljednje revalorizacije s aktivnog tržišta umanjen za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja.**

83. Činjenica da aktivno tržište više ne postoji za revalorizirano nematerijalno imovina može ukazati da se vrijednost toga sredstva treba umanjiti i da postoji potreba testirati ga prema MRS-u 36 Umanjenje imovine.

84. Ako se fer vrijednost sredstva može odrediti prema aktivnom tržištu na neki kasniji datum njegova utvrđivanja, revalorizacijski model se primjenjuje od toga datuma.
85. **Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća zbog revalorizacije, to povećanje će se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazati u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobiti ili gubitku.**
86. **Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje priznato u sveobuhvatnu dobit smanjuje iznos revalorizacijske rezerve u kapitalu.**
87. Kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržane zarade kada se rezerva realizira. Cjelokupne rezerve mogu se realizirati kod povlačenja ili otuđenja sredstva. Međutim, neke se rezerve mogu realizirati kao imovina koje koristi subjekt, te u tom slučaju, iznos realizirane rezerve je razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu sredstva i amortizacije koja bi bila priznata prema trošku nabave sredstva. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržane zarade ne provodi se u dobiti i gubitku.
- Korisni vijek upotrebe**
88. **Subjekt će procijeniti ima li nematerijalna imovina ograničeni ili neograničeni korisni vijek upotrebe te ako je ograničen, odrediti duljinu korisnog vijeka upotrebe ili broj proizvoda ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek. Nematerijalnu imovinu za koju, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti rok do kojeg će moći stvarati neto novčane priljeve subjektu, subjekt će tretirati kao imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe.**
89. Računovodstvo nematerijalne imovine se temelji na njezinom korisnom vijeku trajanja. Nematerijalna imovina s ograničenim vijekom trajanja se amortizira (vidjeti točke 97-106.), a nematerijalna imovina s neodređenim vijekom uporabe ne (vidjeti točke 107-110.). Ilustrativni primjeri iz ovog Standarda objašnjavaju na koji se način određuje vijek uporabe različitih nematerijalnih sredstava te njihov naknadni obračun na temelju određivanja vijeka uporabe.
90. Mnogi se čimbenici trebaju uzeti u obzir pri određivanju vijeka uporabe nematerijalnog sredstva, kao na primjer:
- očekivana uporaba sredstva od strane subjekta te da li imovinom može učinkovito rukovati drugi upravljački tim,
 - tipični proizvodni ciklusi sredstva i javne informacije o procjenama vijeka uporabe sličnih vrsta sredstava koja se koriste na sličan način,
 - tehnička, tehnološka, komercijalna i druge vrste zastarijevanja,
- stabilnost industrije u kojoj imovina djeluje i promjene u tržišnoj potražnji za proizvodima i uslugama koji su rezultat toga sredstva,
 - očekivane mjere konkurenata ili mogućih konkurenata,
 - visina izdataka za održavanje potrebnih da se ostvare očekivane buduće ekonomske koristi od sredstva te sposobnost i namjera subjekta da postigne tu razinu,
 - razdoblje kontrole nad imovinom te zakonska ili slična ograničenja upotrebe sredstava, kao što je datum isteka najma, i
 - da li vijek uporabe sredstva ovisi o vijeku upotrebe drugih sredstava u subjektu.
91. Izraz »neodređen« ne znači »neograničen«. Vijek uporabe nematerijalnog sredstva odražava samo onu razinu budućih troškova održavanja koji su potrebni da se imovina održi na stupnju izvršenja koje je određeno u trenutku procjene njegovog vijeka uporabe, te sposobnost i namjeru subjekta da dosegne tu razinu. Zaključivanje da je vijek uporabe nematerijalnog sredstva neodređen ne bi smio ovisiti o planiranim budućim izdacima koji premašuju troškove održavanja sredstva na tom stupnju izvršenja.
92. Na osnovi dosadašnjih brzih tehnoloških promjena, računalni softver i mnoga druga nematerijalna sredstva mogu također tehnološki zastarjeti. Prema tomu, vjerojatno je da će njihov vijek uporabe biti kratak.
93. Vijek uporabe nematerijalnog sredstva može biti vrlo dug ili čak neodređen. Nesigurnost opravdava oprezno i razumno procjenjivanje vijeka uporabe nematerijalnog sredstva, ali ne opravdava određivanje nerealno kratkog vijeka uporabe.
94. **Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne može biti duži od razdoblja važenja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći ovisno o razdoblju tijekom kojeg subjekt očekuje da će koristiti imovinu. Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenijeta na ograničeni rok koji se može obnoviti, u korisni vijek uporabe nematerijalne imovine produženje razdoblja će se uključiti samo ako postoji dokaz koji podupire obnavljanje od strane subjekta bez značajnijih troškova.**
95. Mogu postojati i ekonomski i zakonski čimbenici koji utječu na vijek uporabe nematerijalnog sredstva. Ekonomski čimbenici određuju razdoblje tijekom kojeg će subjekt primati buduće ekonomske koristi. Zakonski čimbenici mogu ograničiti period tijekom kojeg subjekt kontrolira pristup tim koristima. Vijek uporabe je kraći od razdoblja utvrđenih tim čimbenicima.
96. Postojanje, između ostalih, sljedećih čimbenika pokazuje da je subjekt u mogućnosti obnoviti ugovorna ili druga zakonska prava bez značajnijih troškova ako:
- postoji dokaz, moguće na temelju iskustva, da će ugovorna ili druga zakonska prava biti obnovljena. Ako je obnavljanje moguće po pristanku treće strane, ovo uključuje dokaz da će treća strana dati svoj pristanak,
 - postoji dokaz da će uvjeti neophodni da se dobije pravo obnavljanja biti ispunjeni; i
 - trošak obnavljanja za subjekt nije značajan ako se usporedi s budućim ekonomskim koristima koje se očekuju da će priteći u subjekt od obnavljanja.

Ako je trošak obnavljanja značajan u odnosu na buduće ekonomske koristi koje se očekuju da će priteći u subjekt od obnavljanja, trošak »obnavljanja« u biti predstavlja trošak stjecanja novog nematerijalnog sredstva na datum obnavljanja.

Nematerijalna imovina s ograničenim korisnim vijekom upotrebe Razdoblje amortizacije i metode amortizacije

97. Amortizirajući iznos neke nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog korisnog vijeka upotrebe. Amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživo za upotrebu, tj. kada je imovina na lokaciji i u stanju potrebnom za funkcioniranje u skladu s namjerama uprave. Amortizacija će prestati kada se imovina klasificira kao imovina namijenjena prodaji (ili uključi u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji) u skladu sa IFRS 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja ili kada se imovina prestane priznavati, ovisno o tome što se prije dogodi. Korištena metoda amortizacije treba odražavati uzorak po kojem će buduće ekonomske koristi imovine subjekt ostvarivati. Ako se taj uzorak ne može pouzdano odrediti, koristit će se proporcionalna (linearna) metoda. Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u dobit ili gubitak osim ako ovaj ili drugi Standard to zabranjuje ili zahtijeva uključivanje u knjigovodstvenu vrijednost neke druge imovine.

98. Različite metode amortizacije se mogu koristiti da bi se na sustavan način rasporedio amortizacijski iznos imovine tijekom vijeka uporabe. Ove metode uključuju linearnu metodu (proporcionalnu), metodu opadajućih salda i metodu amortizacije koja se temelji na količini proizvodnje. Metoda koja se koristi je izabrana na temelju očekivane potrošnje ekonomskih koristi koje proizlaze iz sredstva (ugrađene u imovinu), i treba se dosljedno primjenjivati iz jednog u drugo razdoblje, osim ako se mijenja očekivani okvir korištenja budućih ekonomskih koristi. Rijetko je, ako i ikada, uvjerljiv dokaz potpore nekoj metodi amortizacije za nematerijalnu imovinu s ograničenim korisnim vijekom trajanja, koja ima rezultat niži iznos akumulirane amortizacije nego što je to u slučaju linearne (proporcionalne) metode.

99. Amortizacija se obično priznaje u dobit ili gubitak. Međutim, ponekad se buduće ekonomske koristi ugrađene u sredstva apsorbiraju u proizvodnji drugih sredstava. U ovom slučaju, trošak amortizacije je dio troška tog drugog sredstva i uključuje se u njegov knjigovodstvena vrijednost. Na primjer, amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u proizvodnom postupku uključuje se u knjigovodstvena vrijednost zaliha (vidjeti MRS 2 Zalihe).

Procijenjeni ostatak vrijednosti

100. Procijenjeni ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja pretpostavlja se da je nula, osim ako:

- (a) postoji obveza treće strane da kupi tu imovinu na kraju korisnog vijeka upotrebe, ili
- (b) postoji aktivno tržište za tu imovinu i:
 - (i) ostatak vrijednosti se može odrediti prema tržištu, i
 - (ii) vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka upotrebe te imovine.

101. Amortizacijski iznos nekog sredstva s određenim korisnim vijekom trajanja određuje se nakon smanjenja njegovog ostatka vrijednosti. Ostatak vrijednosti koji nije nula podrazumijeva da subjekt očekuje rashodovanje nematerijalne imovine prije kraja vijeka uporabe.

102. Procjena ostatka vrijednosti sredstva se temelji na iznosu koji bi se dobio od prodaje koristeći cijenu koja prevladava na datum procjene za prodaju sličnog sredstva na kraju procijenjenog vijeka uporabe sredstva i koje djeluje prema sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti. Ostatak vrijednosti se provjerava najmanje na kraju svake financijske godine. Promjene u ostatku vrijednosti sredstva se obračunavaju kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8 Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške.

103. Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine može se povećati na iznos jednak ili veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine. Ako se povećaj, trošak amortizacije sredstva je nula osim ako i kad se ostatak vrijednosti naknadno smanji na iznos ispod knjigovodstvene vrijednosti sredstva.

Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije

104. Razdoblje amortizacije i metoda amortizacije nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja trebaju se provjeravati najmanje na kraju svake financijske godine. Ako se očekivani korisni vijek trajanja imovine razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti. Ako je bilo promjena u očekivanom uzorku ostvarivanja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini, metoda amortizacije se mora promijeniti u skladu s promijenjenim uzorkom. Ovakve promjene će biti prikazane kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8.

105. Tijekom vijeka trajanja nematerijalnog sredstva, može postati očito da je procijenjeni vijek uporabe neprikladan. Na primjer, priznavanje gubitka od umanjenja imovine može ukazati da se amortizacijsko razdoblje treba promijeniti.

106. Tijekom vremena se može promijeniti očekivani okvir budućih ekonomskih koristi od nematerijalne imovine koje priteču u subjekt. Na primjer, može postati očito da je metoda amortizacije opadajućih salda prikladnija nego proporcionalna (linearna) metoda. Drugi je primjer ako se upotreba prava sadržanih u licenci odlaže na druge dijelove poslovnog plana. U tom slučaju, ekonomske koristi koje priteču od sredstva neće pritecati sve do kasnijih razdoblja.

Nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe

107. Nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ne će se amortizirati.

108. U skladu s MRS 36 Umanjenje imovine, od subjekta se zahtijeva da testira nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom uporabe za umanjenje uspoređujući iznos sredstva koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenim iznosom imovine

- (a) godišnje, i
- (b) kad god postoji indikacija da se nematerijalna imovina može umanjiti.

Provjera procijenjenog korisnog vijeka upotrebe

109. Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju

da bi se odredilo podupiru li događaji i okolnosti i dalje procjenu neodređenog korisnog vijeka upotrebe imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog korisnog vijeka upotrebe će se prikazati kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.

110. U skladu s MRS 36, ponovna procjena vijeka uporabe s određenim prije nego neodređenim vijekom trajanja je pokazatelj da imovina može biti umanjena. Kao rezultat, subjekt provjerava imovinu za umanjeno uspoređujući iznos koji se može nadoknaditi, određen u skladu s MRS 36, s knjigovodstvenim iznosom imovine, i priznavajući višak knjigovodstvene vrijednosti imovine iznad iznosa sredstva koji se može nadoknaditi kao gubitak od umanjena sredstva.

Nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti – gubici od umanjena imovine

111. Da se odredi je li umanjena vrijednost nematerijalnog sredstva, subjekt primjenjuje MRS 36 Umanjenje imovine. Ovaj Standard objašnjava kad i kako se provjerava knjigovodstvena vrijednost imovine, kako se određuje iznos sredstva koji se može nadoknaditi i kada se priznaje ili ukida gubitak od umanjena.

Povlačenja i otuđenja

112. **Nematerijalna imovina će se prestati priznavati:**
- prilikom otuđenja, ili
 - kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.
113. **Dobici ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine odredit će se kao razlika između neto iznosa potraživanja od otuđenja, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. To će se priznati u dobit ili gubitak kada se imovina prestane priznavati (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije kod prodaje i povratnog najma). Dobitak neće biti klasificirana kao prihod.**
114. Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim leasingom, ili donacijom). U određivanju datuma otuđenja takvog sredstva, subjekt primjenjuje kriterije iz MRS 18 Prihodi, za priznavanje prihoda od prodaje dobara. MRS 17 primjenjuje se za otuđenje imovine prodajom ili povratnim najmom.
115. Ako u skladu s načelima priznavanja iz točke 21. subjekt priznaje u knjigovodstvenom iznosu imovine trošak zamjene za dio nematerijalne imovine, onda ne priznaje knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog sredstva. Ako nije izvodljivo za subjekt da određuje knjigovodstvena vrijednost zamijenjenog sredstva, može se koristiti trošak zamjene kao pokazatelj troška zamijenjenog sredstva u trenutku kada je stečen ili interno dobiven.
116. Naknada od prodaje nematerijalne imovine se početno priznaje po tržišnoj vrijednosti. Ako je odgođeno plaćanje za nematerijalnu imovinu, primljena naknada je priznata početno po ekvivalentu novčane cijene. Razlika između nominalnog iznosa i naknade koja je ekvivalent novčane cijene je priznata kao prihod od kamata u skladu s MRS 18, odražavajući stvaran povrat od potraživanja.
117. Amortizacija nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja ne prestaje u trenutku kada se imovina povuče iz uporabe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju (ili uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju) u skladu s IFRS 5.

Objavlivanje

Općenito

118. Za svaku skupinu nematerijalne imovine, razlikujući interno dobivenu imovinu i drugu nematerijalnu imovinu subjekt treba objaviti sljedeće:
- je li korisni vijek uporabe ograničen ili neograničen, i ako je ograničen, korisne vjekove uporabe ili korištene stope amortizacije,
 - korištene metode amortizacije za nematerijalnu imovinu s ograničenim korisnim vijekom trajanja,
 - bruto knjigovodstvenu vrijednost i ako postoji akumulirana amortizacija (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjena) na početku i na kraju razdoblja,
 - stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti u kojima je uključena amortizacija nematerijalne imovine,
 - usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
 - povećanja, s tim da se odvojeno prikazu povećanja iz internog razvoja, povećanja pojedinačnim stjecanjem, povećanja iz poslovnih spajanja,
 - imovina koja je klasificirana kao namijenjena prodaji ili je uključena u grupu klasificiranu kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 i druga otuđenja,
 - povećanja ili smanjenja tijekom razdoblja kao rezultat revalorizacije u skladu s točkama 75, 85. i 86. i od gubitaka od umanjena koji su priznati ili ukinuti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s MRS 36 (ako nastanu),
 - gubitke od umanjena priznate u dobit ili gubitak tijekom razdoblja u skladu s MRS 36 (ako nastanu),
 - gubitke od umanjena ukinute kroz dobit ili gubitak tijekom razdoblja u skladu s MRS 36 (ako nastanu),
 - amortizaciju priznatu tijekom razdoblja,
 - neto tečajne razlike koje proizlaze iz prevođenja financijskih izvještaja u valutu objavljivanja, i iz prevođenja inozemnog poslovanja u izvještajnu valutu subjekta, i
 - druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tijekom razdoblja.
119. Skupina nematerijalne imovine je grupiranje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta. Primjeri odvojenih skupina mogu uključivati:
- nazive zaštitnih znakova,
 - oznake i publicirajuće nazive,
 - računalni softver,
 - licencije i franšize,
 - prava izdavanja (reproduciranja), patente i druga industrijska vlasnička prava, usluge i poslovna prava,
 - recepte, formule, modele, dizajne i prototipe, i
 - nematerijalnu imovinu u razvoju.
- Navedene skupine se razdvajaju (ili sumiraju) u manje (ili veće) skupine, ako korisnik financijskih izvještaja na taj način dobiva primjereniju informaciju.

120. Subjekt objavljuje informacije o umanjenju nematerijalne imovine u skladu s MRS-om 36, pored informacije koju zahtijeva točka 118(e)(iii)-(v).
121. MRS 8, zahtijeva od subjekta da objavi prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima značajan učinak u tekućim razdobljima ili se očekuje da će imati značajan učinak u narednim razdobljima. Ovakvo objavljivanje može nastati iz promjene:
- (a) procijenjenog vijeka uporabe nematerijalne imovine,
 - (b) metode amortizacije, ili
 - (c) ostatka vrijednosti.
122. Subjekt će također objaviti:
- (a) za nematerijalnu imovinu za koju je procijenjen neograničeni vijek upotrebe, knjigovodstvenu vrijednost imovine i razloge koji podupiru procjenu neograničenog vijeka upotrebe. Tim razlozima, subjekt treba opisati čimbenike koji imaju značajnu ulogu u određivanju neograničenog vijeka upotrebe imovine;
 - (b) opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostalo razdoblje amortizacije pojedine nematerijalne imovine značajne u financijskim izvještajima subjekta;
 - (c) za nematerijalnu imovinu stečenu pomoću državne potpore i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti točku 44.):
 - (i) početno priznatu fer vrijednost ove imovine,
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost, i
 - (iii) je li naknadno mjerena po modelu troška ili modelu revalorizacije; - (d) postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čije je vlasništvo ograničeno i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine založene kao jamstvo za obveze;
 - (e) iznos ugovornih obveza za stjecanje nematerijalne imovine.
123. Kada subjekt opisuje čimbenik (e) koji imaju značajnu ulogu u određivanju vijeka uporabe nematerijalne imovine kao neodređenog, subjekt razmatra čimbenike navedene u točki 90.

Nematerijalna imovina koja se nakon priznavanja mjeri po modelu revalorizacije

124. Ako se nematerijalna imovina mjeri u revaloriziranim iznosima, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) za skupinu nematerijalne imovine:
 - (i) datum revalorizacije,
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine, i
 - (iii) knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata za skupinu nematerijalne imovine koja se revalorizira da je ova imovina bila naknadno mjerena po modelu troška iz točke 74,
 - (b) iznos revalorizacijske rezerve koji se odnosi na nematerijalnu imovinu na početku i na kraju razdoblja, prikazujući promjene tijekom razdoblja i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda imateljima kapitala, i

(c) metode i značajne pretpostavke koje su bile korištene u procjeni fer vrijednosti imovine.

254. Za svrhe objavljivanja, može biti nužno da se zbroje skupine revalorizirane imovine u veće skupine. Međutim, skupine se ne zbrajaju ako bi to dovelo do kombinacije skupina nematerijalne imovine koja sadrži iznose mjerene prema oba modela, troškovnog i revalorizacijskog modela.

Izdaci za istraživanje i razvoj

126. Subjekt treba objaviti ukupan iznos izdataka za istraživanje i razvoj priznat kao rashod razdoblja.
127. Izdaci za istraživanje i razvoj obuhvaćaju sve izdatke koji direktno pripadaju aktivnostima istraživanja i razvoja (vidjeti točke 66. i 67. radi uputa o vrsti izdataka koje treba uključiti u svrhu objavljivanja koja se zahtijeva u točki 126.).

Druge informacije

128. Subjekti se potiču, ali se to od njih ne zahtijeva, da objave sljedeće informacije:
- (a) opis u cijelosti amortizirane imovine koja je još u uporabi, i
 - (b) sažeti opis značajne nematerijalne imovine koje kontrolira subjekt, ali koja nije priznata kao imovina zato jer nije udovoljavala kriteriju za priznavanje u ovom Standardu ili zato jer je stečena ili stvorena prije MRS-a 38 Nematerijalna imovina koji je 1998. godine stupio na snagu.

Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

129. Ako subjekt izabere u skladu s točkom 85. MSFI 3, primjenu MSFI 3, od bilo kojeg datuma prije stupanja na snagu utvrđenom u točkama 78. – 84. MSFI 3, primijenit će ovaj Standard od tog datuma. Prema tome, subjekt neće ispravljati knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine priznate na taj datum. Međutim, subjekt će, na taj datum, primijeniti ovaj Standard da bi se ponovno procijenio korisni vijek upotrebe priznate nematerijalne imovine. Ako, kao rezultat te ponovne procjene, subjekt promijeni procjenu korisnog vijeka uporabe, ova promjena će biti obračunana kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.
130. U ostalim slučajevima, subjekt će primijeniti ovaj Standard:
- (a) za nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem za koje je sporazum potpisan 31. ožujka 2004. godine ili nakon toga, i
 - (b) za svu ostalu nematerijalnu imovinu od početka prvog godišnjeg razdoblja koji počinje 31. ožujka 2004. godine ili nakon toga. Prema tome, subjekt neće usklađivati knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine priznate na taj datum. Međutim, subjekt će, na taj datum, primijeniti ovaj Standard da bi ponovno procijenio korisni vijek upotrebe takve nematerijalne imovine. Ako, kao rezultat te ponovne procjene, subjekt promijeni procijenjeni korisni vijek upotrebe te imovine, ta promjena će biti prikazana kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.
- 130.A Subjekt će izmjene točke 2. primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. godine ili nakon toga. Ako

subjekt primjeni MSFI 6 za neko ranije razdoblje, te izmjene primijeniti za to ranije razdoblje.

- 130.B MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.) izmjenjuje izraze koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju točke 85., 86. i 118.(e)(iii). Subjekt je će primijeniti te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, primijenit će ove izmjene na to ranije razdoblje.

Razmjena istovjetne imovine

131. Zahtjevi u točkama 129. i 130 (b) za prospektivnom primjenom ovog Standarda znači da ako je razmjena istovjetne imovine vrednovana prije datuma stupanja na snagu ovog Standarda na temelju knjigovodstvene iznosa imovine, subjekt neće ponovno iskazivati knjigovodstvena vrijednost stečene imovine da bi se odrazila fer vrijednost imovine na datum stjecanja.

Prijevremena primjena

132. Subjekti na koje se odnosi točka 130. se potiču na primjenu zahtjeve iz ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu određenog u točki 130. Međutim, ako subjekt primijeni ovaj Standard prije datuma stupanja na snagu, istovremeno će primijeniti MSFI 3 i MRS 36 (revidiran 2004.).

Povlačenje MRS-a 38 (izdanog 1998.)

133. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 38, Nematerijalna imovina (izdan 1998. godine).

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 39

Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je uspostava principa priznavanja i mjerenja financijske imovine, financijskih obveza i određenih ugovora o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine. Zahtjevi prezentiranja i objavljivanja informacija o financijskim instrumentima navedeni su u MRS-u 32 Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje.

Djelokrug

2. Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata osim:

- (a) onih udjela u ovisnim društvima, pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima koje propisuje MRS 27 Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, MRS 28 Ulaganja u pridružene subjekte ili MRS 31 Udjeli u zajedničkim pothvatima. Međutim, subjekti trebaju primjenjivati ovaj Standard na udjele u ovisnom društvu, pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu koji se prema MRS-u 27, MRS-u 28 ili MRS-u 31 računovodstveno tretiraju u skladu s ovim Standardom. Subjekti također trebaju primjenjivati ovaj Standard na sve derivative na udjele u ovisnim društvima, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima osim ako derivativ udovoljava definiciji vlasničkih instrumenata subjekata kako propisuje MRS 32;

- (b) prava i obveza iz najмова na koje se primjenjuje MRS 17 Najmovi. Međutim:
- (i) potraživanja od najma koje je priznao najmodavac podložna su zahtjevima prestanka priznavanja i umanjenja vrijednosti koje propisuje ovaj Standard (vidi točke 15-37, 58, 59, 63-65 i Dodatak A, točke VP36-VP52 i VP84-VP93),
- (ii) obveze iz financijskog najma koje je priznao najmo-primac podložne su zahtjevima prestanka priznavanja koje propisuje ovaj Standard (vidi točke 39-42 i Dodatak A, točke VP57-VP63), i
- (iii) derivativi koji su ugrađeni u najmove podložni su zahtjevima o ugrađenim derivativima koje propisuje ovaj Standard (vidi točke 10-13 i Prilog A, točke VP27-VP33).
- (c) prava i obveza zaposlenika prema planu primanja zaposlenih na koje se primjenjuje MRS 19 Prianja zaposlenih;
- (d) financijskih instrumenata koje je izdao subjekt i koji udovoljavaju definiciji vlasničkog instrumenta iz MRS-a 32 (uključujući opcije i varante) ili koji se sukladno točkama 16.A i 16.B ili 16.C i 16.D MRS-a 32 klasificiraju kao vlasnički instrumenti. Međutim, imatelj takvih vlasničkih instrumenata je dužan primijeniti ovaj standard na te instrumente, osim ako ne udovoljavaju uvjetima izuzeća pod točkom (a);
- (e) prava i obveza koje proizlaze iz: (i) ugovora o osiguranju kako je definirano MSFI 4 – Ugovori o osiguranju, osim izdavateljevih prava i obveza koje proizlaze iz ugovora o osiguranju koji zadovoljava definiciju ugovora o financijskoj garanciji iz točke 9. ili (ii) iz ugovora koji je u djelokrugu MSFI 4 budući da isti sadržava obilježja diskrecijske participacije. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na derivativ koji je ugrađen u takav ugovor ako derivativ sam za sebe ne predstavlja ugovor koji je u djelokrugu MSFI-ja 4 (vidi točke 10-13 i Dodatak A, točke VP23-VP33). Nadalje, ako je izdavatelj ugovora o financijskoj garanciji prethodno izričito dokazivao da je ovakav ugovor, ugovor o osiguranju i računovodstveno ga tretirao kao takav ugovor, izdavatelj može izabrati i primijeniti, na ugovor o financijskoj garanciji, ovaj standard ili MSFI 4 (VP4 i VP4A). Izdavatelj može ovaj izbor napraviti ugovor po ugovor, ali je izbor za svaki ugovor nepromjenjiv;
- (f) ugovora o nepredviđenim podmirenjima unutar poslovnih spajanja (vidi MSFI 3 Poslovna spajanja). Ova se iznimka odnosi samo na kupca;
- (g) ugovora između kupca i prodavatelja unutar poslovnog spajanja o kupnji ili prodaji imovine na određeni budući datum;
- (h) obveze iz zajmova, osim onih opisanih u točki 4. Izdavatelj ugovorne obveze davanja zajma koji nije u djelokrugu ovog standarda primjenit će MRS 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Međutim, sve obveze iz zajmova podliježu zahtjevima prestanka priznavanja koje propisuje ovaj Standard (vidi točke 15-42 i točke VP36-VP63 Dodatka A);

- (i) **financijskih instrumenata, ugovora i obveza iz transakcija plaćanja temeljenih na udjelima na koje se primjenjuje MSFI 2 Plaćanja temeljena na udjelima, osim ugovora opisanih u točkama 5-7 ovog Standarda, na koje se primjenjuje ovaj Standard;**
- (j) **pravo na naplatu naknade subjektu za izdatke nastale radi podmirenja obveze priznate kao rezerviranje u skladu s MRS 37, ili za koju je u ranijim razdobljima priznato rezerviranje u skladu s MRS 37.**
3. **Brisan.**
4. **Sljedeće obveze iz zajmova su u djelokrugu ovog standarda:**
- (a) **obveze iz zajmova koje subjekt definira kao financijske obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Subjekt koji je u prošlosti običavao prodavati imovinu koja proizlazi iz obveza iz zajmova nedugo nakon njezinog nastajanja, primijenit će ovaj Standard na sve ugovorne obveze unutar iste skupine;**
- (b) **obveze iz zajmova koje se mogu podmiriti neto u novcu ili predajom ili izdavanjem drugih financijskih instrumenata. Ovakve obveze iz zajmova su derivativi. Obveze iz zajmova se ne smatraju podmirenima samo zato što je zajam isplaćen (primjerice, hipotekarni zajam za izgradnju koji se isplaćuje u skladu sa dovršenošću gradnje);**
- (c) **obveze davanja zajma uz kamatnu stopu nižu od tržišne. Točka 47 (d) pojašnjava naknadno mjerenje ovakvih obveza iz zajmova.**
5. **Ovaj se Standard primjenjuje na one ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine koja može biti podmirena u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata, kao da ugovori predstavljaju financijske instrumente, isključujući ugovore koji su sklopljeni ili se drže u svrhu primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili upotrebe iste od strane subjekta.**
6. **Postoje različiti načini na koje ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine može biti podmiren u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata. Između ostalog:**
- (a) **ako uvjeti ugovora dozvoljavaju svakoj ugovornoj strani podmirenje ugovora u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata,**
- (b) **ako mogućnost podmirenja u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata nije jasno navedena u uvjetima ugovora, nego subjekt običava podmirivati slične ugovore u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata (na temelju sklopljenog ugovora o prijebodu s drugom ugovornom stranom ili prodajom ugovora prije njegovog iskorištenja ili isteka),**
- (c) **ako, za slične ugovore, subjekt ima praksu isporučiti osnovnu varijablu iz ugovora i prodati je u kratkom razdoblju nakon isporuke u svrhu ostvarenja profita od kratkoročne promjene cijene i zarade ili marže trgovanja, i**

- (d) **ako je nefinancijska imovina koja je predmet ugovora odmah zamjenjiva za novac.**

Ugovor na kojeg se primjenjuju točke (b) ili (c) ne sklapa se s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja iste od strane subjekta te se stoga na takve ugovore primjenjuje ovaj Standard. Za ostale ugovore na koje se primjenjuje točka 5. potrebno je utvrditi jesu li sklopljeni i održavaju li se s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja iste od strane subjekta te se nastavno na to utvrđuje da li je ovaj Standard primjenjiv na njih.

7. **Na izdane opcije kupnje ili prodaje nefinancijske imovine koja može biti podmirena u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom, ili zamjenom financijskih instrumenata, u skladu s točkom 6 (a) ili (d), primjenjuje se ovaj Standard. Takav ugovor ne može se sklopiti s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili korištenja iste od strane subjekta.**

Definicije

8. **Pojmovi definirani MRS-om 32 upotrijebljeni su u ovom Standardu u značenju navedenom u točki 11. MRS-a 32. MRS 32 definira sljedeće pojmove:**
- **financijski instrument,**
 - **financijska imovina,**
 - **financijska obveza,**
 - **glavnički instrument,**
- i pruža upute za primjenu definiranih pojmova.
9. **U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći pojmovi s točno određenim značenjem:**

Definicija derivativa

Derivat je financijski instrument ili drugi ugovor iz djelokruga ovoga Standarda (vidi točke 2-7) koji ima sva tri sljedeća obilježja:

- (a) **njegova se vrijednost mijenja kao reakcija na promjene utvrđene kamatne stope, cijene financijskog instrumenta, cijene robe, tečaja stranih valuta, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa, ili druge varijable, pod uvjetom, u slučaju nefinancijske imovine, da varijabla nije specifična za jednu od ugovornih strana (ponekad zvana »osnovna varijabla«),**
- (b) **ne zahtijeva početno neto ulaganje ili je to ulaganje manje nego što bi bilo potrebno pri drugim vrstama ugovora za koje bi se moglo očekivati da slično reagiraju na promjene tržišnih čimbenika; i**
- (c) **podmiruje se na neki budući datum.**

Definicija četiri kategorije financijskih instrumenata

Financijska imovina ili financijska obveza po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak je financijska imovina ili financijska obveza koja udovoljava jednom od sljedećih uvjeta:

- (a) **Klasificirana je kao imovina ili obveza namijenjena trgovanju. Financijska imovina ili financijska obveza klasificira se kao namijenjena trgovanju ako je:**

- (i) stečena ili nastala uglavnom radi prodaje ili ponovnog otkupa u bližoj budućnosti,
 - (ii) dio portfelja identificiranih financijskih instrumenata kojima se zajednički upravlja i za koje postoji dokaz o nedavnom stvarnom uzorku kratkoročnog ostvarenja dobiti ili
 - (iii) izvedenica (osim izvedenice koja je ugovor o financijskoj garanciji ili je određena i učinkovita kao instrument zaštite).
- (b) Prilikom početnog priznavanja subjekt ih je svrstao u one koji se vode po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Subjekt može koristiti ovu mogućnost samo kada je to dozvoljeno točkom 11.A, ili kada to osigurava pouzdanije informacije zbog:
- (i) eliminiranja ili značajnog smanjenja neusklađenosti u priznavanju i mjerenju (ovo se ponekad naziva »slabo računovodstvo«) koje bi inače dovelo do mjerenja imovine ili obveza ili priznavanja dobitaka i gubitaka na različitim osnovama; ili
 - (ii) grupe financijske imovine, financijskih obveza ili oboje kojima se upravlja i čije se performanse procjenjuju na bazi fer vrijednosti, u skladu s dokumentiranim upravljanjem rizicima ili ulagačkim strategijama i informacije o grupi su pripremljene interno na toj osnovi za ključni menadžment subjekta (kako je definiran u MRS 24 – Objavljivanje povezanih osoba (revidiran 2003.)), npr. uprava ili izvršni direktor.

Točke 9 – 11 i B4 MSFI 7 zahtijevaju od subjekta objavljivanja o financijskoj imovini i financijskim obvezama razvrstanima po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, uključujući kako su zadovoljeni navedeni uvjeti. Za instrumente koji zadovoljavaju zahtjeve iz prethodne točke (ii) objavljivanje uključuje opis kako je razvrstavanje u skupinu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu s dokumentiranim upravljanjem rizicima ili investicijskim strategijama subjekta.

Ulaganja u glavnike instrumente koji nemaju kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu, i čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti (vidi točku 46 (c) i točke VP80 i VP 81 Dodatka A) neće biti razvrstano u skupinu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.

Treba imati na umu da se točke 48. 48.A, 49. I točke VP69. – VP82 Dodatka A, koje postavljaju zahtjeve za utvrđivanjem pouzdanog mjerenja fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze, primjenjuju jednako na sve stavke koje se mjere po fer vrijednosti, zbog razvrstavanja ili nekog drugog razloga, ili čija se fer vrijednost objavljuje.

Ulaganja koja se drže do dospjeća predstavljaju nederivativnu financijsku imovinu s fiksnim ili odredivim plaćanjima i fiksnim dospjećem za koju subjekt ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospjeća (vidi Dodatak A, točke VP16-VP25) osim:

- (a) ulaganja koja je subjekt prilikom početnog priznavanja predodredio za iskazivanje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak
- (b) ulaganja koja je subjekt predodredio kao raspoloživa za prodaju, i

- (c) ulaganja koja udovoljavaju definiciji zajmova i potraživanja.

Subjekt financijsku imovinu ne smije svrstati u imovinu koja se drži do dospjeća ako je subjekt, u tekućoj ili prethodne dvije financijske godine, prije dospjeća prodao ili reklasificirao više nego neznačajan iznos ulaganja koja se drže do dospjeća (više nego neznačajan u odnosu na ukupan iznos ulaganja koja se drže do dospjeća) osim prodaje ili reklasifikacija koja:

- (i) je tako blizu datuma dospjeća ili datuma poziva na prodaju financijske imovine (primjerice, manje od tri mjeseca do dospjeća) da promjene tržišne kamatne stope ne bi imale značajan utjecaj na fer vrijednost financijske imovine,
- (ii) nastaje nakon što je subjekt naplatio uglavnom svu originalnu kapital financijske imovine kroz plan naplate ili avansno, ili
- (iii) se mogu povezati s izoliranim događajem izvan kontrole subjekta, koji se ne ponavlja i koji subjekt opravdano nije mogao predvidjeti.

Zajmovi i potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili odredivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu, osim one:

- (a) koju subjekt namjerava prodati odmah ili u bliskoj budućnosti, koja će biti svrstana u imovinu namijenjenu trgovanju, i one koju je subjekt kod početnog priznavanja predodredio za iskazivanje po fer vrijednost kroz dobit ili gubitak
- (b) koju subjekt kod početnog priznavanja predodredio kao raspoloživu za prodaju, ili
- (c) kod koje imatelj možda neće nadoknaditi gotovo svo svoje početno ulaganje, iz razloga koji nije pogoršanje kvalitete kredita, i koja se treba svrstati u raspoloživu za prodaju.

Udjel stečen u grupi imovine koja nije zajam ili potraživanje (na primjer, udjel u zajedničkom investicijskom ili sličnom fondu) ne predstavlja zajam ili potraživanje.

Financijska imovina raspoloživa za prodaju je ona nederivativna financijska imovina koja se definira kao raspoloživa za prodaju ili nije klasificirana kao (a) zajmovi i potraživanja, (b) ulaganja koja se drže do dospjeća ili (c) financijska imovina koja se vodi po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.

Definicija ugovora o financijskoj garanciji

Ugovor o financijskoj garanciji je ugovor koji zahtijeva od izdavatelja određena plaćanja radi nadoknade gubitaka imatelju koji se pojavljuju zbog određenih nemogućnosti dužnika da plati dug o dospjeću u skladu s originalnim ili izmijenjenim uvjetima dužničkog instrumenta.

Definicije vezane uz priznavanje i mjerenje

Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze je iznos po kojem je financijska imovina ili financijska obveza mjerena pri početnom priznavanju, umanjen za iznos otplate kapitala, uvećan ili umanjen za kumulativnu amortizaciju primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospjeću, te umanjen za sva smanjenja (izrav-

na ili kroz račun ispravka vrijednosti) zbog umanjenja vrijednosti ili nemogućnosti naplate.

Metoda efektivne kamatne stope je metoda izračuna amortiziranog troška financijske imovine ili financijske obveze (ili grupe financijske imovine ili financijskih obveza) i raspoređivanja prihoda od kamata ili rashoda od kamata tijekom određenog razdoblja. Efektivna kamatna stopa je kamatna stopa koja točno diskontira procijenjena buduća novčana plaćanja ili primitke kroz očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta ili, gdje je to moguće, kraćeg razdoblja, do neto knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze. Kod izračuna efektivne kamatne stope subjekt treba procijeniti novčane tokove, uzimajući u obzir sve uvjete ugovora financijskog instrumenta (na primjer, prijevremeno podmirenje, opciju kupnje i slične opcije), ali ne uzima u obzir buduće gubitke od zajma. Izračun uključuje sve naknade i poene plaćene ili primljene između ugovornih strana koje čine sastavni dio efektivne kamatne stope (vidi MRS 18), transakcijskih troškova i svih ostalih premija ili diskonta. Postoji pretpostavka da se novčani tokovi i očekivani vijek trajanja grupe sličnih financijskih instrumenata može pouzdano utvrditi. Međutim, u rijetkim slučajevima kada nije moguće pouzdano procijeniti novčane tokove ili očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta (ili grupe financijskih instrumenata), subjekt treba upotrebljavati ugovorne novčane tokove tijekom cijelog ugovornog razdoblja trajanja financijskog instrumenta (ili grupe financijskih instrumenata).

Prestanak priznavanja je uklanjanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju. Redovna kupnja ili prodaja je kupnja ili prodaja financijske imovine po ugovoru čiji uvjeti zahtijevaju isporuku imovine u roku određenom općim pravilima ili konvencijama promatranog tržišta.

Transakcijski troškovi su inkrementalni troškovi koji su izravno pripisivi kupnji, izdavanju ili prodaji financijske imovine ili financijske obveze (vidi točku VP13 Dodatka A). Inkrementalni trošak je trošak koji ne bi nastao da subjekt nije kupio, izdao ili prodao financijski instrument.

Definicije vezane uz računovodstvo zaštite

Čvrsto preuzeta obveza je obvezujući sporazum o razmjeni određene količine resursa po određenoj cijeni na određeni budući datum ili datume.

Prognozirana transakcija je neobvezujuća, ali predviđena buduća transakcija.

Instrument zaštite je određena derivativna ili (samo za zaštitu rizika od promjene valutnih tečajeva) određena nederivativna financijska imovina ili nederivativna financijska obveza za čiju fer vrijednost ili novčane tokove se očekuje da će kompenzirati promjene fer vrijednosti ili novčane tokove određene zaštićene stavke (točke 72-77 i točke VP94-VP97 njegovog Dodatka A detaljnije pojašnjavaju definiciju instrumenta zaštite).

Zaštićena stavka je imovina, obveza, čvrsto preuzeta obveza, vrlo izvjesna prognozirana transakcija ili neto ulaganje u inozemno poslovanje koje (a) izlaže subjekt riziku promjene fer vrijednosti ili budućih novčanih tokova, i (b) definirano je kao stavka koja se zaštićuje (točke 78-84 i točke VP98-VP101 Dodatka A detaljnije pojašnjavaju definiciju zaštićene stavke).

Učinkovitost zaštite je stupanj u kojem se promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke, pripisive riziku kompenziraju s promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite (vidi Dodatak A, točke VP105-VP113).

Ugrađeni derivativi

10. Ugrađeni derivativ je komponenta hibridnog (spojenog) instrumenta koji također uključuje nederivativni osnovni ugovor s efektom da se neki od novčanih tokova spojenog instrumenta mijenjaju slično promjenama samostalnog derivativa. Ugrađeni derivativ uzrokuje da pojedini ili svi novčani tokovi, koji bi se inače ugovorno zahtijevali, budu promijenjeni sukladno određenoj kamatnoj stopi, cijeni financijskog instrumenta, cijeni robe, tečaju stranih valuta, indeksu cijene ili stopa, kreditnom rejtingu, ili drugoj varijabli, pod uvjetom, u slučaju nefinancijske varijable, da ista nije specifična za jednu od strana ugovora. Derivativ koji je povezan s financijskim instrumentom, a koji se ugovorno može prenijeti odvojeno od tog instrumenta ili ima drugačiju ugovornu stranu nego taj instrument, nije ugrađeni derivativ, nego zaseban financijski instrument.
11. Ugrađeni derivativ se treba odvojiti od osnovnog ugovora i računovodstveno tretirati kao derivativ prema zahtjevima ovog Standarda, samo, i isključivo ako:
 - (a) ekonomska obilježja i rizici ugrađenog derivativa nisu usko povezani s ekonomskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora (vidi točke VP30 i VP33 Dodatka A),
 - (b) ako bi zaseban instrument s istim uvjetima kao ugrađeni derivativ udovoljavao definiciji derivativa, i
 - (c) da se hibridni (složeni) instrument ne mjeri po fer vrijednosti pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u dobit ili gubitak (tj. derivativ ugrađen u financijsku imovinu ili financijsku obvezu po fer vrijednosti u dobit ili gubitak se ne odvaja).

Ako se ugrađeni derivativ odvaja, ugovor na kojeg se derivativ odnosi računovodstveno se tretira prema zahtjevima ovog Standarda ako isti predstavlja financijski instrument, ili prema zahtjevima ostalih odgovarajućih Standarda ako isti nije financijski instrument. Ovaj Standard ne naglašava treba li se određeni ugrađeni derivativ prezentirati odvojeno u izvještaju o financijskom položaju.

- 11.A Bez obzira na točku 11, ako ugovor sadrži više od jednog ugrađenog derivativa, subjekt može razvrstati cijeli hibridni (kombinirani) ugovor kao financijsku imovinu ili financijske obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, osim:
 - (a) ugrađeni derivativ (i) ne mijenjaju značajno novčane tokove koje bi inače zahtijevao ugovor; ili
 - (b) jasno je bez analize ili s malo analize da je za sličan hibridni (kombinirani) instrument, kada je

prvi puta razmatrano, odvajanje ugrađenog(ih) derivativa zabranjeno, kao što je ugrađena opcija u zajmu koja dozvoljava imatelju prijevremenu otplatu zajma u iznosu koji je približan amortiziranom trošku.

12. Ako subjekt, prema zahtjevima ovog Standarda, je obvezno odvajati ugrađeni derivativ od osnovnog ugovora, ali ne može izmjeriti ugrađeni derivativ odvojeno prilikom kupnje ili na sljedeći izvještajni datum, subjekt će tretirati cjelokupan kombinirani ugovor kao financijsku imovinu ili financijsku obvezu namijenjenu trgovanju.
13. Ako subjekt ne može pouzdano utvrditi fer vrijednost ugrađenog derivativa na temelju njegovih uvjeta (na primjer, jer se ugrađeni derivativ temelji na vlasničkom instrumentu koji ne kotira), fer vrijednost ugrađenog derivativa je razlika između fer vrijednosti hibridnog instrumenta i fer vrijednosti osnovnog ugovora, ako se isti, prema ovom Standardu, mogu utvrditi. Ako subjekt nije u mogućnosti utvrditi fer vrijednost ugrađenog derivativa primjenom ove metode, primjenjuje se točka 12 i složeni instrument se tretira kao instrument namijenjen trgovanju.

Priznavanje i prestanak priznavanja

Početno priznavanje

14. Subjekt će priznati financijsku imovinu ili financijsku obvezu u svojoj izvještaju o financijskom položaju samo i isključivo kada subjekt postaje jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti instrumenta. (Vidi točku 38 vezano za redovnu kupnju financijske imovine.)

Prestanak priznavanja financijske imovine

15. U konsolidiranim financijskim izvještajima točke 16-23 i točke VP34-VP52 Dodatka A primjenjuju se na konsolidiranoj razini. Sukladno tome, subjekt najprije konsolidira sva ovisna društva u skladu s MRS-om 27 i T-12 Konsolidacija i subjekti posebne namjene, a zatim primjenjuje točke 16-23 i točke VP34-VP52 Dodatka A na rezultirajuću grupu.
16. Prije procjene je li, i u kojem obujmu, prestanak priznavanja prikladan sukladno točkama 17-23, subjekt utvrđuje trebaju li se te točke primijeniti na dio financijske imovine (ili dio grupe slične financijske imovine) ili financijsku imovinu u cijelosti (ili grupu slične financijske imovine u cijelosti), kako slijedi:
- (a) Točke 17-23 primjenjuju se na dio financijske imovine (ili dio grupe slične financijske imovine) samo i isključivo ako dio imovine koji se razmatra za potrebe prestanka priznavanja udovoljava jednom od sljedeća tri uvjeta.
- (i) Relevantni dio sadržava samo točno određene novčane tokove od financijske imovine (ili grupe slične financijske imovine). Na primjer, ako subjekt uđe u instrument skidanja kamatne stope, pri čemu druga ugovorna strana dobiva pravo na novčane tokove od kamata, ali ne dobiva novčane tokove od kapitala dužničkog instrumenta, na takve se kamatne novčane tokove primjenjuju točke 17-23.
- (ii) Navedeni dio obuhvaća samo potpuno proporcionalni (pro rata) udio novčanih tokova od financijske imovine (ili grupe slične financijske imovine). Na primjer, ako subjekt sklopi ugovor na temelju

kojeg druga ugovorna strana dobiva pravo na 90% udjela u svim novčanim tokovima dužničkog instrumenta, točke 17-23 primjenjuju se na 90% tih novčanih tokova. Ako postoji više od jedne ugovorne strane, ne moraju sve strane imati proporcionalan udio novčanih tokova, pod uvjetom da subjekt prenositelj ima potpuno proporcionalan udio,

- (iii) Navedeni dio uključuje samo potpuno proporcionalne (pro rata) udjele točno određenih novčanih tokova od financijske imovine (ili grupe slične financijske imovine). Na primjer, ako subjekt sklopi ugovor temeljem kojeg druga ugovorna strana dobiva pravo na 90% udjela u novčanim tokovima od kamata na financijsku imovinu, točke 17-23 primjenjuju se na 90% tih kamatnih novčanih tokova. Ako postoji više od jedne ugovorne strane, ne mora svaka ugovorna strana imati proporcionalan udio točno utvrđenih novčanih tokova, pod uvjetom da subjekt prenositelj ima potpuno proporcionalan udio;
- (b) U svim ostalim slučajevima točke 17-23 se primjenjuju na financijsku imovinu u cijelosti (ili na grupu slične financijske imovine u cijelosti). Na primjer, ako subjekt prenosi (i) prava na prvih ili zadnjih 90% primitaka od financijske imovine (ili grupe financijske imovine) ili (ii) prava na 90% novčanih tokova od grupe potraživanja, ali pruža jamstvo da će nadoknaditi eventualne kreditne gubitke kupca u iznosu do 8% od iznosa kapitala potraživanja, točke 17-23 primjenjuju se na financijsku imovinu (ili grupu slične financijske imovine) u cijelosti.

U točkama 17 – 26, pojam »financijska imovina« odnosi se na dio financijske imovine (ili dio grupe slične financijske imovine) kako je navedeno pod (a) gore ili, u drugom slučaju, na financijsku imovinu (ili grupu slične financijske imovine) u cijelosti.

17. Subjekt će prestati priznavati financijsku imovinu, samo, i isključivo ako:
- (a) ugovorna prava na novčane tokove od financijske imovine isteknu, ili
- (b) subjekt prenese financijsku imovinu sukladno točkama 18. i 19. i prijenos udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja u skladu s točkom 20.
- (Vidi točku 38. vezano za redovnu kupnju financijske imovine.)
18. Subjekt prenosi financijsku imovinu, samo, i isključivo ako:
- (a) prenese ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ili
- (b) zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ali preuzme ugovornu obvezu isplate novčanih tokova jednom ili više primatelja unutar ugovora koji udovoljavaju uvjetima iz točke 19.
19. Ako subjekt zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine (»originalne imovine«), ali preuzme ugovornu obvezu isplate tih novčanih tokova jednom ili više subjekata (»potencijalni primatelji«), subjekt tretira takvu transakciju kao prijenos financijske imovine, samo, i isključivo ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- (a) Subjekt nema obvezu isplatiti iznose potencijalnim primateljima osim ako ne naplati jednake iznose od originalne imovine. Kratkoročni predujmovi subjekta s pravom potpunog povrata danog iznosa uvećanog za obračunanu kamatu prema tržišnim kamatnim stopama, ne krši ovaj uvjet;
- (b) Na temelju ugovora o prijenosu subjektu je zabranjeno prodati ili založiti originalnu imovinu, osim kao osiguranje potencijalnim primateljima za obvezu subjekta da isplati novčane tokove (koje subjekt ima prema njima);
- (c) Subjekt je obvezno doznačiti sve novčane tokove koje primi u ime potencijalnih primatelja bez značajne odgode. Nadalje, subjekt nije ovlašten ponovno uložiti takve novčane tokove, osim u novac ili novčane ekvivalente (kako je definirano MRS-om 7 Izvještaji o novčanom toku) tijekom kratkog razdoblja podmirenja između datuma naplate i datuma zahtijevanja doznake potencijalnim primateljima, a zarađena kamata od takvih ulaganja prenosi se potencijalnim primateljima.
20. Ako subjekt prenosi financijsku imovinu (vidi točku 18), subjekt treba procijeniti obujam u kojem zadržava rizike i povrate vlasništva te financijske imovine. U tom slučaju:
- (a) ako subjekt prenese suštinski sve rizike i povrate od vlasništva financijske imovine, subjekt će prestati priznavati financijsku imovinu i priznati odvojeno kao imovinu ili obveze sva prava ili obveze nastale ili zadržane tijekom prijenosa;
- (b) ako subjekt zadrži suštinski sve rizike i povrate od vlasništva financijske imovine, subjekt će nastaviti priznavati financijsku imovinu;
- (c) ako subjekt ne prenese niti zadrži suštinski sve rizike i povrate od vlasništva financijske imovine, subjekt će utvrditi je li zadržao kontrolu nad financijskom imovinom. U tom slučaju:
- (i) ako nije zadržao kontrolu, subjekt će prestati priznavati financijsku imovinu i priznat će odvojeno kao imovinu ili obveze sva prava i obveze nastale ili zadržane tijekom prijenosa,
- (ii) ako je zadržao kontrolu, subjekt će nastaviti priznavati financijsku imovinu u obujmu u kojem nastavlja kontinuirano sudjelovati u toj financijskoj imovini (vidi točku 30).
21. Prijenos rizika i povrata vlasništva (vidi točku 20) procjenjuje se usporedbom izloženosti subjekta, prije i nakon prijenosa, s promjenjivošću iznosa i vremena neto novčanih tokova prenesene imovine. Subjekt je zadržao suštinski sve rizike i povrate od vlasništva financijske imovine ako se njegova izloženost prema promjenjivosti sadašnje vrijednosti budućih neto novčanih tokova od financijske imovine ne mijenja značajno kao rezultat prijenosa (npr. jer je subjekt prodao financijsku imovinu koja je podložna ugovoru o reotkupu po fiksnoj cijeni ili cijeni prodaje uvećanoj za povrat davatelja). Subjekt je prenio suštinski sve rizike i povrate vlasništva financijske imovine ako njegova izloženost prema takvoj promjenjivosti nije više značajna u usporedbi s ukupnom promjenjivošću sadašnje vrijednosti budućih neto novčanih tokova povezanih s financijskom imovinom (npr. jer je subjekt prodao financijsku imovinu podložnu isključivo opciji ponovnog reotkupa prema njenoj fer vrijednosti u vrijeme reotkupa ili je prenijelo potpuno proporcionalni udio novčanih tokova od većeg dijela financijske imovine unutar ugovora, poput ugovornog pod-udjela koji zadovoljava uvjete iz točke 19).
22. Često će biti jasno vidljivo je li subjekt prenio ili zadržao suštinski sve rizike i povrate od vlasništva i neće biti potrebe provoditi dodatne izračune. U drugim slučajevima bit će potrebno izračunati i usporediti izloženost subjekta prema promjenjivosti sadašnje vrijednosti budućih neto novčanih tokova prije i poslije prijenosa. Izračun i usporedba provode se primjenom odgovarajuće sadašnje tržišne kamatne stope kao stope diskonta. Svaka realno moguća promjenjivost neto novčanih tokova se razmatra, pridajući veću važnost onim ishodima čije je ostvarenje vjerojatnije.
23. Je li subjekt zadržao kontrolu (vidi točku 20(c)) nad prenesenom imovinom ovisi o mogućnosti primatelja prenesene imovine da istu proda. Ako primatelj prenesene imovine ima praktičnu mogućnost prodati cjelokupnu imovinu nepovezаноj trećoj osobi i može ostvariti tu mogućnost jednostrano i bez potrebe nametanja dodatnih ograničenja na prijenos, subjekt nije zadržao kontrolu. U svim ostalim slučajevima, subjekt je zadržao kontrolu.
- Prijenosi koji udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja (vidi točke 20 (a) i (c)(i))**
24. Ako subjekt prenese financijsku imovinu prijenosom koji udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja u cijelosti i zadrži pravo servisiranja financijske imovine za određenu naknadu, subjekt će priznati ili servisiranu imovinu ili servisiranu obvezu iz tog ugovora o servisiranju. Ako se očekuje da naknada koja treba biti primljena neće adekvatno nadoknaditi usluge servisiranja od strane subjekta, servisirana obveza koja proizlazi iz preuzete ugovorne obveze servisiranja priznaje se po njenoj fer vrijednosti. Ako se očekuje da će naknada koja treba biti primljena biti više nego adekvatna nadoknada za usluge servisiranja od strane subjekta, servisirana imovina priznaje se kao pravo na iznos utvrđen na temelju rasporeda knjigovodstvene vrijednosti većeg dijela financijske imovine, u skladu s točkom 27.
25. Ako se, kao rezultat prijenosa, financijska imovina u cijelosti prestane priznavati, ali prijenos rezultira stjecanjem nove financijske imovine ili preuzimanjem nove financijske obveze ili obveze servisiranja od strane subjekta, subjekt će priznati novu financijsku imovinu, financijsku obvezu ili obvezu servisiranja po fer vrijednosti.
26. Prilikom prestanka priznavanja financijske imovine u cijelosti, razlika između:
- (a) knjigovodstvene vrijednosti, i
- (b) zbroja (i) primljene naknade (uključujući svu stečenu novu imovinu umanjenu za sve preuzete nove obveze) i (ii) sve kumulativne dobitke ili gubitke koji se priznaju direktno u kapitalu (vidi točku 55(b))
- priznat će se u dobit ili gubitka.
27. Ako prenesena imovina predstavlja dio veće financijske imovine (npr. ako subjekt prenese novčane tokove od kamata koji su dio dužničkog instrumenta, vidi točku 16(a)), i preneseni dio udovoljava zahtjevima prestanka

priznavanja u cijelosti, prethodna knjigovodstvena vrijednost veće financijske imovine raspoređuje se između dijela koji se nastavlja priznavati i dijela koji se prestaje priznavati, na temelju relativne fer vrijednosti tih dijelova na datum prijenosa. U tu svrhu, zadržana imovina koju subjekt nastavlja servisirati tretira se kao dio koji se nastavlja priznavati. Razlika između:

- (a) knjigovodstvene vrijednosti raspoređene na dio koji se prestaje priznavati, i
- (b) zbroja (i) naknade primljene za dio koji se prestaje priznavati (uključujući svu stečenu novu imovinu umanjenu za sve preuzete nove obveze) i (ii) sve kumulativne dobitke ili gubitke raspoređene na istu koji su priznati direktno u kapitalu (vidi točku 55(b))

priznat će se u dobit ili gubitak. Kumulativni dobitci ili gubici koji su priznati u sveobuhvatnu dobit raspoređuju se između dijela koji se nastavlja priznavati i dijela koji se prestaje priznavati, na temelju relativne fer vrijednosti tih dijelova.

28. Ako subjekt rasporedi prethodnu knjigovodstvenu vrijednost veće financijske imovine između dijela koji se nastavlja priznavati i dijela koji se prestaje priznavati, treba se utvrditi fer vrijednost dijela koji se nastavlja priznavati. Ako subjekt ima prošlo iskustvo u prodaji dijelova imovine sličnih dijelova imovine kojeg nastavlja priznavati ili za takve dijelove postoje druge tržišne transakcije, posljednje cijene stvarnih transakcija predstavljaju najbolju procjenu njezine fer vrijednosti. Ako ne postoje kotacije cijena ili najnovije tržišne transakcije koje potvrđuju fer vrijednost dijela imovine koja se nastavlja priznavati, najbolja procjena fer vrijednosti je razlika između fer vrijednosti veće financijske imovine kao cjeline i naknade primljene od primatelja prijenosa za dio imovine koja se prestaje priznavati.

Prijenosi koji ne udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja (vidi točku 20(b))

29. Ako prijenos ne rezultira prestankom priznavanja jer je subjekt zadržao suštinski sve rizike i povrate od vlasništva nad prenesenom imovinom, subjekt će nastaviti priznavati prenesenu imovinu u cijelosti i priznat će financijsku obvezu za primljenu naknadu. U narednim razdobljima subjekt će priznati sav prihod od prenesene imovine i sav rashod nastao iz financijske obveze.

Kontinuirano sudjelovanje u prenesenoj imovini (vidi točku 20(c)(ii))

30. Ako subjekt ne prenese niti zadrži suštinski sve rizike i povrate od vlasništva nad prenesenom imovinom a zadrži kontrolu nad prenesenom imovinom, subjekt nastavlja priznavati prenesenu imovinu u obujmu u kojem nastavlja kontinuirano sudjelovati u toj imovini. Obujam u kojem subjekt nastavlja kontinuirano sudjelovati u prenesenoj imovini je obujam u kojem je subjekt izložen promjenama vrijednosti prenesene imovine. Na primjer:
- (a) ako nastavak kontinuiranog sudjelovanja subjekta u prenesenoj imovini poprimi oblik jamstva za prenesenu imovinu, obujam nastavka kontinuiranog sudjelovanja subjekta je (i) iznos imovine ili (ii) maksimalni iznos primljene naknade za koju bi

se od subjekta moglo tražiti plaćanje (»iznos jamstva«), ovisno o tome koji je iznos manji;

- (b) ako nastavak kontinuiranog sudjelovanja subjekta u prenesenoj imovini poprimi oblik izdane ili kupljene opcije (ili oboje) na prenesenu imovinu, obujam u kojem subjekt nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj je iznos prenesene imovine koju subjekt može otkupiti. Međutim, u slučaju izdane opcije prodaje na imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti, obujam u kojem subjekt nastavlja kontinuirano sudjelovati u prenesenoj imovini ograničen je na fer vrijednost prenesene imovine ili cijenu izvršenja opcije, ovisno o tome koji je iznos manji (vidi točku VP48);
 - (c) ako nastavak kontinuiranog sudjelovanja subjekta u prenesenoj imovini poprimi oblik opcije podmirene novcem ili slična podmirenja prenesene imovine, obujam u kojem subjekt nastavlja kontinuirano sudjelovati u prenesenoj imovini mjeri se na isti način kao onaj koji proizlazi iz opcije podmirene nenovčanim sredstvima, kako je navedeno pod (b) gore.
31. Ako subjekt nastavlja priznavati imovinu u obujmu u kojem nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj, subjekt također priznaje i povezanu obvezu. Unatoč ostalim zahtjevima mjerenja koje propisuje ovaj Standard, prenesena imovina i povezana obveza mjere se prema osnovi koja odražava prava i obveze koje je subjekt zadržao. Povezana obveza mjeri se tako da neto knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine i povezane obveze predstavlja:
- (a) amortizirani trošak prava i obveza koje je subjekt zadržao, ako se prenesena imovina mjeri po amortiziranom trošku, ili
 - (b) vrijednost jednaku fer vrijednosti prava i obveza koje je subjekt zadržao prilikom mjerenja na samostalnoj osnovi, ako se prenesena imovina mjeri po fer vrijednosti.
32. Subjekt će nastaviti priznavati sve prihode od prenesene imovine u obujmu u kojem nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj i priznat će sve rashode nastale na temelju povezane obveze.
33. Za potrebe naknadnog mjerenja, priznate promjene fer vrijednosti prenesene imovine i povezane obveze dosljedno se računovodstveno tretiraju istovjetno jedna drugoj u skladu s točkom 55 i ne prebijaju se.
34. Ako subjekt nastavlja kontinuirano sudjelovati u samo jednom dijelu financijske imovine (npr. ako subjekt zadrži opciju reotkupa dijela prenesene imovine, ili zadrži preostali udio koji ne rezultira zadržavanjem suštinski svih rizika i povrata od vlasništva a subjekt zadrži kontrolu), subjekt raspoređuje prethodnu knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine između dijela kojeg nastavlja priznavati na temelju nastavka kontinuiranog sudjelovanja u toj imovini, i dijela kojeg više ne priznaje na temelju relativnih fer vrijednosti tih dijelova imovine na datum prijenosa. U tu svrhu primjenjuju se zahtjevi točke 28. Razlika između:
- (a) knjigovodstvene vrijednosti raspoređene na dio koji se više ne priznaje, i
 - (b) zbroja (i) naknade primljene za dio koji se više ne priznaje, i (ii) sav kumulativni dobitak ili gubitak

raspoređen na istu koji je priznat direktno u kapitalu (vidi točku 55(b))

priznat će se u dobit ili gubitak. Kumulativna dobit ili gubitak koji je priznat u kapitalu raspoređuje se između dijela koji se nastavlja priznavati i dijela koji se više ne priznaje na temelju relativne fer vrijednosti tih dijelova.

35. Ako se prenesena imovina mjeri po amortiziranom trošku, opcija koju propisuje ovaj Standard o definiranju financijske obveze kao po fer vrijednosti u dobit ili gubitak nije primjenjiva na povezanu obvezu.

Svi prijenosi

36. Ako se prenesena imovina nastavlja priznavati, imovina i povezana obveza se ne prebijaju. Slično tome, subjekt neće prebijati prihod proizašao iz prenesene imovine s rashodima nastalim iz povezane obveze (vidi MRS 32, točku 42).

37. Ako prenositelj primatelju prijenosa daje nenovčano založno jamstvo (poput dužničkih ili vlasničkih instrumenata), računovodstveni tretman takvog založnog jamstva kojeg primjenjuju prenositelj i primatelj prijenosa ovisi o činjenici ima li primatelj prijenosa pravo prodati ili ponovno založiti primljeni zalog i je li prenositelj podmirio svoje obveze. Prenositelj i primatelj prijenosa računovodstveno tretiraju založno jamstvo kako slijedi:

- Ako primatelj prijenosa ima ugovorno pravo ili običava prodavati ili ponovno založiti dobiveni zalog, prenositelj će reklasificirati takvu imovinu unutar svoje izvještaja o financijskom položaju (npr. poput imovine u zajmu, založenih vlasničkih instrumenata ili potraživanja iz reotkupa) odvojeno od ostale imovine;
- Ako primatelj prijenosa proda zalog, primatelj će priznati primitke od prodaje i obvezu mjerenu po fer vrijednosti povezanu s ugovornom obvezom da vrati zalog;
- Ako prenositelj ne ispuní ugovorne obveze i više nema ovlasti povratiti zalog, prenositelj će prestati priznavati zalog, a primatelj prijenosa će zalog priznati kao vlastitu imovinu početno mjerenu po fer vrijednosti, ili, ako je već prodao zalog, prestat će priznavati svoju obvezu vraćanja istog;
- Osim kako je navedeno pod (c), prenositelj će nastaviti priznavati zalog kao vlastitu imovinu, a primatelj prijenosa neće priznati zalog kao imovinu.

Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine

38. Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine priznaje se i prestaje se priznavati, ovisno o slučaju, temeljem računovodstva na datum trgovanja ili računovodstva na datum namire (vidi točke VP53-VP56 Dodatka A).

Prestanak priznavanja financijske obveze

39. Subjekt će ukloniti financijsku obvezu (ili dio financijske obveze) iz izvještaja o financijskom položaju samo i isključivo ako je ista nestala, tj. ako je ugovorna obveza podmirena, ispravljena ili istekla.
40. Razmjena dužničkih instrumenata sa suštinski različitim uvjetima između postojećeg primatelja i davatelja računovodstveno će se tretirati kao nestajanje originalne financijske obveze i priznavanje nove financijske

obveze. Slično tome, značajna izmjena uvjeta postojeće financijske obveze ili dijela iste (koja je povezana ili nije povezana s financijskim teškoćama dužnika) računovodstveno će se tretirati kao nestajanje originalne financijske obveze i priznavanje nove financijske obveze.

41. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze (ili dijela financijske obveze) nestale ili prenesene drugoj strani i plaćene naknade, uključujući svu prenesenu nenovčanu imovinu ili preuzete obveze, priznat će se u dobit ili gubitak.
42. Ako subjekt reotkupi dio financijske obveze, subjekt će rasporediti prethodnu knjigovodstvenu vrijednost financijske obveze na dio kojeg nastavlja priznavati i dio kojeg prestaje priznavati na temelju relativne fer vrijednosti tih dijelova na datum reotkupa. Razlika između (a) knjigovodstvene vrijednosti raspoređene na dio koji se prestaje priznavati i (b) plaćene naknade, uključujući prenesenu nenovčanu imovinu ili preuzete obveze za dio koji se prestaje priznavati, priznat će se u dobit ili gubitak.

Mjerenje

Početno mjerenje financijske imovine i financijskih obveza

43. Kod početnog priznavanja subjekt mjeri financijsku imovinu ili financijsku obvezu po njezinoj fer vrijednosti uvećano, u slučaju financijske imovine ili financijske obveze koja se ne vodi po fer vrijednosti u dobit ili gubitak, za transakcijske troškove koji su direktno povezani sa stjecanjem ili isporukom financijske imovine ili financijske obveze.
44. Ako subjekt koristi računovodstvo na datum namire za imovinu koja se kasnije mjeri po trošku stjecanja ili amortiziranom trošku, imovina se početno priznaje po fer vrijednosti na datum trgovanja (vidi točke VP53-VP56 Dodatka A).

Naknadno mjerenje financijske imovine

45. U svrhu mjerenja financijske imovine nakon početnog priznavanja ovaj Standard klasificira financijsku imovinu u sljedeće četiri kategorije kako je definirano točkom 9:
- financijska imovina po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - ulaganja koje se drže do dospelja,
 - zajmovi i potraživanja, i
 - financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Ove se kategorije odnose na mjerenje i priznavanje u dobit ili gubitak prema zahtjevima ovog Standarda. Subjekt može upotrijebiti ostale opisne pojmove za ove kategorije ili drugu kategorizaciju prilikom prezentiranja informacija u financijskim izvještajima. Subjekt u bilješkama treba objaviti informacije koje zahtijeva MRS 32.

46. Nakon početnog priznavanja subjekt će mjeriti financijsku imovinu, uključujući derivative koji predstavljaju imovinu, po njezinoj fer vrijednosti, bez umanjenja za iznos transakcijskih troškova koji mogu nastati prilikom prodaje ili drugog načina otuđenja, osim vezano za sljedeću financijsku imovinu:
- zajmovi i potraživanja, kako je definirano točkom 9, koji se mjere po amortiziranom trošku, primjenom metode efektivne kamatne stope,

- (b) ulaganja koja se drže do dospijeca, kako je definirano točkom 9, koje se mjere po amortiziranom trošku, primjenom metode efektivne kamatne stope, i
- (c) ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti, te derivativi koji su povezani i moraju biti podmireni isporukom takvih vlasničkih instrumenata koji ne kotiraju, koji se mjere po trošku stjecanja (vidi točke VP80 i VP81 Dodatka A).

Financijska imovina definirana kao zaštićena stavka predmet je mjerenja prema zahtjevima računovodstva zaštite navedenim u točkama 89-102. Sva financijska imovina osim imovine koja se mjeri po fer vrijednosti u dobit ili gubitak podložna je pregledu u svrhu umanjavanja vrijednosti u skladu s točkama 58-70 i točkama VP84-VP93 Dodatka A.

Naknadno mjerenje financijskih obveza

47. Nakon početnog priznavanja subjekt treba mjeriti financijske obveze po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope, osim:

- (a) financijskih obveza po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Takve obveze, uključujući derivative koji predstavljaju obveze, mjere se po fer vrijednosti, osim derivativne obveze koja je povezana i mora biti podmirena isporukom glavnih instrumenata koji ne kotiraju, čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi, koji će se mjeriti po trošku stjecanja,
- (b) financijskih obveza koje nastaju ako prijenos financijske imovine ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja ili se računovodstveno tretira primjenom pristupa nastavka kontinuiranog sudjelovanja u imovini. Točke 29 i 31 propisuju mjerenje takvih financijskih obveza,
- (c) ugovor o financijskoj garanciji kako je definiran točkom 9. Nakon početnog priznavanja, izdavatelj će (ukoliko se ne primjenjuje točka 47 (a) ili (b)) mjeriti po većem iznosu između:
 - (i) iznosa utvrđenog u skladu s MRS 37; i
 - (ii) početno priznatog iznosa (vidi točku 43) umanjeno, kada je prikladno, za kumulativnu amortizaciju priznatu u skladu s MRS 18;
- (d) obveze davanja zajmova uz kamatnu stopu nižu od tržišne. Nakon početnog priznavanja, obveznik će (ukoliko se ne primjenjuje točka 47 (a) ili (b)) mjeriti po većem iznosu između:
 - (i) iznosa utvrđenog u skladu s MRS 37; i
 - (ii) početno priznatog iznosa (vidi točku 43) umanjeno, kada je prikladno, za kumulativnu amortizaciju priznatu u skladu s MRS 18

Financijske obveze definirane kao zaštićena stavka podložne su mjerenju prema zahtjevima računovodstva zaštite navedenim u točkama 89 – 102.

Razmatranja o mjerenju fer vrijednosti

48. Prilikom utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze za potrebe primjene ovog Standar-

da, MRS 32 ili MSFI 7, subjekt će primijeniti točke VP69-VP82 Dodatka A.

48.A Najbolji dokaz fer vrijednosti je kotirana cijena na aktivnom tržištu. Ako tržište za financijski instrument nije aktivno, subjekt utvrđuje fer vrijednost primjenom tehnika procjene. Cilj korištenja tehnika procjene je utvrditi koje cijene bi bile na datum procjene između informiranih i nepovezanih strana voljnih obaviti transakciju u uobičajenim uvjetima poslovanja. Tehnike procjene koriste nedavne tržišne transakcije između nepovezanih strana koje su voljne obaviti transakciju, ako je izvedivo, usporedbe s trenutnom fer vrijednošću drugih instrumenata koji su u svojoj biti slični, analizu diskontiranog novčanog toka i opcijske modele procjene. Ako se neka tehnika procjene uobičajeno koristi među sudionicima tržišta u određivanju cijene instrumenata i očito je da procjena daje pouzdane procjene cijene ostvarene u nedavnim tržišnim transakcijama, subjekt će koristiti tu tehniku. Izabrana tehnika maksimalizira korist ulaznih podataka s tržišta i minimizira učinak podataka specifičnih za subjekt. Uključuje sve čimbenike koje bi sudionici tržišta razmatrali u određivanju cijene i konzistentna je s prihvaćenom ekonomskom metodologijom vrednovanja financijskih instrumenata. Povremeno, subjekt prilagođava tehnike procjene i testira njihovu vjerodostojnost koristeći cijene iz bilo koje tekuće tržišne transakcije istog instrumenta (npr. bez modificiranja) ili na temelju bilo koje informacije dostupne s tržišta.

49. Fer vrijednost financijske obveze s obilježjem plaćanja po viđenju (npr. depozit po viđenju) nije manja od iznosa plativog po viđenju diskontiranog od prvog datuma na koji se može zatražiti plaćanje.

Reklasifikacija

50. Subjekt:

- (a) neće reklasificirati derivativ iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak dok je u posjedu ili dok je izdan;
- (b) neće reklasificirati niti jedan financijski instrument iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ako je kod početnog priznavanja definirana od strane subjekta po fer vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitka; i
- (c) može, ako financijska imovina više nije držana radi prodaje ili reotkupa u bližoj budućnosti (iako je financijska imovina možda stečena ili se pojavila upravo zbog prodaje ili reotkupa u bližoj budućnosti), reklasificirati tu financijsku imovinu iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ako su zahtjevi iz točaka 50.B i 50.D ispunjeni.

Subjekt neće reklasificirati niti jedan financijski instrument u kategoriju po fer vrijednost kroz dobit ili gubitak nakon početnog priznavanja.

50.A Sljedeće promjene okolnosti nisu reklasifikacija u smislu točke 50.:

- (a) izvedenica koja je prethodno određena i učinkovita kao instrument zaštite novčanih tokova ili neto ulaganja i koja više ne udovoljava tim uvjetima
- (b) izvedenica je postala određena i učinkovita kao instrument zaštite novčanih tokova ili neto ulaganja

- (c) financijska imovina je reklasificirana kad osiguravajuće društvo mijenja svoje računovodstvene politike u skladu s točkom 45. MSFI-ja 4.
- 50.B Financijska imovina na koju se primjenjuje točka 50. (c) (osim financijske imovine opisane u točki 50.D može biti reklasificirana iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak samo u rijetkim okolnostima.
- 50.C Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak sukladno točki 50.B, financijska će imovina biti reklasificirana po svojoj fer vrijednosti na dan reklasifikacije. Dobitak ili gubitak koji je već priznat u računu dobiti i gubitku neće biti ispravljen (poništen) u dobit ili gubitak. Fer vrijednost financijske imovine na datum reklasifikacije postaje njen novi trošak, odnosno amortizirani trošak.
- 50.D Financijska imovina, na koju se primjenjuje točka 50.(c), koja bi udovoljila definiciji zajmova i potraživanja (ako seova financijska imovina pri početnom priznavanju nije morala klasificirati kao imovina namijenjena trgovanju) može biti reklasificirana iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ako subjekt ima namjeru i sposobnost zadržati financijsku imovinu u predvidivoj budućnosti ili do dospijea.
- 50.E Financijska imovina klasificirana kao raspoloživa za prodaju koja bi udovoljila definiciji zajmova i potraživanja (ako nije bila određena kao raspoloživa za prodaju) može biti reklasificirana iz kategorije raspoloživa-za-prodaju u kategoriju zajmova i potraživanja ako subjekt ima namjeru i sposobnost zadržati financijsku imovinu u predvidivoj budućnosti ili do dospijea.
- 50.F Ako subjekt reklasificira financijsku imovinu iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak sukladno točki 50.D ili iz kategorije raspoloživo-za-prodaju sukladno točki 50.E, reklasificirati će financijsku imovinu po njevoj fer vrijednosti na dan reklasifikacije. Za financijsku imovinu reklasificiranu sukladno točki 50.D, svaki dobitak ili gubitak već prepoznat u računu dobiti i gubitku neće biti ispravljen (poništen) u dobit ili gubitak. Fer vrijednost financijske imovine na dan reklasifikacije postaje njen novi trošak, odnosno amortizirani trošak. Kod financijske imovine reklasificirane iz kategorije raspoloživo-za-prodaju sukladno točki 50.E, sa svakim dobitkom ili gubitkom prethodno priznatim u sveobuhvatnu dobit sukladno točki 55. (b) postupa se sukladno točki 54.
51. **Ako, kao rezultat promjene namjere ili mogućnosti, više nije prikladno klasificirati ulaganje kao ulaganje koje se drži do dospijea, isto se treba reklasificirati u ulaganje raspoloživo za prodaju i prevrednovati po fer vrijednost, a razlika između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti računovodstveno se tretira u skladu s točkom 55(b).**
52. **Uvijek kada prodaja ili reklasifikacija više nego neznajčajnog iznosa ulaganja koje se drži do dospijea ne zadovoljava neki od uvjeta iz točke 9, sva preostala ulaganja koja se drže do dospijea trebaju se reklasificirati kao ulaganja raspoloživa za prodaju. Prilikom takve reklasifikacije, razlika između njihove knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti računovodstveno se tretira u skladu s točkom 55(b).**
53. **Ako je moguće pouzdano izmjeriti financijsku imovinu ili financijsku obvezu za koju to prije nije bilo moguće i ta se imovina ili obveza treba mjeriti po fer vrijednosti**

ako je takvo mjerenje moguće pouzdano izvršiti (vidi točke 46 (c) i 47), imovina ili obveze će se prevrednovati po fer vrijednosti, a razlika između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti računovodstveno će se tretirati u skladu točkom 55.

54. **Ako, kao rezultat promjene namjere ili mogućnosti ili u rijetkim okolnostima u kojima pouzdano mjerenje fer vrijednosti nije više moguće (vidi točke 46 (c) i 47) ili zbog isteka »prethodne dvije financijske godine« iz točke 9, postane prikladno priznavati financijsku imovinu ili financijsku obvezu po trošku stjecanja ili amortiziranom trošku, a ne po njezinoj fer vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze na taj datum postaje njezin novi trošak stjecanja ili amortizirani trošak, po potrebi. Svi prethodni dobitci ili gubici od te imovine koji su bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s točkom 55. (b) se obračunavaju kako slijedi:**

- (a) U slučaju financijske imovine s fiksnim dospijecom dobitak ili gubitak trebaju se amortizirati kroz dobit ili gubitak tijekom preostalog vijeka trajanja ulaganja koja se drže do dospijea, primjenom metode efektivne kamatne stope. Sve razlike između novog amortiziranog troška i iznosa po dospijecu također se amortiziraju tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja financijske imovine, primjenom metode efektivne kamatne stope, slično amortizaciji premije ili diskonta. Ako kasnije dođe do umanjenja vrijednosti financijskog imovine, svi dobitci ili gubici koji su bili priznati u sklopu sveobuhvatne dobiti se reklasificiraju i kapitala i knjiže na dobit ili gubitak u skladu s točkom 67.;
- (b) U slučaju financijske imovine koja nema fiksno dospijee, dobitak ili gubitak se priznaje u dobit ili gubitak prilikom prodaje financijskog imovine ili njegovog otuđenja na neki drugi način. Ako kasnije dođe do umanjenja vrijednosti financijskog imovine, svi dobitci ili gubici koji su prethodno bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti se reklasificiraju iz kapitala u dobit ili gubitak u skladu s točkom 67

Dobici i gubici

55. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz promjene fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze koji nije dio odnosa zaštite (vidi točke 89 – 102), priznaje se kako slijedi:**
- (a) Dobitak ili gubitak od financijske imovine ili financijske obveze klasificirane po fer vrijednosti u dobit ili gubitak priznaje se u dobit ili gubitak;
- (b) Dobitak ili gubitak od financijske imovine raspoložive za prodaju priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, izuzev gubitaka od umanjenja (v. točku 67. – 70.) te pozitivnih i negativnih tečajnih razlika (v. Dodatak A, točka VP83.), do prestanka priznavanja financijske imovine kada se kumulativni dobitci ili gubici koji su prethodno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti reklasificiraju u kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijska usklada (v. MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« (izmijenjen 2007.)) Međutim, kamata izraču-

nana primjenom metode efektivne kamatne stope (vidi točku 9) priznaje se u dobit ili gubitak (vidi MRS 18, Prihodi). Dividende na vlasnički instrument raspoloživ za prodaju priznaju se u dobit ili gubitak prilikom nastanka prava subjekta da primi plaćanje (vidi MRS 18).

56. Kod financijske imovine i financijskih obveza koje se vode po amortiziranom trošku (vidi točke 46 i 47), dobitak ili gubitak priznaje se u dobit ili gubitak ako se financijska imovina ili financijska obveza prestala priznavati ili je njezina vrijednost umanjena te kroz proces amortizacije. Međutim, za financijsku imovinu ili financijske obveze koje predstavljaju zaštićene stavke (vidi točke 78 – 84 i točke VP98-VP101 Dodatka A) računovodstveni tretman za dobitke ili gubitke provodi se prema točkama 89 – 102.
57. Ako subjekt priznaje financijsku imovinu primjenom računovodstva na datum podmirenja (vidi točku 38 i točke VP53 i VP56 Dodatka A), svaka promjena fer vrijednosti imovine koja treba biti primljena tijekom razdoblja između datuma trgovanja i datuma namire ne priznaje se za imovinu koja se vodi po trošku stjecanja ili amortiziranom trošku (osim gubitaka od umanjenja vrijednosti). Za imovinu koja se vodi po fer vrijednosti, međutim, promjena fer vrijednosti priznaje se u dobit ili gubitak ili u kapitalu, prema zahtjevima točke 55.

Umanjenje vrijednosti i nemogućnost naplate financijske imovine

58. Na svaki datum izvještaja o financijskom položaju subjekt procjenjuje postoji li objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti financijske imovine ili grupe financijske imovine. Ako objektivni dokaz postoji, subjekt će primijeniti točku 63 (za financijsku imovinu koja se vodi po amortiziranom trošku), točku 66 (za financijsku imovinu koja se vodi po trošku stjecanja) ili točku 67 (za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju) kako bi utvrdio iznos gubitka od umanjenja vrijednosti.
59. Vrijednost financijske imovine ili grupe financijske imovine se umanjuje i gubici od umanjenja vrijednosti nastaju samo i isključivo ako postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti proizašle iz jednog ili više događaja nastalih nakon početnog priznavanja imovine (»događaj povezan s gubitkom«) kada taj događaj (ili događaji) utječe na procijenjene buduće novčane tokove od financijske imovine ili grupe financijske imovine koji mogu biti pouzdano utvrđeni. Možda neće biti moguće utvrditi zaseban, jasan događaj koji je uzrokovao umanjenje vrijednosti. Često je umanjenje vrijednosti uzrokovano zajedničkim učinkom više događaja. Gubici čiji se nastanak očekuje kao rezultat budućih događaja se ne priznaju, bez obzira na njihovu izvjesnost. Objektivni dokaz da je vrijednost financijske imovine ili grupe imovine umanjena uključuje vidljive informacije koje imatelj imovine primjećuje vezano za sljedeće događaje povezane s gubitkom:
- značajne financijske teškoće izdavatelja ili dužnika,
 - nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja kamate ili kapitala,
 - odobrenje koncesije primatelju od strane davatelja zbog ekonomskih i poslovnih razloga koji se odnose na financijske teškoće primatelja, koje davatelj inače ne bi razmatrao,
- zbog nastanka mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečajni postupak ili postupak druge financijske reorganizacije,
 - nestanak aktivnog tržišta za tu financijsku imovinu zbog financijskih teškoća, ili
 - vidljivih podataka koji ukazuju na postojanje smanjenja procijenjenih budućih novčanih tokova od grupe financijske imovine od njezinog početnog priznavanja, koji se mogu izmjeriti, iako se smanjenje ne može identificirati za pojedinu financijsku imovinu unutar grupe, uključujući:
 - negativne promjene platežnog statusa posuđivača unutar grupe (npr. povećan broj zakašnjelih plaćanja ili povećan broj posuđivača koji podmiruju svoje obveze kreditnom karticom, a koji su dostigli kreditni limit i plaćaju minimalni mjesečni iznos), ili
 - nacionalne ili lokalne ekonomske uvjete koji su povezani s nepodmirenjem obveza vezanih za imovinu unutar grupe (npr. povećanje stope nezaposlenosti u zemljopisnom području posuđivača, smanjenje cijene nekretnina datih u zalog u relevantnom području, smanjenje cijena nafte za imovinu datu u zajam proizvođačima nafte, ili negativne promjene industrijskih uvjeta koji utječu na posuđivače unutar grupe).
60. Nestanak aktivnog tržišta jer se financijskim instrumentima subjekta više ne trguje javno nije dokaz o umanjenju vrijednosti. Pad kreditnog rejtinga subjekta nije, sam po sebi, dokaz o umanjenju vrijednosti, iako može biti dokaz umanjenja vrijednosti ako se razmatra zajedno s ostalim raspoloživim informacijama. Smanjenje fer vrijednosti financijske imovine ispod iznosa njezinog troška stjecanja ili amortiziranog troška ne dokazuje neophodno umanjenje vrijednosti (na primjer, smanjenje fer vrijednosti ulaganja u dužnički instrument nastalo zbog povećanja nerizične kamatne stope).
61. Uz vrste događaja navedene u točki 59, objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti određenog ulaganja u vlasnički instrument uključuje informacije o značajnim promjenama s negativnim utjecajem na tehnološke, tržišne, ekonomske ili zakonske okolnosti poslovanja izdavatelja i ukazuje da se cijena ulaganja u vlasničke instrumente ne može nadoknaditi. Značajno ili produljeno smanjenje fer vrijednosti ulaganja u vlasničke instrumente ispod njihove cijene također predstavlja objektivni dokaz umanjenja vrijednosti.
62. U nekim slučajevima vidljive informacije potrebne za procjenu iznosa gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine mogu biti ograničene ili ne više potpuno relevantne za postojeće okolnosti. Na primjer, takav je slučaj ako posuditelj ima financijskih teškoća i ako postoji samo vrlo mali obujam raspoloživih informacija o prethodnim iskustvima sa sličnim posuditeljima. U takvim slučajevima subjekt na temelju procjene koja se temelji na prethodnom iskustvu procjenjuje iznos određenog gubitka od umanjenja vrijednosti. Slično tome, subjekt, na temelju prethodnog iskustva, vrši usklađenje vidljivih podataka grupe financijske imovine kako bi isti odražavali trenutne okolnosti (vidi točku VP89). Primjena realnih procjena predstavlja bitan dio pripreme financijskih izvještaja i ne umanjuje pouzdanost istih.

Financijska imovina koja se vodi po amortiziranom trošku

63. Ako postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti zajmova i potraživanja ili ulaganja koja se drže do dospelosti

ća koji se vode po amortiziranom trošku, iznos gubitka mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova (ne uzimajući u obzir buduće kreditne gubitke koji nisu nastali) diskontirano uz originalnu efektivnu kamatnu stopu financijske imovine (tj. efektivnu kamatnu stopu obračunanu kod početnog priznavanja). Knjigovodstvena vrijednost imovine će se umanjiti direktno ili upotrebom odvojenog računa ispravka vrijednosti. Iznos gubitka se priznaje u dobit ili gubitak.

64. Subjekt najprije procjenjuje postoji li objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti odvojeno za imovinu koja je pojedinačno značajna, i odvojeno ili zajednički za financijsku imovinu koja nije pojedinačno značajna (vidi točku 59). Ako subjekt utvrdi da ne postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti, za pojedinačno procijenjenu imovinu, bez obzira je li ista značajna ili ne, subjekt uključuje imovinu u grupu financijske imovine sličnih obilježja kreditnog rizika i zajednički procjenjuje imovinu za potrebe umanjenja vrijednosti. Imovina koja se odvojeno procjenjuje u svrhu umanjenja vrijednosti, za koju je gubitak od umanjenja vrijednosti priznat ili se nastavlja priznavati, ne uključuje se u zajedničku procjenu za potrebe umanjenja vrijednosti.

65. Ako se, u sljedećem razdoblju, iznos gubitka od umanjenja vrijednosti smanji i smanjenje se može objektivno povezati s događajem koji je nastao nakon priznavanja umanjenja vrijednosti (poput poboljšanja kreditnog rejtinga dužnika), prethodno priznat gubitak od umanjenja vrijednosti ispravlja se direktno ili upotrebom ispravka vrijednosti. Ispravak neće rezultirati knjigovodstvenim iznosom financijske imovine većim nego što bi bio amortizirani trošak da nije došlo do priznavanja umanjenja vrijednosti na datum kada je umanjenje vrijednosti ispravljeno. Iznos koji je ispravljen priznaje se u dobit ili gubitak.

Financijska imovina koja se vodi po trošku stjecanja

66. Ako postoji objektivni dokaz o nastanku gubitka od umanjenja vrijednosti vlasničkog instrumenta koji ne kotira na aktivnom tržištu i koji se ne vodi po fer vrijednosti jer njegova fer vrijednost ne može biti pouzdano utvrđena, ili derivativne imovine koja je povezana s tom imovinom i mora biti podmirena putem isporuke takvih vlasničkih instrumenata koji ne kotiraju na aktivnom tržištu, iznos gubitka od umanjenja vrijednosti mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova diskontiranih po trenutnoj tržišnoj stopi povrata za sličnu financijsku imovinu (vidi točku 46 (c) i točke VP80 i VP81 Dodatka A). Takvi se gubici od umanjenja vrijednosti ne mogu ispraviti.

Financijska imovina raspoloživa za prodaju

67. Ako je smanjenje fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju priznato direktno u kapitalu i ako postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti imovine (vidi točku 59), kumulativni gubitak koji je priznat direktno u kapitalu uklanja se iz kapitala i priznaje u dobit ili gubitak, čak i ako se financijska imovina nije prestala priznavati.
68. Iznos kumulativnog gubitka preknjiženog iz kapitala u dobit ili gubitak prema točki 67 predstavlja razliku između

troška stjecanja (umanjenog za otplatu iznosa kapitala duga i amortizacije) i sadašnje fer vrijednosti, umanjeno za sve gubitke od umanjenja vrijednosti te financijske imovine koja je prethodno priznata u dobit ili gubitak.

69. Gubici od umanjenja vrijednosti priznati u dobit ili gubitak od ulaganja u vlasnički instrument klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravljaju se u dobit ili gubitak.
70. Ako, u sljedećem razdoblju, fer vrijednost dužničkog instrumenta klasificiranog kao raspoloživ za prodaju poraste i povećanje se može objektivno povezati s događajem nastalim nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti u dobit ili gubitak, gubitak od umanjenja vrijednosti će se ispraviti, a ispravljeni iznos se priznati u dobit ili gubitak.

Zaštita

71. Ako je između instrumenta zaštite i zaštićene stavke definiran odnos zaštite kako je opisano u točkama 85-88 i točkama VP102-VP104 Dodatka A, računovodstveni tretman dobitaka ili gubitaka od instrumenta zaštite i zaštićene stavke provodi se u skladu s točkama 89-102.

Instrumenti zaštite

Instrumenti koji udovoljavaju definiciji instrumenata zaštite

72. Ovaj Standard ne ograničava okolnosti u kojima određeni derivativ može biti definiran kao instrument zaštite, pod uvjetom da su zadovoljeni uvjeti iz točke 88, osim vezano za određene izdane opcije (vidi Dodatak A, točka VP94). Međutim, nederivativna financijska imovina ili nederivativna financijska obveza mogu se definirati kao instrumenti zaštite samo za zaštitu od valutnog rizika.
73. U svrhu računovodstva zaštite, samo se instrumenti koji uključuju stranu koja se nalazi izvan izvještajnog subjekta (tj. koja je izvan grupe, segmenta ili pojedinog subjekta o kojem se izvještava) mogu odrediti kao instrumenti zaštite. Iako pojedini subjekti unutar konsolidirane grupe ili odjeli unutar subjekta mogu zaključiti transakcije zaštite s drugim subjektima unutar grupe ili odjelima unutar subjekta, sve takve interne transakcije unutar grupe eliminiraju se prilikom konsolidacije. Takve transakcije zaštite, stoga, ne udovoljavaju kriterijima računovodstva zaštite unutar konsolidiranih financijskih izvještaja grupe. Međutim, iste mogu udovoljavati kriterijima računovodstva zaštite u pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima pojedinih subjekata unutar grupe ili kod izvještavanja po segmentu, uz uvjet da su iste izvan samog subjekta o kojem se izvještava. Definiranje instrumenata zaštite
74. Uobičajeno postoji jedinstveno mjerenje fer vrijednosti za instrumente zaštite u cjelini, a faktori koji uzrokuju promjene fer vrijednosti su međusobno ovisni. Dakle, subjekt definira odnos zaštite za sve instrumente zaštite zajedno. Jedine iznimke koje su dozvoljene su sljedeće:
- odvajanje intrinzične vrijednosti i vremenske vrijednosti ugovora o opciji i definiranje kao instrumenta zaštite isključivo promjene intrinzične vrijednosti opcije, ne uzimajući u obzir promjenu njezine vremenske vrijednosti, i
 - odvajanje elementa kamate i spot cijene terminkovog ugovora.

Ove su iznimke dozvoljene jer se intrinzična vrijednost opcije i premije na terminski ugovor općenito može mjeriti odvojeno. Strategija dinamičke zaštite kojom se procjenjuju intrinzična i vremenska vrijednost ugovora o opciji može udovoljavati zahtjevima računovodstva zaštite.

75. Dio cjelokupnog instrumenta zaštite, na primjer 50% nominalnog iznosa, može se definirati kao instrument zaštite unutar odnosa zaštite. Međutim, odnos zaštite ne može se odrediti samo za dio vremenskog razdoblja u kojem instrument zaštite ostaje otvoren.
76. Zaseban instrument zaštite može se definirati kao zaštita za više od jedne vrste rizika pod uvjetom da (a) zaštićeni rizici mogu biti jasno utvrđeni, (b) učinkovitost zaštite može biti dokazana i (c) da je moguće osigurati da postoje posebno utvrđene definicije instrumenta zaštite i različitih pozicija rizika.
77. Dva ili više derivativa, ili njihovih dijelova (ili, u slučaju zaštite od valutnog rizika, dva ili više nederivativa ili njihovih dijelova, ili kombinacije derivativa i nederivativa ili njihovih dijelova), mogu se razmatrati zajedno i združeno biti definirani kao instrument zaštite, uključujući prijeboj rizika koji proizlaze iz jednih derivativa s rizicima koji proizlaze iz drugih. Međutim, kamatna uzica ili drugi derivativni instrument koji povezuje izdanu opciju i kupljenu opciju, ne udovoljava zahtjevima instrumenta zaštite ako isti, u suštini, predstavlja neto izdanu opciju (za koju je primljena neto premija). Slično tome, dva ili više instrumenata (ili njihovih dijelova) mogu se definirati kao instrumenti zaštite samo ako nijedan od njih ne predstavlja izdanu opciju ili neto izdanu opciju.

Zaštićene stavke

Stavke koje udovoljavaju definiciji zaštićene stavke

78. Zaštićena stavka može biti priznata imovina ili obveza, nepriznata čvrsta ugovorna obveza, vrlo izvjesna prognozirana transakcija ili neto ulaganje u inozemno poslovanje. Zaštićena stavka može biti (a) pojedina imovina, obveza, čvrsta ugovorna obveza, vrlo izvjesna prognozirana transakcija ili neto ulaganje u inozemno poslovanje, (b) grupa imovine, obveza, čvrstih ugovornih obveza, vrlo izvjesnih prognoziranih transakcija ili neto ulaganja u inozemno poslovanje sa sličnim obilježjima rizika ili (c) isključivo unutar zaštite kamatnog rizika portfelja, dijela portfelja financijske imovine ili financijskih obveza koje dijele zaštićeni rizik.
79. Za razliku od zajmova i potraživanja, ulaganja koja se drže do dospjeća ne mogu biti zaštićena stavka unutar zaštite od kamatnog rizika ili rizika prijevremenog podmirenja jer definiranje ulaganja kao ulaganja koja se drže do dospjeća zahtijeva namjeru subjekta da drži ulaganje do dospjeća bez obzira na promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova takvih ulaganja koje se mogu povezati s promjenama kamatnih stopa. Međutim, ulaganje koje se drži do dospjeća može biti zaštićena stavka unutar zaštite valutnog rizika i kreditnog rizika.
80. Za potrebe računovodstva zaštite, samo imovina, obveze, čvrste ugovorne obveze ili vrlo izvjesne prognozirane transakcije koje uključuju stranu izvan subjekta, mogu se definirati kao zaštićena stavka. Iz toga slijedi da se računovodstvo zaštite može primijeniti na transakcije između subjekata ili segmenata unutar iste grupe samo u pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima tih subjekata ili segmenata, a ne u konsolidiranim financijskim izvještajima grupe. Kao iznimka, valutni rizik monetarne imovine unutar grupe

(npr. obveze/potraživanja između dva ovisna društva) može udovoljavati definiciji zaštićene stavke unutar konsolidiranih financijskih izvještaja ako isti uzrokuje izloženost dobitima ili gubicima od tečajnih razlika koji nisu potpuno eliminirani prilikom konsolidacije prema MRS-u 21, Učinci promjene tečaja stranih valuta. Prema MRS-u 21, dobiti i gubici od tečajnih razlika na monetarnu imovinu unutar grupe ne eliminiraju se potpuno prilikom konsolidacije ako se monetarno imovina prenosi između dva subjekta unutar grupe koji imaju različitu funkcionalnu valutu.

Definiranje financijskog imovine kao zaštićene stavke

81. Ako zaštićena stavka predstavlja financijsku imovinu ili financijsku obvezu, ista može predstavljati zaštićenu stavku vezano za rizike povezane s isključivo jednim dijelom njenih novčanih tokova ili fer vrijednosti (poput jednog ili više izabranih ugovornih novčanih tokova ili dijelova istih ili postotka fer vrijednosti) pod uvjetom da se učinkovitost može izmjeriti. Na primjer, obujam izloženosti kreditnom riziku kamatonosne imovine ili kamatonosne obveze koji se može utvrditi i zasebno izmjeriti može se definirati kao zaštićeni rizik (poput nerizične kamatne stope ili komponente osnovne kamatne stope unutar ukupne izloženosti kamatnom riziku zaštićenog financijskog instrumenta).
- 81A Kod zaštite fer vrijednosti od izloženosti kamatnom riziku portfelja financijske imovine ili financijskih obveza (isključivo kod takve zaštite), obujam koji je zaštićen može se definirati prema iznosu valute (npr. iznosu u dolarima, eurima, funtama ili randima), a ne kao pojedina imovina (ili obveza). Iako portfelj može, za potrebe upravljanja rizicima, uključivati imovinu i obveze, utvrđeni iznos predstavlja iznos imovine ili iznos obveza. Definiranje neto iznosa koji uključuje imovinu i obveze nije dozvoljeno. Subjekt može zaštititi dio kreditnog rizika koji je povezan s ovim definiranim iznosom. Na primjer, kod zaštite portfelja koji sadrži imovinu koja se može prijevremeno podmiriti, subjekt može zaštititi promjenu fer vrijednosti koja je povezana s promjenom zaštićene kamatne stope na temelju očekivanih, a ne ugovorenih datuma otplate.

Definiranje nefinancijskog imovine kao zaštićene stavke

82. Ako zaštićena stavka predstavlja nefinancijsku imovinu ili nefinancijsku obvezu, ista se definira kao stavka zaštićena (a) od valutnog rizika ili (b) u cjelini od svih rizika, zbog teškoće izoliranja i mjerenja odgovarajuće promjene dijela novčanih tokova ili fer vrijednosti koja se odnosi na specifične rizike, osim valutnih rizika.

Definiranje grupe stavki kao zaštićenih stavki

83. Slična imovina ili slične obveze grupiraju se i zaštićuju kao grupa samo ako pojedina imovina i pojedine obveze unutar grupe imaju istu izloženost riziku koja je definirana kao zaštićena. Nadalje, očekuje se da će promjena fer vrijednosti povezana sa zaštitom rizika svake pojedine stavke unutar grupe biti približno proporcionalna cjelokupnoj promjeni fer vrijednosti koja se odnosi na zaštićeni rizik grupe stavki.
84. Budući da subjekt procjenjuje učinkovitost zaštite usporedbom promjene fer vrijednosti ili novčanog toka instrumenta zaštite (ili grupe sličnih instrumenata zaštite) i zaštićene stavke (ili grupe sličnih zaštićenih stavki), uspoređivanjem instrumenta zaštite s ukupnom neto pozicijom (npr. neto od cjelokupne imovine s fiksnom kamatnom stopom i obveza

s fiksnom kamatnom stopom koje imaju slično razdoblje dospjeća), a ne sa specifičnom zaštićenom stavkom, ne udovoljava zahtjevima računovodstva zaštite.

Računovodstvo zaštite

85. Računovodstvo zaštite priznaje učinke prijeba dobiti ili gubitka od promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite i zaštićene stavke.
86. Postoje tri vrste odnosa zaštite:
- zaštita fer vrijednosti: zaštita izloženosti promjenama fer vrijednosti priznate imovine ili obveze ili nepriznate čvrste ugovorne obveze ili utvrđenog dijela takve imovine, obveze ili čvrste ugovorne obveze, koji je povezan s određenim rizikom i može utjecati na dobit ili gubitak,
 - zaštita novčanog toka: zaštita izloženosti promjenama novčanog toka (i) koje se odnose na određeni rizik koji je povezan s priznatom imovinom ili obvezom (poput svih ili nekih budućih plaćanja kamata kod dugovanja s promjenjivom kamatnom stopom) ili vrlo izvjesne predviđene transakcije, i (ii) koji može utjecati na dobit ili gubitak,
 - zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje: kako definira MRS 21.
87. Zaštita valutnog rizika čvrste ugovorne obveze može se računovodstveno tretirati zaštitom fer vrijednosti ili zaštitom novčanog toka.
88. Odnos zaštite udovoljava zahtjevima računovodstva zaštite kako je definirano točkama 89 – 102 samo i isključivo ako su ispunjeni svi navedeni uvjeti:
- Kod nastanka zaštite postoji službeno definiranje i dokumentiranje odnosa zaštite te cilj upravljanja rizicima od strane subjekta i strategija za provedbu zaštite. Navedena dokumentacija treba uključivati identifikaciju instrumenta zaštite, zaštićene stavke ili transakcije, vrstu zaštićenog rizika i način na koji subjekt procjenjuje učinkovitost instrumenta zaštite prilikom prijeba izloženosti promjenama fer vrijednosti zaštićenog instrumenta ili novčanih tokova povezanih sa zaštićenim rizikom;
 - Očekuje se da će zaštita biti visoko učinkovita (vidi točke VP105-VP113 Dodatka A) u ostvarenju prijeba promjena fer vrijednosti ili novčanih tokova povezanih sa zaštićenim rizikom, u skladu s originalno dokumentiranom strategijom upravljanja rizicima za taj odnos zaštite;
 - Za zaštitu novčanih tokova, prognozirana transakcija koja predstavlja predmet zaštite mora biti vrlo izvjesna i mora predstavljati izloženost promjenama novčanih tokova koji u konačnici mogu utjecati na dobit ili gubitak.
 - Učinkovitost zaštite se može pouzdano izmjeriti, tj. fer vrijednost ili novčani tokovi zaštićene stavke povezani sa zaštićenim rizikom i fer vrijednost instrumenta zaštite može se pouzdano izmjeriti (vidi točke 46 i 47 i točke VP80 i VP81 Dodatka A za upute o utvrđivanju fer vrijednosti);
 - Zaštita se redovno ocjenjuje i utvrđeno je da je ustvari vrlo učinkovita u razdobljima financijskog izvještavanja kojima je namijenjena.

Zaštita fer vrijednosti

89. Ako zaštita fer vrijednosti zadovoljava uvjete iz točke 88 tijekom određenog razdoblja, ista se tretira kako slijedi:
- dobitak ili gubitak od ponovnog mjerenja instrumenta zaštite koji se vodi po fer vrijednosti (za derivativni instrument zaštite) ili valutna komponenta njegovog knjigovodstvene vrijednosti, koja se mjeri u skladu s MRS-om 21 (za nederivativni instrument zaštite), priznaje se u dobit ili gubitak, i
 - dobitak ili gubitak od zaštićene stavke koji je povezan sa zaštićenim rizikom treba se uskladiti s knjigovodstvenom vrijednosti zaštićene stavke i priznati u dobit ili gubitak. Ovaj se način primjenjuje ako se zaštićena stavka inače mjeri po trošku stjecanja. Priznavanje dobitka ili gubitka povezanog sa zaštićenim rizikom u dobit ili gubitak provodi se ako zaštićena stavka predstavlja financijsku imovinu raspoloživu za prodaju.
- 89A. Za zaštitu fer vrijednosti dijela portfelja financijske imovine ili financijske obveze od izloženosti kamatnom riziku (i isključivo kod takve zaštite), zahtjev iz točke 89 (b) može biti zadovoljen prikazivanjem dobitka ili gubitka povezanog sa zaštićenom stavkom:
- unutar zasebne stavke imovine, za ona razdoblja promjene kamatnih stopa u kojima zaštićena stavka predstavlja imovinu ili
 - unutar zasebne stavke obveza, za ona razdoblja promjene kamatnih stopa u kojima zaštićena stavka predstavlja obvezu.
- Zasebne stavke navedene pod (a) i (b) gore trebaju se prikazati uz financijsku imovinu ili financijske obveze. Iznosi uključeni u ove stavke uklanjaju se iz izvještaja o financijskom položaju po prestanku priznavanja imovine ili obveza na koje se odnose.
90. Ako su zaštićeni samo određeni rizici koji su povezani sa zaštićenom stavkom, priznate promjene fer vrijednosti zaštićene stavke koje nisu povezane sa zaštićenim rizikom priznaju se prema zahtjevima točke 55.
91. Subjekt će prestati s budućom primjenom računovodstva zaštite navedenog u točki 89 ako:
- instrument zaštite ističe ili je prodan, raskinut ili realiziran (u tu svrhu, zamjena ili prijenos instrumenta zaštite na drugi instrument zaštite ne smatra se istekom ili raskidanjem ako je takva zamjena ili prijenos dio dokumentirane strategije zaštite subjekta),
 - zaštita više ne udovoljava kriterijima računovodstva zaštite sukladno točki 88 ili
 - subjekt povuče relevantnu odredbu.
92. Sva usklađenja knjigovodstvene vrijednosti zaštićenog financijskog instrumenta prema točki 89 (b) na koje je primijenjena metoda efektivne kamatne stope (ili, kod zaštite portfelja od izloženosti kamatnom riziku, usklađenje sa zasebnim linijama izvještaja o financijskom položaju kako je opisano u točki 89A) amortiziraju se kroz dobit ili gubitak. Amortizacija može započeti odmah po nastanku usklađenja i ne smije početi nakon što se zaštićena stavka prestane usklađivati s promjenama njezine fer vrijednosti povezanim sa zaštićenim

rizikom. Usklađenje se temelji na ponovnom obračunu efektivne kamatne stope na datum početka amortizacije. Međutim, ako, u slučaju zaštite fer vrijednosti portfelja financijske imovine i financijskih obveza od izloženosti kamatnom riziku (isključivo kod takve zaštite) amortizacija primjenom ponovnog obračuna efektivne kamatne stope nije izvediva, usklađenje se amortizira primjenom linearne metode. Usklađenje se amortizira do dospijeca financijskog instrumenta ili, u slučaju zaštite portfelja od izloženosti kamatnom riziku, do isteka relevantnog vremenskog razdoblja promjene kamatnih stopa.

93. Ako je nepriznata čvrsta ugovorna obveza definirana kao zaštićena stavka, naknadna ukupna promjena fer vrijednosti čvrste ugovorne obveze povezana sa zaštićenim rizikom priznaje se kao imovina ili obveza, a povezani dobitak ili gubitak priznaje se u dobit ili gubitak (vidi točku 89(b)). Promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite također se priznaju u dobit ili gubitak.
94. Ako subjekt preuzme čvrstu ugovornu obvezu kupnje imovine ili preuzme obvezu koja predstavlja zaštićenu stavku unutar zaštite fer vrijednosti, početna knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze koja nastaje iz podmirenja preuzete čvrste ugovorne obveze od strane subjekta usklađuje se kako bi uključivala kumulativne promjene fer vrijednosti preuzete čvrste ugovorne obveze povezane sa zaštićenim rizikom koji je priznat u izvještaju o financijskom položaju.

Zaštita novčanog toka

95. Ako zaštita novčanog toka tijekom određenog razdoblja zadovoljava uvjete iz točke 88, ista se priznaje na sljedeći način:
- (a) dio dobitka ili gubitka od instrumenta zaštite za koji je utvrđeno da predstavlja učinkovitu zaštitu (vidi točku 88) priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, i
 - (b) neučinkoviti dio dobitka ili gubitka od instrumenta zaštite priznaje se u dobit ili gubitak.
96. Točnije, zaštita novčanog toka računovodstveno se tretira kako slijedi:
- (a) odvojena komponenta kapitala povezana sa zaštićenom stavkom usklađuje se, ovisno o tome koji je iznos manji (u apsolutnim vrijednostima), s:
 - (i) kumulativnim dobitkom ili gubitkom od instrumenta zaštite od nastanka zaštite, i
 - (ii) kumulativnom promjenom fer vrijednosti (sadašnje vrijednosti) očekivanih budućih novčanih tokova zaštićene stavke od nastanka zaštite;
 - (b) svi preostali dobitci ili gubici od instrumenta zaštite ili utvrđena komponenta istih (koja ne predstavlja učinkovitu zaštitu) priznaje se u dobit ili gubitak; i
 - (c) ako dokumentirana strategija upravljanja rizicima subjekta za određeni odnos zaštite isključuje iz procjene učinkovitosti zaštite određenu komponentu dobitka ili gubitka ili povezanih novčanih tokova od instrumenta zaštite (vidi točke 74, 75 i 88(a)), ta se izostavljena komponenta dobitka ili gubitka priznaje u skladu s točkom 55.
97. Ako zaštita prognozirane transakcije naknadno rezultira priznavanjem financijske imovine ili financijske obveze, povezani dobitci ili gubici koji su priznati direktno u ka-

pitalu, u skladu s točkom 95 trebaju se reklasificirati se iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijska usklada (vidi MRS 1 (revidiran 2007.) unutar istog ili istih razdoblja u kojima stečena imovina ili preuzeta obveza utječe na dobit ili gubitak (na primjer, u razdobljima u kojima je priznat prihod ili rashod od kamata). Međutim, ako subjekt očekuje da cijeli ili dio gubitka priznatog direktno u kapitalu neće biti nadoknađen unutar jednog ili više budućih razdoblja, subjekt treba reklasificirati iznos koji očekuje da neće biti nadoknađen u dobit ili gubitak.

98. Ako zaštita prognozirane transakcije naknadno rezultira priznavanjem nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze, ili prognozirana transakcija za nefinancijsku imovinu ili nefinancijsku obvezu postane čvrsta ugovorna obveza na koju se primjenjuje računovodstvo zaštite fer vrijednosti, u tom slučaju subjekt primjenjuje (a) ili (b) dolje:
- (a) subjekt reklasificira povezane dobitke ili gubitke koji su u skladu s točkom 95. priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsku uskladu (v. MRS 1 (izmijenjen 2007.)) u istom razdoblju ili istim razdobljima u kojima stečeno imovina, odnosno preuzeta obveza utječe na dobit ili gubitak (poput razdoblja u kojem se priznaje trošak amortizacije ili trošak prodaje). Međutim, ako subjekt očekuje da cijeli ili dio gubitka priznatog direktno u kapitalu neće biti nadoknađen unutar jednog ili više budućih razdoblja, dužan je iznos za koji očekuje da neće biti nadoknađen preknjižiti iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsku uskladu.
 - (b) Subjekt uklanja povezane dobitke ili gubitke koji su u skladu s točkom 95. bili priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i uključuje u početni trošak ili knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveza;
99. Subjekt treba prihvatiti stavku (a) ili (b) točke 98 kao svoju računovodstvenu politiku i dosljedno je primjenjivati na sve vrste zaštite na koje se točka 98 odnosi.
100. Kod zaštite novčanih tokova, osim one obrađene u točki 97. i 98., iznosi koji su priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit se reklasificiraju iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijska usklada (v. MRS 1 (izmijenjen 2007.)) u istom razdoblju ili razdobljima u kojima zaštićena prognozirana transakcija utječe na račun dobiti ili gubitak (primjerice, po nastanku prognozirane prodaje).«
101. U sljedećim okolnostima subjekt treba prekinuti buduću primjenu računovodstva zaštite koju propisuju točke 95 – 100:
- (a) Instrument zaštite ističe ili je prodan, raskinut ili realiziran (u ovom slučaju, zamjena ili prijenos instrumenta zaštite na drugi instrument zaštite ne smatra se istekom ili raskidanjem ako takva zamjena ili prijenos predstavlja sastavni dio dokumentirane strategije zaštite subjekta). U tom slučaju kumulativni dobitci ili gubici od instrumenta zaštite koji se su bili priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobit od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) i dalje se ostaje odvojen u kapitalu do nastanka prognozirane transakcije. Po nastanku transakcije, primjenjuje se točka 97, 98 ili 100;

- (b) Zaštita više ne zadovoljava kriterije računovodstva zaštite navedene u točki 88. U ovom slučaju, kumulativni dobiti ili gubici od instrumenta zaštite koji se nastavljaju priznavati direktno u kapitalu od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) i dalje se nastavljaju priznavati odvojeno u kapitalu do nastanka prognozirane transakcije. Po nastanku transakcije, primjenjuju se točke 97, 98 ili 100;
- (c) Nastanak prognozirane transakcije se više ne očekuje, pri čemu svi povezani kumulativni dobiti ili gubici od instrumenta zaštite koji se nastavljaju priznavati direktno u kapitalu od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) priznaju se u dobit ili gubitak. Nastanak prognozirane transakcije koja više nije vrlo izvjesna (vidi točku 88(c)) i dalje može biti očekivan;
- (d) Subjekt povlači odredbu. Za zaštitu prognozirane transakcije kumulativni dobiti ili gubici od instrumenta zaštite koji se nastavljaju priznavati direktno u kapitalu od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) i dalje se nastavljaju priznavati odvojeno u kapitalu do nastanka prognozirane transakcije ili se njezin nastanak više ne očekuje. Ako prognozirana transakcija nastane, primjenjuje se točka 97, 98 ili 100. Ako se nastanak prognozirane transakcije više ne očekuje, kumulativni dobiti ili gubici koji su bili priznati u sveobuhvatnu dobit, reklasificira se iz kapitala u dobit i gubitak kao reklasifikacijska usklada.

Zaštita neto ulaganja

102. Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje, uključujući zaštitu monetarne imovine koja se smatra dijelom neto ulaganja (vidi MRS 21), računovodstveno se tretira slično zaštiti novčanog toka:
- (a) dio dobitka ili gubitka od instrumenta zaštite za kojeg je utvrđeno da predstavlja učinkovitu zaštitu (v. točku 88.) priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, i
 - (b) neučinkovit dio se priznaje u dobit ili gubitak. Dobitak ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite koji je priznat u sklopu sveobuhvatne dobiti, reklasificira se iz kapitala u dobit ili gubitak prilikom prodaje inozemnog poslovanja kao reklasifikacijska usklada (v. MRS 1 (izmijenjen 2007.)) Dobitak ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite koji je priznat direktno u kapitalu, priznaje se u dobit ili gubitak prilikom prodaje inozemnog poslovanja.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

103. Ovaj se Standard (uključujući izmjene iz ožujka 2004. godine) primjenjuje na godišnja razdoblja s početkom na ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Ovaj se Standard (uključujući izmjene iz ožujka 2004.) ne primjenjuje na godišnja razdoblja s početkom prije 1. siječnja 2005. ako se na ista ne primjenjuje i MRS 32 (izdan u prosincu 2003.). Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblje s početkom prije 1. siječnja 2005., isto mora objaviti.

- 103.A Subjekt će primijeniti izmjene i dopune u točki 2 (j) za godišnja razdoblja koja započinju 1. Siječnja 2006. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni IFRIC 5 – Pravo na udjele temeljem uloga u fondovima za stavljanje izvan pogona, obnovu i sanaciju okoliša, za ranija razdoblja, ove izmene i dopune primijenit će na ta ranija razdoblja.
- 103.B Ugovor o financijskoj garanciji (izmjene MRS 39 i MSFI 4) izdan u kolovozu 2005., izmijenio je i dopunio točku 2 (e) i (h), 4., 47. i VP4. te dodao VP4.A, dodao je novu definiciju ugovora o financijskoj garanciji u točki 9. i obrišao točku 3. Subjekt će primijeniti ove izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili nakon toga. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt primjeni ove izmjene i dopune za neko ranije razdoblje objavit će tu činjenicu i istodobno primijeniti povezane izmjene i dopune MRS 32 i MSFI 4.
- 103.C MRS-om 1 (izmijenjen 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju točke 26., 27., 34., 54., 55., 57., 67., 68., 95.(a), 97., 98., 100., 102., 105., 108., AG4D, AG4E(d)(i), AG56, AG67, AG83 i AG99B. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.
- 103.F Subjekt je dužan primijeniti izmjene i dopune točke 2. na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako neki subjekt financijske instrumente s opcijom prodaje i obveze temeljem likvidacije (izmjene i dopune MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008. godine, primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je izmjenu i dopunu točke 2. primijeniti na to ranije razdoblje.
- 103.G Reklasifikacija financijske imovine (izmjene i dopune MRS-a 39 i MSFI-a 7), izdana u listopadu 2008., izmjenjuje i dopunjuje točke 50 i UP8, te dodaje točke od 50.B do 50.F. Subjekt primjenjuje te izmjene i dopune od 1.srpnja 2008. Subjekt neće reklasificirati financijsku imovinu sukladno točkama 50.B, 50.D ili 50.E prije 1.srpnja 2008. Bilo kakva reklasifikacija financijske imovine učinjena za razdoblja počevši od ili nakon 1. studenog 2008. imat će učinak samo od datuma kada je reklasifikacija učinjena. Bilo koja reklasifikacija financijske imovine sukladno točkama 50.B, 50.D ili 50.E neće se primjenjivati retroaktivno za razdoblja izvještavanja koja su završila prije datuma stupanja na snagu navedenog u ovoj točki.
- 104. Ovaj se Standard primjenjuje retrospektivno, osim kako je navedeno u točkama 105-108. Početno stanje zadržane dobiti za najranija prethodna razdoblja koja su objavljena i svi ostali usporedni iznosi trebaju se uskladiti kao da se ovaj Standard uvijek primjenjivao, osim ako usklađivanje informacija ne bi bilo praktično. Ako usklađivanje nije praktično, subjekt će objaviti tu činjenicu i naznačiti obujam u kojem su informacije usklađene.
- 105. Kod prve primjene ovog Standarda, subjekt može definirati prethodno priznatu financijsku imovinu ili financijsku obvezu kao financijsku imovinu ili financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao raspoloživu za prodaju unatoč zahtjevu iz točke 9 koji propisuje provedbu takvog definiranja kod početnog priznavanja. Za svu takvu financijsku imovinu, subjekt

je dužan priznati ukupne promjene fer vrijednosti unutar odvojene komponente kapitala do kasnijeg prestanka priznavanja ili umanjenja vrijednosti, kada je dužan ukupne dobitke ili gubitke reklasificirati iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsku uskladu (v. MRS 1 (izmijenjen 2007.)). Za svaki financijski instrument koji je definiran po fer vrijednosti u dobit ili gubitak ili kao instrument raspoloživ za prodaju, subjekt će:

- (a) preklasificirati i prevrednovati financijsku imovinu ili financijske obveze primjenom novog načina definiranja usporednim financijskim izvještajima, i
- (b) objaviti fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza raspoređenih po kategorijama te klasifikaciju i knjigovodstvenu vrijednost iz prethodnih financijskih izvještaja.

105.A Subjekt će primijeniti točke 11.A, 48.A, VP4.B-VP4.K, VP33.A i VP33.B i izmjene i dopune iz 2005 u točkama 9., 12. i 13. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. ili nakon toga. Ranija primjena se potiče.

105.C Subjekt koji primijeni točke 11.A, 48.A, VP4.B-VP4.K, VP33.A i VP33.B i izmjene i dopune iz 2005 u točkama 9., 12. i 13. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. i kasnije

- (a) ponovno će razvrstati financijsku imovinu i financijske obveze prethodno razvrstane po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak samo ako ako nisu kvalificirane za ovakvo razvrstavanje u skladu s novim i izmijenjenim točkama. Kada će financijska imovina i financijske obveze biti mjerene po amortiziranom trošku nakon ponovnog razvrstavanja, datum ponovnog razvrstavanja će biti datum početnog priznavanja
- (b) neće razvrstati po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak bilo koju prethodno priznatu financijsku imovinu ili financijske obveze
- (c) objaviti će fer vrijednost financijske imovine i financijskih obveza ponovno razvrstanih u skladu s podtočkom (a) na datum ponovne klasifikacije kao i njihovu novu klasifikaciju.

105.D Subjekt će reklasificirati svoje financijske izvještaje koristeći novu klasifikaciju iz točke 105.B ili 105.C osiguravajući da, u slučaju financijske imovine, financijskih obveza ili grupe financijske imovine, financijskih obveza ili obveze, razvrstanih u skupinu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, te grupe zadovolje kriterije iz točke 9(b)(i), 9(b)(ii) ili 11.A na početku usporednog razdoblja ili, ako su stečene nakon početka usporednog razdoblja, zadovolje kriterije iz točke 9(b)(i), 9(b)(ii) ili 11.A na datum početnog priznavanja.

106. Osim kako je dozvoljeno točkom 107, subjekt će u budućnosti primjenjivati zahtjeve prestanka priznavanja iz točaka 15-37 i Dodatka A, točke VP36-VP52. Sukladno tome, ako je subjekt prestao priznavati financijsku imovinu sukladno MRS-u 39 (izmijenjen 2000.) na temelju transakcije koja je nastala prije 1. siječnja 2004. i ta se imovina prema ovom Standardu ne bi prestala priznavati, subjekt neće priznati takvu imovinu.

107. Unatoč točki 106, subjekt može primijeniti zahtjeve prestanka priznavanja iz točaka 15-37 i točaka VP36-VP52

Dodatka A retrospektivno od datuma koje subjekt izabere, pod uvjetom da su informacije potrebne za primjenu MRS-a 39 na imovinu i obveze koje je subjekt prestao priznavati kao rezultat prošlih transakcija dobivene u vrijeme početnog priznavanja tih transakcija.

107.A Bez obzira na točku 104. Subjekt može primijeniti zahtjeve zadnje rečenice točke VP.76 i točke VP.76A u nekom od sljedećih slučajeva:

- (a) za buduća razdoblja za transakcije nakon 25. listopada 2002., ili
- (b) za buduća razdoblja za transakcije nakon 1. siječnja 2004.

108. Subjekt ne smije usklađivati knjigovodstvenu vrijednost nefinancijske imovine i nefinancijskih obveza kako bi isključilo dobitke i gubitke povezane sa zaštitom novčanih tokova koji su bili uključeni u knjigovodstvenu vrijednost prije početka financijske godine u kojoj se ovaj Standard po prvi put primjenjuje.

Na početku financijskog razdoblja u kojem se ovaj Standard prvi put primjenjuje, svaki iznos koji je priznat

Izvan dobiti ili gubitka (u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapitalu) i namijenjen je zaštitu čvrste ugovorne obveze, koja se prema ovome Standardu obračunava kao zaštita fer vrijednosti, reklasificira se kao imovina ili obveza, izuzev zaštite valutnog rizika, koja se nastavlja obračunavati kao zaštita novčanog toka.

108.A Subjekt će primijeniti zadnju rečenicu točke 80. i točke VP99.A i VP99.B za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. Ili nakon toga. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt razvrsta kao zaštićenu stavku vanjski predvidivu transakciju koja

- (a) je denominirana u funkcionalnoj valuti subjekta koji ulazi u transakciju
- (b) povećava izloženost koja će imati učinak na konsolidiranu dobit ili gubitak (npr. denominirana u valuti koja nije izvještajna valuta grupe) i
- (c) kvalificirala bi se za zaštitu i da nije denominirana u funkcionalnoj valuti subjekta,

Može primijeniti računovodstvo zaštite u konsolidiranim financijskim izvještajima za razdoblje(razdoblja) prije datuma primjene zadnje rečenice točke 80. I točaka VP99.A i VP99.B.

108.B Subjekt ne treba primijeniti točku VP99.B za usporedne podatke povezane s razdobljem prije početka primjene zadnje rečenice točke 80. I točke VP99.A.

108.C Točke 9., 73. i UP.8 su izmijenjene kao posljedica Pobljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune točke 9. i 50.A primijeniti od datuma i na način kako je primijenio izmjene i dopune iz 2005. godine koje su opisane u točki 105.A. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt navedene izmjene primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.

Povlačenje ostalih objavljivanja

109. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 39, Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje izmijenjen u listopadu 2000. godine.

110. Ovaj Standard i priložene Upute za primjenu zamjenjuju Upute za primjenu izdane od strane Odbora za primjenu MRS-a 39 osnovanog od nekadašnjeg IASC-a.

DODATAK A

Upute za primjenu

Ovaj je Dodatak sastavni dio Standarda.

Opseg (točke 2.-7.)

- VP1. Određeni ugovori zahtijevaju plaćanje na temelju klimatskih, zemljopisnih ili drugih fizičkih uvjeta. (Plaćanja koja se temelje na klimatskim uvjetima ponekad se nazivaju »vremenski derivativi«.) Ako takvi ugovori nisu unutar opsega MSFI 4, Ugovori o osiguranju, na iste se primjenjuje ovaj Standard.
- VP2. Ovaj Standard ne mijenja zahtjev koji se odnosi na planove naknade zaposlenika u skladu s MRS-om 26, Računovodstvo i izvještavanje o mirovinskim planovima i ugovore o rojalitetu na temelju obujma prihoda od prodaje ili prihode od usluga koji se računovodstveno tretiraju u skladu s MRS-om 18, Prihodi.
- VP3. Subjekt ponekad poduzima nešto što se može smatrati »strateškim ulaganjem« u vlasničke instrumente koje je izdao drugi subjekt, s namjerom uspostave ili održanja dugoročne poslovne suradnje sa subjektom u koji ulaže. Subjekt ulagatelj primjenjuje MRS 28, Ulaganja u pridružene subjekte kako bi utvrdio je li računovodstvena metoda udjela prikladna za takvo ulaganje. Slično tome, subjekt ulagatelj primjenjuje MRS 31, Udjeli u zajedničkim pothvatima kako bi utvrdio je li metoda proporcionalne konsolidacije ili metoda udjela prikladna za takvo ulaganje. Ako ni metoda udjela ni metoda proporcionalne konsolidacije nisu prikladne, subjekt na to strateško ulaganje primjenjuje ovaj Standard.
- VP4. Ovaj se Standard primjenjuje na financijsku imovinu i financijske obveze osiguravatelja, osim prava i obveza koje točka 2 (e) isključuje jer nastaju prema ugovoru koji spadaju u opseg MSFI 4.
- VP4A Ugovori o financijskom jamstvu mogu imati različite zakonske oblike, poput financijskog jamstva, akreditiva, ugovore u slučaju neispunjenja obveza iz zajma ili ugovore o osiguranju. Računovodstveni tretman ovih ugovora ne ovisi o njihovom zakonskom obliku. U nastavku su navedeni primjeri odgovarajućeg tretmana (vidi točke 2 (e) i 3):
- (a) Ako ugovor nije ugovor o osiguranju, kako je definirano MSFI 4, izdavatelj primjenjuje ovaj Standard. Dakle, na ugovor o financijskom jamstvu koji zahtijeva plaćanje ako kreditni rejting dužnika padne ispod određene razine primjenjuje se ovaj Standard;
 - (b) Ako je izdavatelj ostvario ili zadržao financijsko jamstvo prilikom prijenosa financijske imovine ili financijskih obveza koje propisuje ovaj Standard drugom subjektu, izdavatelj primjenjuje ovaj Standard;
 - (c) Ako ugovor predstavlja ugovor o osiguranju, kako je definirano MSFI 4, izdavatelj primjenjuje MSFI 4, osim ako se na isti primjenjuje (b).
 - (d) Ako je izdavatelj dao financijsko jamstvo vezano za prodaju dobara, izdavatelj primjenjuje MRS 18 prilikom utvrđivanja kada priznati nastali prihod.

Definicije (točke 8. i 9.)**Efektivna kamatna stopa**

- VP5. U nekim slučajevima financijska je imovina stečena po značajnom diskontiranom iznosu koji odražava nastale kreditne gubitke. Subjekt uključuje takve nastale kreditne gubitke u procijenjene novčane tokove prilikom obračuna efektivne kamatne stope.
- VP6. Kod primjene metode efektivne kamate, subjekt obično amortizira sve naknade, plaćene ili primljene poene, transakcijske troškove i ostale premije ili diskonte uključene u obračun efektivne kamatne stope tijekom očekivanog vijeka trajanja instrumenta. Međutim, upotrebljava se kraće razdoblje ako je to razdoblje na kojeg se naknade, plaćeni ili primljeni poeni, transakcijski troškovi, premije ili diskonti odnose. Takav je slučaj ako je varijabla na koju se naknade, plaćeni ili primljeni poeni, transakcijski troškovi, premije ili diskonti odnose izmijenjena u pogledu kamatnih stopa kako bi ih se uskladilo s tržišnim stopama prije očekivanog dospijea instrumenta. U takvom slučaju, odgovarajuće razdoblje amortizacije je razdoblje do sljedećeg takvog datuma promjene kamatnih stopa. Na primjer, ako premija ili diskont instrumenta s promjenjivom kamatnom stopom odražava kamatu koja je obračunana po instrumentu nakon posljednjeg podmirenja kamate, ili promjene tržišnih stopa od zadnjeg usklađivanja promjenjive kamatne stope s tržišnim stopama. To je zbog toga što se premija ili diskont odnosi na razdoblje do sljedećeg usklađivanja kamate jer se, na taj datum, varijabla na koju se premija ili diskont odnosi (tj. kamatne stope) usklađuje s tržišnim stopama. Ako, međutim, premija ili diskont nastaje iz promjene kreditne marže koja je veća od promjene kamatne stope navedene u instrumentu ili od drugih varijabli koje se ne usklađuju s tržišnim stopama, ista se amortizira tijekom očekivanog vijeka trajanja instrumenta.
- VP7. Za financijsku imovinu i financijske obveze s promjenjivom kamatnom stopom, povremena ponovna procjena novčanih tokova kako bi odražavali kretanja tržišnih kamatnih stopa mijenja efektivnu kamatnu stopu. Ako se financijska imovina s promjenjivom kamatnom stopom ili financijska obveza s promjenjivom kamatnom stopom početno priznaje u iznosu koji odgovara potraživanjima ili obvezama kapitala po dospijecu, ponovna procjena budućih obveza po kamatama uobičajeno nema značajan efekt na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze.
- UP.8 Ako subjekt izmijeni svoje procjene plaćanja ili primitaka, dužan je uskladiti knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili financijske obveze (ili grupe financijskih instrumenata) kako bi odrazio stvarne i izmijenjene procjene novčanih tokova. Subjekt ponovno izračunava knjigovodstvenu vrijednost na temelju izračuna sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova primjenom izvorne efektivne kamatne stope financijskog instrumenta ili, ako je primjenjivo, izmijenjene efektivne kamatne stope izračunate u skladu s točkom 92. Usklađenje se priznaje kao prihod ili rashod u dobit ili gubitak. Ako je neko financijsko imovina reklasificirano u skladu s točkom 50.B, 50.D ili 50.E i subjekt je nakon toga povećao svoju procjenu budućih novčanih priljeva kao posljedica veće nadoknadivosti novčanih priljeva, učinak povećanja se priznaje kao usklađenje efektivne kamatne stope od datuma promjene procjene, a ne kao uskla-

đenje knjigovodstvene vrijednosti toga imovine na datum promjene procjene.

Derivativi

- VP9. Tipični primjeri derivativa su budući ugovori, terminski ugovori, swap i opcije. Derivativ obično ima nominalni iznos koji predstavlja iznos valute, broj dionica, broj jedinica težine ili opsega ili druge jedinice navedene u ugovoru. Međutim, derivativni instrument ne zahtijeva da imatelj ili izdavatelj uloži ili primi nominalni iznos na početku ugovora. Naprotiv, derivativ može zahtijevati fiksno plaćanje ili plaćanje iznosa koji se može promijeniti (ali ne proporcionalno s promjenom osnovne varijable kao rezultat određenog budućeg događaja koji nije povezan s nominalnim iznosom. Na primjer, ugovor može zahtijevati fiksnu isplatu 1.000 novčanih jedinica ako se šestomjesečni LIBOR poveća za 100 postotnih poena. Takav je ugovor derivativ čak i ako nominalni iznos nije naveden.
- VP10. Definicija derivativa u ovom Standardu uključuje ugovore koji su namireni u bruto iznosu, isporukom predmeta ugovora (npr. terminski ugovor o kupnji dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom). Subjekt može imati ugovor o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine koja može biti podmirena u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata (npr. ugovor o kupnji ili prodaji robe po fiksnoj cijeni na određeni budući datum). Takav ugovor podliježe zahtjevima ovog Standarda, osim ako nije sklopljen i nastavlja se držati s namjerom isporuke nefinancijske imovine u skladu s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili upotrebe iste od strane subjekta (vidi točke 5-7).
- VP11. Jedno od obilježja definicije derivativa je činjenica da derivativ ima početno neto ulaganje koje je manje od ulaganja koje bi se zahtijevalo za druge vrste ugovora za koje se očekuje da slično reagira na promjenu tržišnih faktora. Ugovor o opciji udovoljava toj definiciji jer je premija manja od ulaganja koje bi se zahtijevalo za dobivanje relevantnog financijskog instrumenta za kojeg je opcija vezana. Valutni swap ugovor koji zahtijeva početnu razmjenu različitih valuta iste fer vrijednosti udovoljava definiciji jer ima početno neto ulaganje jednako nuli.
- VP12. Redovna kupnja ili prodaja uzrokuje nastanak ugovorne obveze s fiksnom cijenom između datuma trgovanja i datuma namire koja udovoljava definiciji derivativa. Međutim, zbog kratkog trajanja obveze, ista se ne priznaje kao derivativni financijski instrument. Naprotiv, ovaj Standard propisuje poseban računovodstveni tretman takvih ugovora o redovnoj kupnji ili prodaji (vidi točke 38 i VP53-VP56).
- VP12A Definicija derivativa odnosi se na nefinancijske varijable koje nisu specifične za određenu ugovornu stranu. Ove varijable uključuju indeks gubitaka prouzročeni potresom u određenom području i indeks temperatura u određenom gradu. Nefinancijske varijable specifične za određenu ugovornu stranu uključuju nastanak ili nenastanak vatre koja šteti ili uništava imovinu ugovorne strane. Promjena fer vrijednosti nefinancijske imovine specifična je za vlasnika ako fer vrijednost odražava ne samo promjene tržišnih cijena takve imovine (financijske varijable) nego također i uvjete specifične nefinancijske imovine u posjedu (nefinancijska varijabla). Na primjer, ako jamstvo preostale vrijednosti određenog automobila izlaže jamca riziku od promjene fi-

zičkog stanja tog automobila, promjena navedene preostale vrijednosti specifična je za vlasnika tog automobila.

Troškovi transakcije

- VP13. Troškovi transakcije uključuju naknade i provizije plaćene zastupnicima (uključujući zaposlenike s ulogom zastupnika prodaje), savjetnicima, brokerima i trgovcima, obveze zakonodavnih tijela i komisija za vrijednosne papire, troškove poreza na prijenos iz carine i ostale troškove. Transakcijski troškovi ne uključuju dužničke premije niti diskonte, troškove financiranja niti interne administrativne ili troškove držanja.

Financijska imovina i financijske obveze namijenjene trgovanju

- VP14. Trgovanje obično odražava aktivnu i čestu kupnju i prodaju, a financijski instrumenti namijenjeni trgovanju obično se upotrebljavaju s namjerom ostvarenja prihoda od kratkoročnih promjena cijene ili marže trgovanja.
- VP15. Financijske obveze namijenjene trgovanju uključuju:
- derivativne obveze koje nisu računovodstveno priznate kao instrumenti zaštite,
 - obveze isporuke financijske imovine posuđene od strane prodavatelja u kratkom razdoblju (tj. subjekt koji prodaje financijsku imovinu koju je posudio, ali koju još ne posjeduje),
 - financijske obveze koje su nastale s namjerom reotkupa u bližoj budućnosti (npr. dužnički instrument koji kotira na aktivnom tržištu kojeg izdavatelj može otkupiti u bližoj budućnosti, ovisno o promjenama njegove fer vrijednosti) i
 - financijske obveze koje su dio portfelja identificiranih financijskih instrumenata kojima se zajednički upravlja i za koje postoji dokaz o nedavnom uzorku kratkoročnog ostvarenja profita.

Činjenica da se obveza upotrebljava za financiranje aktivnosti trgovanja sama po sebi ne čini tu obvezu obvezom namijenjenom trgovanju.

Ulaganja koja se drže do dospelosti

- VP16. Subjekt nema pozitivnu namjeru držati do dospelosti ulaganje u financijsku imovinu s fiksnim dospelostim ako:
- subjekt namjerava držati financijsku imovinu tijekom neograničenog razdoblja,
 - subjekt je spreman prodati financijsku imovinu (osim kod nastanka situacije koja se ne ponavlja i koju subjekt nije mogao realno predvidjeti) kao odgovor na promjene tržišnih kamatnih stopa ili rizika, zbog potreba likvidnosti, promjene raspoloživosti i stope povrata alternativnih ulaganja, promjena izvora financiranja i uvjeta ili promjena valutnog rizika, ili
 - izdavatelj ima pravo podmiriti financijsku imovinu u iznosu značajno nižem od iznosa amortiziranog troška.
- VP17. Dužnički instrument s promjenjivom kamatnom stopom može zadovoljavati kriterije ulaganja koje se drži do dospelosti. Vlasnički instrumenti ne mogu biti ulaganja koja se drže do dospelosti jer imaju neograničen vijek trajanja (poput redovnih dionica) ili zbog toga što se iznosi koje imatelj može primiti mogu mijenjati na način koji nije unaprijed određen (poput opcija na dionice, jamstva (warrant) i sličnih prava). Vezano za definiciju ulaganja koja se drže do dospelosti, fiksna ili utvrđiva plaćanja i fiksno dospelost znače da uvjeti ugovora definiraju iznose i datume plaćanja imatelju, poput

plaćanja kamate i kapitala. Značajan rizik neplaćanja navedenih obveza ne sprječava klasifikaciju financijske imovine kao imovine koja se drži do dospijea sve dok su ugovorna plaćanja fiksna ili utvrdiva i dok su zadovoljeni ostali kriteriji takve klasifikacije. Ako uvjeti perpetualnog dužničkog instrumenta omogućavaju plaćanje kamata tijekom neograničenog vremenskog razdoblja, takav se instrument ne može klasificirati kao instrument koji se drži do dospijea jer datum dospijea ne postoji.

- VP18. Kriteriji klasifikacije ulaganja kao ulaganja koje se drži do dospijea zadovoljeni su kod financijske imovine koju izdavalac može opozvati ako imatelj namjerava i u mogućnosti je držati istu do opoziva ili do dospijea i imatelj nadoknadi u suštinski cijelu knjigovodstvenu vrijednost iste. Opcija kupnje izdavalca, ako je izvršena, jednostavno ubrzava dospijee imovine. Međutim, ako je financijska imovina podložna opozivu po osnovi koje imatelj ne bi nadoknadio suštinski cijelu knjigovodstvenu vrijednost iste, ta se financijska imovina ne može klasificirati kao ulaganje koje se drži do dospijea. Subjekt razmatra sve plaćene premije i kapitalizirane troškove transakcije prilikom utvrđivanja hoće li knjigovodstvena vrijednost biti suštinski nadoknađena.
- VP19. Financijska imovina koja se može prodati (tj. imatelj ima pravo zahtijevati od izdavalca otplatu ili otkup financijske imovine prije dospijea) ne može se klasificirati kao ulaganje koje se drži do dospijea jer plaćanje obilježja prodaje financijske imovine nije u skladu s izražavanjem namjere da se financijska imovina drži do dospijea.
- VP20. Za većinu financijske imovine mjerenje po fer vrijednosti je prikladnije od mjerenja po amortiziranom trošku. Iznimku predstavljaju ulaganja koja se drže do dospijea, ali samo ako subjekt ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati ulaganje do dospijea. Ako aktivnosti subjekta navode na sumnju u namjeru i mogućnost subjekta da takva ulaganja drži do dospijea, točka 9 zabranjuje primjenu iznimke tijekom određenog vremenskog razdoblja.
- VP21. Katastrofalan scenarij čija je vjerojatnost nastanka vrlo mala, poput navale na banku ili slična situacija koja utječe na osiguravatelja, nije nešto što subjekt promatra prilikom odlučivanja ima li pozitivnu namjeru i mogućnost držati ulaganje do dospijea.
- VP22. Prodaje prije dospijea mogu zadovoljiti uvjet iz točke 9 (i stoga ne dovodi u pitanje namjeru subjekta da drži ostala ulaganja do dospijea) ako se odnosi na bilo koje od sljedećeg:
- značajno pogoršanje kreditne sposobnosti izdavalca. Na primjer, prodaja uzrokovana smanjenjem kreditnog rejtinga od strane eksterne rejting agencije neće neophodno dovesti u pitanje namjeru subjekta da drži ostala ulaganja do dospijea ako to smanjenje dokazuje značajno pogoršanje kreditne sposobnosti izdavalca procijenjeno na temelju usporedbe s kreditnim rejtingom kod početnog priznavanja. Slično tome, ako subjekt koristi interni rejting za procjenu izloženosti, promjene internog rejtinga mogu pomoći pri identifikaciji izdavalca kod kojih je došlo do značajnog pogoršanja kreditne sposobnosti, pod uvjetom da pristup koji subjekt primjenjuje za dodjelu kreditnog rejtinga i promjena istih daju dosljednu, pouzdanu i objektivnu mjeru kreditne kvalitete izdavalca. Ako postoji dokaz o umanjenju vrijednosti financijske imovine (vidi toč-

ke 58 i 59), pogoršanje kreditne sposobnosti često se smatra značajnim;

- promjena poreznog zakona koji ukida ili značajno smanjuje status neoporezivosti kamate na ulaganja koja se drže do dospijea (ali ne promjena poreznog zakona koja mijenja marginalne porezne stope primjenjive na prihod od kamata);
 - glavno poslovno spajanje ili značajnija prodaja (poput prodaje određenog segmenta) koja zahtijeva prodaju ili prijenos ulaganja koja se drže do dospijea kako bi se zadržala postojeća pozicija kamatnog rizika ili politika kreditnog rizika subjekta (iako poslovno spajanje predstavlja događaj kojeg kontrolira subjekt, promjene portfelja ulaganja subjekta kako bi se održala pozicija kamatnog rizika ili politika kreditnog rizika radije se javljaju kao posljedica, a ne kao predviđeni događaji);
 - promjena zakonskih i regulativnih odredbi značajno mijenja činjenicu o tome što se smatra dopustivim ulaganjem ili maksimalnom razinom određenih vrsta ulaganja, uzrokujući time prodaju ulaganja koja se drže do dospijea od strane subjekta;
 - značajno povećanje obveznog zakonski propisanog industrijskog kapitala zbog kojeg subjekt treba smanjiti obujam putem prodaje ulaganja koja se drže do dospijea;
 - značajno povećanje pondera rizika vezanih uz ulaganja koja se drže do dospijea koji se upotrebljavaju za zakonske potrebe i izračuna rizičnog kapitala.
- VP23. Subjekt ne može dokazati mogućnost držanja ulaganja u financijsku imovinu s fiksnim dospijecom do njihovog dospijea ako:
- nema raspoložive financijske izvore za nastavak financiranja ulaganja do dospijea, ili
 - je podložno postojećim zakonskim ili drugim ograničenjima koja mogu ugroziti namjeru subjekta da drži financijsku imovinu do dospijea. (Međutim, opcija kupnje izdavalca ne mora neophodno ugrožavati namjeru subjekta da drži financijsku imovinu do dospijea – vidi točku VP18.).
- VP24. Druge okolnosti osim onih opisanih u točkama VP16-VP23 mogu ukazivati na to da subjekt nema pozitivnu namjeru ili mogućnost držati ulaganja do dospijea.
- VP25. Subjekt procjenjuje svoju namjeru i mogućnost držanja svojih ulaganja koja se drže do dospijea do njihovog dospijea, ne samo kod početnog priznavanja te financijske imovine, nego također na kraju svakog idućeg izvještajnog razdoblja.

Zajmovi i potraživanja

- VP26. Sva nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim uvjetima otplate (uključujući imovinu u zajmu, potraživanja iz trgovanja, ulaganja u dužničke instrumente i depozite u bankama) može potencijalno udovoljavati definiciji zajmova i potraživanja. Međutim, financijska imovina koja kotira na aktivnom tržištu (poput dužničkog instrumenta koji kotira na aktivnom tržištu, vidi točku VP71) ne može se klasificirati kao zajam ili potraživanje. Financijska imovina koja ne udovoljava definiciji zajmova i potraživanja može se klasificirati kao ulaganja koja se drže do dospijea ako zadovoljavaju uvjete takve klasifikacije (vidi točku 9 i VP16-VP25). Kod početnog priznavanja financijske imovine koja bi inače bila klasificirana

kao zajam ili potraživanje, subjekt može definirati istu kao financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, ili kao imovinu raspoloživu za prodaju.

Ugrađeni derivativi (točke 10.-13.)

- VP27. Ako u osnovnom ugovoru nije navedeno ili unaprijed utvrđeno dospijeće i isti predstavlja preostali udio u neto imovini subjekta, onda su ekonomska obilježja i rizici takvog ugovora jednaki onima vlasničkog instrumenta, a ugrađeni derivativ bi trebao sadržavati vlasnička obilježja koja se odnose na isti subjekt koje bi se smatralo usko povezanim. Ako osnovni ugovor nije vlasnički instrument i udovoljava definiciji financijskog instrumenta, tada su njegova ekonomska obilježja i rizici jednaki onima dužničkog instrumenta.
- VP28. Ugrađeni ne-opcijski derivativ (poput ugrađenog terminskog ugovora ili swap ugovora) odvaja se od osnovnog ugovora na temelju njegovih navedenih ili pretpostavljenih osnovnih uvjeta, kako bi isti imao fer vrijednost jednaku nuli kod početnog priznavanja. Ugrađeni derivativ koji se temelji na opciji (poput ugrađene opcije prodaje, kupnje, maksimalne, minimalne ili swap opcije) odvaja se od osnovnog ugovora na temelju navedenih uvjeta opcijskog obilježja. Početna knjigovodstvena vrijednost instrumenta na kojeg se odnosi je iznos preostao nakon odvajanja ugrađenog derivativa.
- VP29. Općenito, višestruki ugrađeni derivativi unutar jednog instrumenta tretiraju se kao jedinstveni složeni ugrađeni derivativ. Međutim, ugrađeni derivativi koji su klasificirani kao kapital i rezerve (vidi MRS 32, Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje) računovodstveno se priznaju odvojeno od onih klasificiranih kao imovina ili obveze. Nadalje, ako instrument sadrži više od jednog ugrađenog derivativa i ti se derivativi odnose na različite izloženosti riziku i mogu se odmah odvojiti i biti neovisni jedan o drugome, isti se računovodstveno priznaju odvojeno jedan od drugoga.
- VP30. Ekonomska obilježja i rizici ugrađenog derivativa nisu usko povezani s osnovnim ugovorom (točka 11(a)) u sljedećim primjerima. U tim primjerima, pod pretpostavkom da su zadovoljeni uvjeti iz točke 11 (b) i (c), subjekt računovodstveno priznaje ugrađene derivative odvojeno od osnovnog ugovora.
- Opcija prodaje ugrađena u instrument na temelju koje imatelj može zahtijevati od izdavatelja reotkup instrumenta za iznos novca ili druge imovine koja se mijenja sukladno promjenama kapitala ili cijene robe ili indeksa, nije usko povezana s osnovnim dužničkim instrumentom;
 - Opcija kupnje ugrađena u vlasnički instrument koja izdavatelju omogućava reotkup tog vlasničkog instrumenta po određenoj cijeni, nije usko povezana s vlasničkim instrumentom na kojeg se odnosi sa stajališta imatelja (sa stajališta izdavatelja opcija kupnje je vlasnički instrument, pod uvjetom da zadovoljava uvjete klasifikacije vlasničkih instrumenata prema MRS-u 32, pri čemu ista nije u opsegu ovog Standarda);
 - Opcija ili automatska odredba o produženju preostalog roka do dospijeća dužničkog instrumenta nije usko povezana s dužničkim instrumentom na kojeg se odnosi osim ako ne postoji istovremeno usklađenje s približnom trenutnom tržišnom kamatnom stopom u vrijeme produžetka. Ako subjekt isporučuje dužnički instrument, a imatelj tog dužničkog instrumenta izda je opciju kupnje na taj dužnički instrument trećoj osobi, izdavatelj tretira opciju kupnje kao produljenje roka do dospijeća dužničkog instrumenta, pod uvjetom da se od izdavatelja može zatražiti sudjelovanje u ili organiziranje ponovnog povrata na tržište dužničkog instrumenta kao posljedice izvršenja opcije kupnje;
- Kamata indeksirana uz kapital ili plaćanja kapitala ugrađena u osnovni dužnički instrument ili ugovori o osiguranju (kod kojih je iznos kamate ili kapitala indeksiran uz vrijednost vlasničkih instrumenata) nisu usko povezani s osnovnim instrumentom jer se inherentni rizici osnovnog instrumenta i povezanog derivativa razlikuju od ugrađenih derivativa istog;
 - Kamata indeksirana uz robu ili plaćanja kapitala ugrađena u osnovni dužnički instrument ili ugovori o osiguranju (kod kojih je iznos kamate ili kapitala indeksiran uz cijenu robe (na primjer zlata)) nisu usko povezani s osnovnim instrumentom jer se inherentni rizici osnovnog instrumenta i ugrađenog derivativa razlikuju;
 - Obilježje konverzije kapitala ugrađeno u konvertibilan dužnički instrument nije usko povezano s osnovnim dužničkim instrumentom sa stajališta imatelja instrumenta (sa stajališta izdavatelja, opcija konverzije kapitala je vlasnički instrument i isključena je iz opsega ovog Standarda, pod uvjetom da zadovoljava uvjete takve klasifikacije prema MRS-u 32);
 - Opcije kupnje, prodaje ili prijevremenog podmirenja ugrađene u osnovni dužnički ugovor ili osnovni ugovor o osiguranju, nisu usko povezane s osnovnim ugovorom, osim ako je cijena realizacije opcije na svaki datum realizacije približno jednaka amortiziranom trošku osnovnog dužničkog instrumenta ili knjigovodstvenoj vrijednosti osnovnog ugovora o osiguranju. Sa stajališta izdavatelja konvertibilnog dužničkog instrumenta s ugrađenim obilježjem opcije kupnje ili prodaje, procjena je li opcija kupnje ili prodaje usko povezana s dužničkim ugovorom na kojeg se odnosi, prema MRS-u 32, izvršava se prije odvajanja elementa kapitala;
 - Kreditni derivativi koji su ugrađeni u osnovni dužnički instrument i dozvoljavaju jednoj strani (»korisniku«) prijenos kreditnog rizika od relevantne imovine, koju ta strana može ne posjedovati, drugoj strani (»jamcu«), nisu usko povezani s osnovnim dužničkim instrumentom. Takvi kreditni derivativi dozvoljavaju jamcu da preuzme kreditni rizik povezan s predmetnom imovinom bez da istu direktno posjeduje.
- VP31. Primjer hibridnog instrumenta je financijski instrument koji imatelju daje pravo povrata financijskog instrumenta izdavatelju u zamjenu za određeni iznos novca ili druge financijske imovine koji se može mijenjati na temelju promjene indeksa kapitala ili robnog indeksa koji se može smanjivati ili povećavati (»instrumenti s pravom povrata«). Osim ako izdavatelj kod početnog priznavanja definira instrumente s pravom povrata kao financijske obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, ugrađeni derivativ (tj. indeksirana otplata kapitala) se treba odvojiti, sukladno točki 11, jer je ugovor, prema točki VP27, dužnički instrument, a indeksirana otplata kapitala nije usko povezana s osnovnim

dužničkim instrumentom, sukladno točki VP30(a). Budući da se plaćanje kapitala može povećati i smanjiti, ugrađeni derivativ je ne-opcijski derivativ čija je vrijednost povezana s osnovnom varijablom.

VP32. U slučaju instrumenata s pravom povrata koji se mogu vratiti u bilo koje vrijeme za iznos novca jednak ili proporcionalan udjelu neto vrijednosti imovine subjekta (poput jedinica otvorenog zajedničkog investicijskog fonda ili određenih ulagačkih proizvoda vezanih za udjele), učinak odvajanja ugrađenog derivativa i zasebnog priznavanja svake komponente predstavlja mjerenje složenog instrumenta po cijeni otkupa plativoj na datum izvještaja o financijskom položaju ako je imatelj ostvario svoje pravo na povrat instrumenta izdavatelju.

VP33. U sljedećim primjerima ekonomska obilježja i rizici ugrađenog derivativa usko su povezani s ekonomskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora. U ovim primjerima subjekt ne priznaje ugrađene derivative odvojeno od ugovora na kojeg se odnose.

- (a) Ugrađeni derivativ u kojem je osnovna varijabla kamatna stopa ili indeks kamatnih stopa koji može promijeniti iznos kamate koji bi inače bio plaćen ili primljen po kamatonosnom osnovnom dužničkom ugovoru ili osnovnom ugovoru o osiguranju, usko je povezan s ugovorom na koji se odnosi, osim ako složeni instrument može biti podmiren na način kojim imatelj neće suštinski nadoknaditi sva svoja priznata ulaganja ili bi ugrađeni derivativ mogao najmanje udvostručiti imateljevu početnu stopu povrata od osnovnog ugovora i može uzrokovati nastajanje najmanje dvostruko veće stope povrata nego što bi to bio tržišni povrat za ugovor s istim uvjetima kao osnovni ugovor;
- (b) Ugrađena najniža ili najviša kamatna stopa dužničkog ugovora ili ugovora o osiguranju usko je povezana s osnovnim ugovorom, pod uvjetom da je najviša kamatna stopa ista ili viša od tržišne kamatne stope, a najniža kamatna stopa ista ili niža od tržišne kamatne stope prilikom izdavanja ugovora i najviša i najniža kamatna stopa nisu upoluzene u odnosu na osnovni ugovor. Slično tome, uvjeti uključeni u ugovor o kupnji ili prodaji imovine (npr. robe) koji formiraju i najvišu i najnižu kamatnu stopu u cijeni koja će se platiti ili primiti za imovinu usko su vezani uz osnovni ugovor ako su najviša i najniža kamatna stopa »bez vrijednosti« na početku i nisu upoluzene;
- (c) Ugrađeni valutni derivativ na temelju kojeg nastaje tijek plaćanja kapitala ili kamate denominiranih u stranoj valuti i koji je ugrađen u osnovni dužnički instrument (npr. obveznica s dvije valute) usko je povezan s osnovnim dužničkim instrumentom. Takav derivativ se ne odvaja od instrumenta na kojeg se odnosi jer MRS 21, Učinci promjena tečaja stranih valuta zahtijeva priznavanje dobitaka i gubitaka od tečajnih razlika od monetarnih stavki u dobit ili gubitak;
- (d) Valutni derivativ ugrađen u osnovni ugovor, a koji je ugovor o osiguranju, ili nije financijski instrument (poput ugovora o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine gdje je cijena denominirana u stranoj valuti) usko je povezan s osnovnim ugovorom, pod uvjetom da nije

upoluzena, da ne sadrži obilježja opcije i da zahtjeva plaćanja denominirana u jednoj od sljedećih valuta:

- (i) funkcionalnoj valuti bilo koje od značajnih ugovornih strana,
- (ii) valuti u kojoj je obično denominirana cijena predmetnih dobara ili usluga stečenih ili isporučenih komercijalnim transakcijama diljem svijeta (poput američkog dolara za transakcije krutim gorivima), ili
- (iii) valuti koja se obično upotrebljava u ugovorima o kupnji ili prodaji nefinancijskih sredstava u ekonomskom okruženju u kojem transakcija nastaje (npr. relativno stabilna i likvidna valuta koja se obično upotrebljava u lokalnim poslovnim transakcijama ili vanjskoj trgovini);
- (e) Ugrađena opcija prijevremenog podmirenja po osnovi skidanja »isključivo kamate« ili »isključivo kapitala« usko je povezana s osnovnim ugovorom, pod uvjetom da je osnovni ugovor (i) početno nastao od razdvajanja prava na primitak ugovornih novčanih tokova od financijskog instrumenta koji, unutar sebe i samostalno, nije sadržavao ugrađeni derivativ, i (ii) ne sadrži nijedan od uvjeta koji ne postoje unutar originalnog osnovnog dužničkog ugovora;
- (f) Derivativ ugrađen u osnovni ugovor o najmu usko je povezan s osnovnim ugovorom ako ugrađeni derivativ predstavlja (i) indeks povezan s inflacijom, poput indeksa otplate najma povezanog s indeksom potrošačkih cijena (pod uvjetom da najam nije upoluzen i da se indeks odnosi na inflaciju unutar vlastitog okruženja subjekta), (ii) potencijalne najamnine po osnovi povezane prodaje ili (iii) potencijalne najamnine po osnovi promjenjivih kamatnih stopa;
- (g) Obilježje povezano s udjelima ugrađeno u osnovni financijski instrument ili osnovni ugovor o osiguranju usko je povezano s osnovnim instrumentom ili osnovnim ugovorom ako se plaćanja udjela mjere po trenutnim vrijednostima tog udjela koja odražava fer vrijednosti imovine fonda. Obilježje povezano s udjelom predstavlja uvjet ugovora koji zahtjeva plaćanja denominirana u udjelima internog ili vanjskog investicijskog fonda;
- (h) Derivativ ugrađen u ugovor o osiguranju usko je povezan s osnovnim ugovorom o osiguranju ako su ugrađeni derivativ i osnovni ugovor o osiguranju toliko ovisni jedan od drugom da subjekt ne može mjeriti ugrađeni derivativ odvojeno (tj. bez razmatranja osnovnog ugovora).

Priznavanje i prestanak priznavanja (točke 14.-42.)

Početno priznavanje (točka 14.)

VP34. Kao posljedica zahtjeva iz točke 14, subjekt priznaje sva svoja derivativna ugovorna prava i obveze u izvještaju o financijskom položaju kao imovinu, odnosno obveze, osim onih derivativa koji sprječavaju definiranje prijenosa financijske imovine kao prodaje (vidi točku VP49). Ako prijenos financijske imovine ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja, primatelj prijenosa ne priznaje prenesenu imovinu kao svoju imovinu (vidi točku VP50).

VP35. U nastavku su navedeni primjeri primjene točke 14:

- (a) bezuvjetna potraživanja i obveze priznaju se kao imovina ili obveze ako subjekt postane jedna od ugovornih strana i na temelju toga ima zakonsko pravo primitka ili zakonsku obvezu isplate novca;
- (b) imovina koja će biti stečena i obveze koje će nastati kao posljedica čvrste ugovorne obveze kupnje ili prodaje dobara ili usluga koje se inače ne priznaju dok barem jedna ugovorna strana nije izvršila svoja ugovorna prava. Na primjer, subjekt koji primi čvrsti nalog za plaćanje obično ne priznaje imovinu (i subjekt koji isporučuje nalog ne priznaje obvezu) u vrijeme nastanka ugovorne obveze nego, naprotiv, odgađa priznavanje do isporuke, izdavanja ili davanja naručenih dobara ili usluga. Ako je čvrsta ugovorna obveza kupnje ili prodaje nefinancijskih sredstava unutar opsega točaka 5-7 ovog Standarda, njezina neto fer vrijednosti priznaje se kao imovina ili obveza na datum nastanka ugovorne obveze (vidi (c) dolje). Nadalje, ako je prethodno nepriznata preuzeta čvrsta obveza definirana kao zaštićena stavka unutar zaštite fer vrijednosti, svaka promjena neto fer vrijednosti povezana sa zaštićenim rizikom priznaje se kao imovina ili obveza nakon nastanka zaštite (vidi točke 93 i 94).
- (c) terminski ugovor koji je reguliran ovim Standardom (vidi točke 2-7) priznaje se kao imovina ili obveza na datum nastanka ugovorne obveze, a ne na datum kada će se namira izvršiti. Ako subjekt postane jedna od ugovornih strana unutar terminskog ugovora, fer vrijednosti prava i obveze obično su jednake, tako da je neto fer vrijednost terminskog ugovora jednaka nuli. Ako neto fer vrijednost prava i obveze nije jednaka nuli, ugovor se priznaje kao imovina ili obveza;
- (d) ugovori o opciji regulirani ovim Standardom (vidi točke 2-7) priznaju se kao imovina ili obveze ako imatelj ili izdavatelj postane jedna od ugovornih strana;
- (e) planirane buduće transakcije, bez obzira na njihovu izvjesnost, nisu imovina ni obveze jer subjekt nije postao ugovorna strana.

Prestanak priznavanja financijske imovine (točke 15.-37.)

- VP36. U nastavku je naveden grafički prikaz procjene da li se i u kojem obujmu određena financijska imovina prestaje priznavati.
- Sporazumi prema kojima subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ali preuzima ugovornu obvezu isplate novčanih tokova jednom ili više primatelja (točka 18(b))
- VP37. Situacija opisana u točki 18 (b) (kada subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine, ali preuzima ugovornu obvezu plaćanja novčanih tokova jednom ili više primatelja) nastaje, na primjer, ako je subjekt, subjekt za posebne namjene ili fond i ulagačima izdaje udjele u zaradi od osnovne financijske imovine koju posjeduje te pruža servisiranje te financijske imovine. U tom slučaju, financijska imovina udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja ako su uvjeti iz točke 19 i 20 zadovoljeni.
- VP38. Kod primjene točke 19 subjekt može, na primjer, biti kreator financijske imovine, ili to može biti grupa u koju je uključen konsolidirani subjekt za posebne namjene koji je stekao financijsku imovinu i prenosi novčane tokove nepovezanim trećim ulagačima.

Procjena prijenosa rizika i povrata od vlasništva (točka 20.)

- VP39. Primjeri kada je subjekt prenio suštinski sve rizike i povrate vlasništva su:
- (a) bezuvjetna prodaja financijske imovine,
 - (b) prodaja financijske imovine zajedno s opcijom reotkupa iste po njezinoj fer vrijednosti u vrijeme reotkupa, i
 - (c) prodaja financijske imovine zajedno s opcijom kupnje ili prodaje koja je duboko bez vrijednosti (npr. opcija koja je »bez vrijednosti« u tolikoj mjeri da vrlo vjerojatno neće dobiti na vrijednosti prije isteka).
- VP40. Primjeri kada je subjekt zadržao uglavnom sve rizike i povrate od vlasništva:
- (a) transakcija prodaje i reotkupa u kojoj je cijena reotkupa fiksna ili predstavlja cijenu prodaje i povrat posuđivača,
 - (b) sporazum o posudbi vrijednosnica,
 - (c) prodaja financijske imovine zajedno s ukupnim povratom swapa kojim se izloženost tržišnom riziku prenosi natrag na subjekt,
 - (d) prodaja financijske imovine zajedno s opcijom prodaje ili kupnje koja ima visoku vrijednost (tj. opcijom čija je vrijednost toliko velika da je nevjerojatno da će ostati bez vrijednosti prije isteka), i
 - (e) prodaja kratkoročnih potraživanja kojima subjekt primatelju prijenosa jamči naknadu svih kreditnih gubitaka koji mogu nastati.
- VP41. Ako subjekt utvrdi da je, kao posljedica prijenosa, prenio suštinski sve rizike i povrate vlasništva prenesene imovine, subjekt ne priznaje prenesenu imovinu ponovno u budućem razdoblju, osim ako novom transakcijom ponovno ne otkupi prenesenu imovinu.

Procjena prijenosa kontrole

- VP42. Subjekt nije zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom ako primatelj prijenosa ima praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu. Subjekt je zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom ako primatelj prijenosa nema praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu. Primatelj prijenosa ima praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu ako se istom trguje na aktivnom tržištu jer primatelj prijenosa može ponovno otkupiti prenesenu imovinu na tržištu ako zatreba vratiti istu subjektu. Na primjer, primatelj prijenosa može imati praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu ako je ista podložna opciji koja subjektu omogućava reotkup te imovine, a prenesena imovina je primatelju prijenosa direktno dostupna na tržištu ako se opcija izvrši. Primatelj prijenosa nema praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu ako subjekt zadržava takvu opciju i primatelj prijenosa ne može neposredno steći prenesenu imovinu na tržištu ako subjekt izvrši svoju opciju.
- VP43. Primatelj prijenosa ima praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu samo ako može prodati prenesenu imovinu u cijelosti nepovezanoj trećoj osobi i može jednostrano izvršiti tu mogućnost bez dodatnog ograničavanja prijenosa. Osnovno je pitanje što primatelj prijenosa može napraviti u praksi, a ne koja ugovorna prava primatelj prijenosa ima vezano za ono što može napraviti s prenesenom imovinom ili koje ugovorne zabrane postoje. Posebno:

- (a) ugovorno pravo prodaje prenesene imovine ima mali praktični učinak ako ne postoji tržište za prenesenu imovinu; i
- (b) mogućnost prodaje prenesene imovine ima mali praktični učinak ako ta prodaja ne može biti slobodno izvršena. Zbog toga:
 - (i) mogućnost primatelja prijenosa da proda prenesenu imovinu mora biti neovisna od aktivnosti drugih (tj. mora postojati mogućnost jednostranog izvršenja), i
 - (ii) primatelj prijenosa mora biti u mogućnosti prodati prenesenu imovinu bez potrebe dodavanja ograničavajućih uvjeta ili »ograda« na prijenos (npr. uvjeti o načinu servisiranja kreditne imovine ili opcija koja primatelju prijenosa daje pravo reotkupa imovine).

VP44. Činjenica da primatelj prijenosa vjerojatno neće prodati prenesenu imovinu ne znači sama po sebi da je izdavatelj zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom. Međutim, ako opcija prodaje ili jamstvo sprječava primatelja prijenosa da proda prenesenu imovinu, znači da je izdavatelj zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom. Na primjer, ako je opcija prodaje ili jamstvo dovoljno vrijedno da sprječava primatelja prijenosa da proda prenesenu imovinu, jer primatelj prijenosa inače ne bi prodao prenesenu imovinu trećoj osobi bez dodavanja slične opcije ili drugih restriktivnih uvjeta. Naprotiv, primatelj prijenosa držao bi prenesenu imovinu u posjedu kako bi primio plaćanja na temelju jamstva ili opcije prodaje. U ovim okolnostima izdavatelj je zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom.

Prijenosi koji udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja

VP45. Subjekt može zadržati pravo na dio iznosa kamata od prenesene imovine kao kompenzaciju za servisiranje te imovine. Dio iznosa kamata kojeg bi se subjekt odrekao po završetku ili prijenosu ugovora o servisiranju raspoređuje se na servisiranu imovinu ili servisiranu obvezu. Dio iznosa kamata kojeg se subjekt ne bi odrekao su potraživanja za »skidanja kamatne stope«. U svrhu primjene točke 27, fer vrijednosti servisirane imovine i potraživanja za »skidanja kamatne stope« primjenjuju se za raspored knjigovodstvene vrijednosti potraživanja između dijela imovine koja se prestaje priznavati i dijela imovine koja se nastavlja priznavati. Ako naknada servisiranja nije određena ili se ne očekuje da će naknada koja treba biti primljena adekvatno nadoknaditi usluge servisiranja od strane subjekta, obveza za ugovornu obvezu servisiranja priznaje se po fer vrijednosti.

VP46. Prilikom procjene fer vrijednosti dijela koji se nastavlja priznavati i dijela koji se prestaje priznavati, u svrhu primjene točke 27, subjekt uz zahtjeve iz točke 28 primjenjuje zahtjeve mjerenja po fer vrijednosti propisane točkama 48, 49 i VP69-VP82.

Prijenosi koji ne udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja

VP47. U nastavku je navedena primjena principa iz točke 29. Ako jamstvo koje je subjekt dao vezano za gubitke zbog nepodmirenja obveza od prenesene imovine sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine jer je subjekt zadržao suštinski sve rizike i povrate vlasništva nad prenesenom imovinom, ista se nastavlja priznavati u cijelosti, a primljena naknada priznaje se kao obveza.

Nastavak kontinuiranog sudjelovanja u prenesenoj imovini

VP48. U nastavku su navedeni primjeri mjerenja prenesene imovine i povezane obveze prema točki 30.

Sva imovina

- (a) Ako jamstvo koje subjekt daje vezano za gubitke od nepodmirenja obveza povezanih s prenesenom imovinom sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine u obujmu u kojem subjekt nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj, prenesena se imovina na datum prijenosa mjeri po (i) knjigovodstvenoj vrijednosti imovine ili (ii) maksimalnom iznosu naknade primljene tijekom prijenosa za koju se od subjekta može zatražiti otplata (»iznos jamstva«), ovisno o tome koji je iznos manji. Povezana obveza početno se mjeri po iznosu jamstva uvećanom za fer vrijednost jamstva (što, naravno, predstavlja naknadu primljenu za jamstvo). Početna fer vrijednost jamstva se zatim priznaje u dobit ili gubitak na osnovi udjela vremena (vidi MRS 18), a knjigovodstvena vrijednost imovine umanjuje se za gubitke od umanjenja vrijednosti.

Imovina koja se vodi po amortiziranom trošku

- (b) Ako obveza iz opcije prodaje koju je izdao subjekt ili pravo iz opcije kupnje koje subjekt drži sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine i subjekt mjeri prenesenu imovinu po amortiziranom trošku, povezana obveza mjeri se po svom trošku stjecanja (tj. primljenoj naknadi) ispravljenom za amortizaciju razlike između troška stjecanja i amortiziranog troška prenesene imovine na datum isteka opcije. Na primjer, pretpostavimo da amortizirani trošak i knjigovodstvena vrijednost imovine na datum prijenosa iznosi 98 novčanih jedinica i da primljena naknada iznosi 95 novčanih jedinica. Amortizirani trošak imovine na datum izvršenja opcije bit će 100 novčanih jedinica. Početni knjigovodstvena vrijednost povezane obveze je 95 novčanih jedinica i razlika između 95 i 100 novčanih jedinica priznaje se u dobit ili gubitak primjenom metode efektivne kamatne stope. Ako je opcija izvršena, sva razlika između knjigovodstvene vrijednosti povezane obveze i cijene izvršenja priznaje se u dobit ili gubitak.

Imovina koja se mjeri po fer vrijednosti

- (c) Ako pravo iz opcije kupnje koju je subjekt zadržao sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine i subjekt mjeri prenesenu imovinu po fer vrijednosti, imovina se nastavlja priznavati po fer vrijednosti. Povezana obveza mjeri se (i) po cijeni izvršenja opcije umanjenom za vremensku vrijednost opcije ako opcija ima vrijednost ili je u vrijednosti, ili (ii) po fer vrijednosti prenesene imovine umanjenom za vremensku vrijednost opcije ako je opcija »bezzvrijedna«. Usklađivanje s mjerenjem povezane obveze osigurava da neto knjigovodstvena vrijednost imovine i povezane obveze bude fer vrijednost prava iz opcije kupnje. Na primjer, ako je fer vrijednost relevantne imovine 80 novčanih jedinica, cijena izvršenja opcije je 95 novčanih jedinica i vremenska vrijednost opcije je 5 novčanih jedinica, knjigovodstvena vrijednost povezane obveze je 75 novčanih jedinica (80 novčanih jedinica minus 5 novčanih jedi-

nica), a knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine je 80 novčanih jedinica (tj. njezina fer vrijednost).

- (d) Ako opcija prodaje koju je izdao subjekt sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine i subjekt mjeri prenesenu imovinu po fer vrijednosti, povezana obveza mjeri se po cijeni izvršenja opcije uvećanoj za vremensku vrijednost opcije. Mjerenje imovine po fer vrijednosti ograničeno je na iznos fer vrijednosti ili cijene izvršenja opcije, ovisno o tome koji je iznos manji, jer subjekt nema pravo na povećanje fer vrijednosti prenesene imovine iznad cijene izvršenja opcije. Ovim se osigurava da neto knjigovodstvena vrijednost imovine i povezane obveze bude fer vrijednost obveze iz opcije kupnje. Na primjer, ako je fer vrijednost predmetne imovine 120 novčanih jedinica, cijena izvršenja opcije je 100 novčanih jedinica i vremenska vrijednost opcije je 5 novčanih jedinica, knjigovodstvena vrijednost povezane obveze je 105 novčanih jedinica (100 novčanih jedinica + 5 novčanih jedinica), a knjigovodstvena vrijednost imovine je 100 novčanih jedinica (u ovom slučaju cijena izvršenja opcije).
- (e) Ako poveznica, u obliku kupljene opcije kupnje i izdane opcije prodaje, sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine i subjekt mjeri imovinu po fer vrijednosti, imovina se nastavlja mjeriti po fer vrijednosti. Povezana obveza mjeri se po (i) zbroju cijene izvršenja opcije kupnje i fer vrijednosti opcije prodaje umanjenoj za vremensku vrijednost opcije kupnje ako opcija kupnje čima vrijednost« ili je u vrijednosti, ili (ii) zbroju fer vrijednosti imovine i fer vrijednosti opcije prodaje umanjenoj za vremensku vrijednost opcije prodaje ako je opcija prodaje »bezvrijedna«. Usklađenje s povezanom obvezom osigurava da neto knjigovodstvena vrijednost imovine i povezane obveze bude fer vrijednost opcija koje subjekt posjeduje ili ih je izdao. Na primjer, pretpostavimo da subjekt prenosi financijsku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti i istovremeno kupuje opciju kupnje s cijenom izvršenja od 120 novčanih jedinica i izdaje opciju prodaje s cijenom izvršenja od 80 novčanih jedinica. Pretpostavimo također da je fer vrijednost imovine na datum prijenosa 100 novčanih jedinica. Vremenska vrijednost opcije kupnje i prodaje je 1, odnosno 5 novčanih jedinica. U tom slučaju, subjekt priznaje imovinu od 100 novčanih jedinica (fer vrijednost imovine) i obvezu od 96 novčanih jedinica [(100 novčanih jedinica + 1 novčana jedinica) – 5 novčanih jedinica]. Ovim nastaje neto knjigovodstvena vrijednost od 4 novčane jedinice, što predstavlja fer vrijednost opcija koje subjekt posjeduje i izdaje.

Svi prijenosi

VP49. Kod prijenosa financijske imovine koji ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja, ugovorna prava ili obveze prenositelja vezano za prijenos ne priznaju se odvojeno kao derivativi ako bi priznavanje derivativa i bilo koje prenesene imovine ili obveze koja proizlazi iz prijenosa rezultiralo dvostrukim priznavanjem istih prava ili obveza. Na primjer, opcija kupnje koju je prenositelj zadržao može spriječiti priznavanje prijenosa financijske imovine kao prodaje. U tom slučaju, opcija kupnje ne priznaje se odvojeno kao derivativna imovina.

VP50. Kod prijenosa financijske imovine koja ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja, primatelj prijenosa ne priznaje prenesenu imovinu kao svoju imovinu. Primatelj prijenosa prestaje priznavati novac ili drugu plaćenu naknadu i priznaje obvezu prenositelja. Ako prenositelj posjeduje i pravo i obvezu ponovnog stjecanja kontrole nad cjelokupnom prenesenom imovinom za fiksni iznos (kao kod ugovora o reotkupu), primatelj prijenosa može tretirati svoje potraživanje kao zajam ili kao potraživanje.

Primjeri

- VP51. U nastavku su navedeni primjeri primjene principa prestanka priznavanja kojeg propisuje ovaj Standard.
- (a) Ugovori o reotkupu i zajam vrijednosnica. Ako je financijska imovina prodana temeljem ugovora o reotkupu po fiksnoj cijeni ili po cijeni prodaje uvećanoj za iznos povrata posuditelja ili ako je dana u zajam temeljem ugovora o povratu iste prenositelju, ta se imovina ne prestaje priznavati jer prenositelj zadržava suštinski sve rizike i povrate vlasništva. Ako primatelj prijenosa dobije pravo prodati ili založiti takvu imovinu, prenositelj reklasificira imovinu u svojio izvještaju o financijskom položaju, na primjer, kao imovinu danu u zajam ili ponovno stečeno potraživanje.
- (b) Ugovori o reotkupu i zajam vrijednosnica i imovina koja je suštinski ista. Ako je financijska imovina prodana temeljem ugovora o reotkupu iste ili suštinski iste imovine po fiksnoj cijeni ili po cijeni prodaje uvećanoj za iznos povrata posuditelja ili ako je financijska imovina u posudbi ili posuđena prema ugovoru koji zahtijeva vraćanje iste ili uglavnom iste imovine prenositelju, ista se ne prestaje priznavati jer prenositelj zadržava suštinski sve rizike i povrate vlasništva.
- (c) Ugovori o reotkupu i zajam vrijednosnica i pravo zamjene. Ako ugovor o reotkupu s fiksnom cijenom reotkupa ili cijenom jednakoj cijeni prodaje uvećanoj za iznos povrata posuditelja, ili slična transakcija posudbe vrijednosnica, primatelju prijenosa daje pravo zamjene imovine koja je slična ili jednaka fer vrijednosti prenesene imovine na datum reotkupa, imovina prodana ili ponuđena temeljem transakcije reotkupa ili posudbe vrijednosnica ne prestaje se priznavati jer prenositelj zadržava suštinski sve rizike i povrate vlasništva.
- (d) Pravo prvog odbijanja reotkupa po fer vrijednosti. Ako subjekt prodaje financijsku imovinu i zadržava samo pravo prvog odbijanja reotkupa prenesene imovine po fer vrijednosti i ako primatelj prijenosa naknadno proda imovinu, subjekt prestaje priznavati takvu imovinu jer je prenio suštinski sve rizike povrata vlasništva.
- (e) Transakcije pranja prodaje. Reotkup financijske imovine kratko nakon njezinog prodavanja ponekad se smatra pranjem prodaje. Takav reotkup ne sprječava prestanak priznavanja pod uvjetom da originalna transakcija zadovoljava uvjete prestanka priznavanja. Međutim, ako je ugovor o prodaji financijske imovine sklopljen istovremeno kad i ugovor o kupnji iste imovine po fiksnoj cijeni ili cijeni prodaje uvećanoj za iznos povrata posuditelja, imovina se ne prestaje priznavati.
- (f) Opcije prodaje i opcije kupnje koje imaju značajnu vrijednost. Ako prenesena financijska imovina može biti opozvana od strane prenositelja i opcija kupnje ima

veliku vrijednost, prijenos ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja jer je prenositelj zadržao uglavnom sve rizike i povrate vlasništva. Slično tome, ako financijska imovina ne može biti vraćena od strane primatelja prijenosa i opcija prodaje ima veliku vrijednost, prijenos ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja jer je prenositelj zadržao suštinski sve rizike i povrate vlasništva.

- (g) Opcije prodaje i opcije kupnje koje su značajno bez vrijednosti. Financijska imovina koja je prenesena isključivo temeljem opcije prodaje koja je značajno bez vrijednosti i u posjedu primatelja prijenosa koja nema vrijednost ili opcije kupnje prenositelja koja je značajno bez vrijednosti prestaje se priznavati. To je stoga što je prenositelj prenio suštinski sve rizike i povrate vlasništva.
- (h) Odmah raspoloživa imovina, podložna opciji kupnje koja nema značajnu vrijednost niti je značajno bez vrijednosti. Ako subjekt posjeduje opciju kupnje imovine koja je odmah raspoloživa na tržištu i opcija nema značajnu vrijednost niti je značajno bez vrijednosti, imovina se prestaje priznavati. To je stoga što subjekt
 - (i) nije ni zadržao ni prenio suštinski sve rizike i povrate vlasništva i (ii) nije zadržao kontrolu. Međutim, ako imovina nije direktno dostupna na tržištu, prestanak priznavanja nije dozvoljen u obujmu iznosa imovine koji je podložan opciji kupnje jer je subjekt zadržao kontrolu nad imovinom.
- (i) Imovina koja nije odmah raspoloživa, podložna opciji prodaje koju je izdao subjekt koja nema značajnu vrijednost niti je značajno bez vrijednosti. Ako subjekt prenese financijsku imovinu koja nije direktno dostupna na tržištu i izda opciju prodaje koja nema značajnu vrijednost, subjekt zbog izdane opcije prodaje ne zadržava niti prenosi suštinski sve rizike i povrate vlasništva. Subjekt zadržava kontrolu nad imovinom ako je vrijednost opcije prodaje dovoljna kako bi spriječila primatelja prijenosa da proda imovinu, pri čemu se imovina nastavlja priznavati u obujmu u kojem prenositelj nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj (vidi točku VP44). Subjekt prenosi kontrolu nad imovinom ako vrijednost opcije prodaje nije dovoljna kako bi spriječila primatelja prijenosa da proda imovinu, pri čemu se imovina prestaje priznavati.
- (j) Imovina podložna fer vrijednosti opcije prodaje ili kupnje ili terminskog ugovora o reotkupu. Prijenos financijske imovine podložne isključivo opciji prodaje ili kupnje ili terminskom ugovoru o reotkupu čija je cijena izvršenja ili reotkupa jednaka fer vrijednosti financijske imovine u vrijeme reotkupa rezultira prestankom priznavanja imovine jer su preneseni suštinski svi rizici i povrati vlasništva.
- (k) Opcije kupnje ili prodaje podmirene novcem. Subjekt procjenjuje prijenos financijske imovine podložan opciji kupnje ili prodaje ili terminskom ugovoru o reotkupu koji će biti podmiren u neto iznosu novca kako bi utvrdio je li zadržao ili prenio suštinski sve rizike i povrate vlasništva. Ako subjekt nije zadržao suštinski sve rizike i povrate vlasništva nad prenesenom imovinom, subjekt utvrđuje je li zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom. Činjenica da je opcija prodaje

ili kupnje ili terminski ugovor o reotkupu podmiren u neto iznosu novca ne znači neminovno da je subjekt prenio kontrolu nad imovinom (vidi točke VP44 i (g), (h) i (i) gore).

- (l) Uklanjanje računске klauzule. Uklanjanje računске klauzule predstavlja bezuvjetan reotkup opcije koja subjektu daje pravo ponovno zahtijevati prenesenu imovinu, sukladno određenim ograničenjima. Pod uvjetom da na temelju takve opcije subjekt ne zadržava niti prenosi suštinski sve rizike i povrate vlasništva, ista sprječava prestanak priznavanja isključivo u obujmu iznosa koji je podložan reotkupu (pod pretpostavkom da primatelj prijenosa ne može prodati imovinu). Na primjer, ako knjigovodstvena vrijednost i dobici od prijenosa imovine u zajmu iznose 100.000 novčanih jedinica i svaki pojedinačni zajam može biti otkupljen, ali ukupni iznos zajmova koji mogu biti otkupljeni ne može prijeći 10.000 novčanih jedinica, 90.000 novčanih jedinica zajmova udovoljavalo bi zahtjevima prestanka priznavanja.
- (m) Opcija kupnje »čišćenja«. Subjekt, (koji može biti prenositelj), koji servisira prenesenu imovinu može posjedovati opciju kupnje čišćenja za kupnju preostale prenesene imovine ako se iznos nepodmirene imovine smanji do određene razine na kojoj trošak servisiranja takve imovine postaje teret u usporedbi s koristi od servisiranja. Uz uvjet da takva opcija kupnje čišćenja ne rezultira zadržavanjem ni prijenosom suštinski svih rizika i povrata vlasništva od strane subjekta i da primatelj prijenosa ne može prodati imovinu, ista sprječava prestanak priznavanja isključivo u obujmu iznosa imovine koji je podložan opciji kupnje.
- (n) Subordinirani zadržani udio i kreditna jamstva. Subjekt može primatelju prijenosa omogućiti kreditna poboljšanja subordiniranjem nekih ili svih udjela zadržanih u prenesenoj imovini. Alternativno, subjekt može istima omogućiti kreditna poboljšanja u obliku kreditnog jamstva koje može biti neograničeno ili ograničeno na određeni iznos. Ako subjekt zadrži suštinski sve rizike i povrate vlasništva nad prenesenom imovinom, ista se nastavlja priznavati u cijelosti. Ako subjekt zadrži neke, ali ne suštinski sve rizike i povrate vlasništva i zadržao je kontrolu, prestanak priznavanja spriječen je u obujmu iznosa novca ili druge imovine za koju od subjekta može biti zatraženo podmirenje.
- (o) Swap ukupnih povrata. Subjekt može prodati financijsku imovinu primatelju prijenosa i ući u swap ukupnih povrata s primateljem prijenosa pri čemu se svi novčani tokovi od plaćanja kamata od predmetne imovine vraćaju subjektu u zamjenu za plaćanje fiksne ili promjenjive kamate i sva povećanja ili smanjenja fer vrijednosti predmetne imovine apsorbira subjekt. U tom slučaju, zabranjeno je prestati priznavati svu imovinu.
- (p) Kamatni swap. Subjekt može primatelju prenijeti financijsku imovinu s fiksnom kamatnom stopom i ući u kamatni swap s primateljem kako bi primio fiksnu kamatnu stopu i platio promjenjivu kamatnu stopu na temelju potencijalnog iznosa koji je jednak iznosu kapitala prenesene financijske imovine. Kamatni swap

ne sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine pod uvjetom da plaćanja kamatnog swapa ne ovise o plaćanjima vezanim za prenesenu imovinu.

- (q) Amortizacija kamatnog swapa. Subjekt može primatelju prenijeti financijsku imovinu s fiksnom kamatnom stopom otplativom tijekom određenog vremena i ući u amortizaciju i kamatni swap s primateljem prijenosa kako bi dobio fiksnu kamatnu stopu i platio promjenjivu kamatnu stopu na temelju nominalnog iznosa. Ako se nominalni iznos swapa amortizira na način koji je jednak iznosu kapitala prenesene financijske imovine koja je u određenom razdoblju nepodmirena, swap bi obično rezultirao zadržavanjem većine rizika prijevremenog podmirenja od strane subjekta, pri čemu subjekt ili nastavlja priznavati svu prenesenu imovinu ili nastavlja priznavati prenesenu imovinu u obujmu u kojem nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj. Suprotno tome, ako amortizacija nominalnog iznosa kamatnog swapa nije vezana uz iznos kapitala prenesene imovine koji nije podmiren, takav swap ne bi rezultirao zadržavanjem rizika prijevremenog podmirenja imovine od strane subjekta. Isti, dakle, ne bi sprječavao prestanak priznavanja prenesene imovine pod uvjetom da plaćanja swapa ne ovise o plaćanju kamate vezano za prenesenu imovinu i da swap ne rezultira zadržavanjem bilo kakvih drugih značajnih rizika i povrata vlasništva nad prenesenom imovinom od strane subjekta.

VP52. U ovoj je točki prikazana primjena pristupa nastavka kontinuiranog sudjelovanja u slučaju nastavljenog kontinuiranog sudjelovanja subjekta u dijelu financijske imovine.

Pretpostavimo da subjekt ima portfelj zajmova koji se mogu prijevremeno podmiriti, čija kuponska i efektivna kamatna stopa iznosi 10% i čiji iznos kapitala i amortiziranog troška iznosi 10.000 novčanih jedinica. Subjekt ulazi u transakciju u kojoj u zamjenu za plaćanje 9.115 novčanih jedinica primatelj prijenosa dobiva pravo na 9.000 novčanih jedinica od svake naplate kapitala i povezane kamate od 9,5%. Subjekt zadržava pravo na 1.000 novčanih jedinica od svake naplate kapitala i povezanu kamatu od 10% te višak marže od 0,5% na preostalih 9.000 novčanih jedinica kapitala. Iznosi od naplate zajmova koji se mogu prijevremeno podmiriti raspoređuju se proporcionalno između subjekta i primatelja prijenosa u omjeru 1: 9, a sva nepodmirenja obveza oduzimaju se od 1.000 novčanih jedinica kamate subjekta do isteka kamata. Fer vrijednost zajmova na datum transakcije je 10.100 novčanih jedinica, a procijenjena fer vrijednost viška marže od 0,5% je 40 novčanih jedinica.

Subjekt utvrđuje da je neke značajne rizike i povrate vlasništva prenio (na primjer, značajan rizik prijevremenog podmirenja), ali je također neke značajne rizike i povrate vlasništva zadržao (zbog subordiniranog zadržanog udjela) te je zadržao kontrolu. Subjekt, stoga, primjenjuje pristup nastavka kontinuiranog sudjelovanja u imovini.

Kako bi primijenio ovaj Standard, subjekt analizira transakciju kao (a) zadržavanje potpuno proporcionalnog zadržanog udjela od 1.000 novčanih jedinica i (b) subordiniranje

tog zadržanog udjela u svrhu kreditnog poboljšanja primatelju prijenosa vezano za gubitke od zajma.

Subjekt izračunava da 9.090 novčanih jedinica (90% x 10.100 novčanih jedinica) primljene naknade od 9.115 novčanih jedinica predstavlja naknadu za potpuno proporcionalnih 90% udjela. Ostatak primljene naknade (25 novčanih jedinica) predstavlja naknadu primljenu za subordiniranje zadržanog udjela subjekta kako bi omogućio kreditno poboljšanje primatelju prijenosa vezano za gubitke od zajma. Nadalje, višak marže od 0,5% predstavlja naknadu primljenu za kreditno poboljšanje. Sukladno tome, ukupna naknada primljena za kreditno poboljšanje je 65 novčanih jedinica (25 novčanih jedinica + 40 novčanih jedinica).

Subjekt izračunava dobitak ili gubitak od prodaje 90% udjela od novčanih tokova. Pod pretpostavkom da odvojene fer vrijednosti 10%-tnog prenesenog dijela i 90%-tnog zadržanog dijela nisu raspoložive na datum prijenosa, subjekt raspoređuje knjigovodstvenu vrijednost imovine u skladu s točkom 28 kako slijedi:

nastavlja se...

	Procijenjena fer vrijednost	Postotak	Raspoređena knjigovodstvena vrijednost
Preneseni udio	9.090	90%	9.000
Zadržani udio	1.010	10%	1.000
Ukupno	10.100		10.000

Subjekt izračunava svoje dobitke ili gubitke od prodaje 90% udjela u novčanim tokovima oduzimanjem raspoređene knjigovodstvene vrijednosti prenesenog dijela od primljene naknade, tj. 90 novčanih jedinica (9.090 novčanih jedinica – 9.000 novčanih jedinica). Knjigovodstvena vrijednost dijela koje je subjekt zadržao je 1.000 novčanih jedinica.

Nadalje, subjekt priznaje nastavak kontinuiranog sudjelovanja koji proizlazi iz subordiniranja svog zadržanog udjela vezano za gubitke od zajma. Sukladno tome, subjekt priznaje imovinu od 1.000 novčanih jedinica (maksimalni iznos novčanih tokova koje subjekt ne bi primio temeljem subordiniranja) i povezanu obvezu od 1.065 novčanih jedinica (što predstavlja maksimalni iznos novčanih tokova koje subjekt ne bi primio temeljem subordiniranja, tj. 1.000 novčanih jedinica i fer vrijednost subordiniranja od 65 novčanih jedinica).

Subjekt koristi gore navedene informacije za priznavanje transakcije, kako slijedi:

	Duguje	Potražuje
Originalna imovina	-	9.000
Imovina priznata radi subordiniranja ili preostali udjel	1.000	-
Imovina od primljene naknade u obliku viška marže	40	-
Dobit ili gubitak (dobitak od prijenosa)	-	90
Obveza	-	1.065
Primljeni novac	9.115	-
Ukupno	10.155	10.155

Odmah nakon transakcije, knjigovodstvena vrijednost imovine je 2.040 novčanih jedinica i sastoji se od 1.000 novča-

nih jedinica raspoređenog troška od zadržanog dijela i 1.040 novčanih jedinica koje predstavljaju nastavak kontinuiranog sudjelovanja na temelju subordiniranja zadržanog udjela subjekta za gubitke od zajma (koji uključuje višak od marže u iznosu od 40 novčanih jedinica).

U sljedećim razdobljima subjekt priznaje naknadu primljenu za kreditno poboljšanje (65 novčanih jedinica) po osnovi vremenskog udjela, obračunava kamatu na priznatu imovinu primjenom metode efektivne kamate i priznaje sva umanjenja vrijednosti zajma priznate imovine. Kao primjer posljednjeg, pretpostavimo da u sljedećoj godini postoji gubitak od umanjenja vrijednosti zajma u iznosu od 300 novčanih jedinica. Subjekt umanjuje svoju priznatu imovinu za 600 novčanih jedinica (300 novčanih jedinica koje se odnose na zadržani udio subjekta i 300 novčanih jedinica koje se odnose na nastavak kontinuiranog sudjelovanja koji proizlazi iz subordiniranja zadržane po gubicima iz zajma) i smanjuje svoju priznatu obvezu za 300 novčanih jedinica. Neto rezultat se priznaje u dobit ili gubitak kao umanjenje vrijednosti zajma od 300 novčanih jedinica.

Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine (točka 38.)

- VP53. Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine priznaje se primjenom računovodstva na datum trgovanja ili računovodstva na datum namire kako je opisano u točkama VP55 i VP56. Primijenjena metoda dosljedno se primjenjuje na sve transakcije kupnje i prodaje financijske imovine koje pripadaju istoj kategoriji financijske imovine kako je definirano točkom 9. U tu svrhu, imovina namijenjena trgovanju predstavlja zasebnu kategoriju imovine koja se vodi po fer vrijednosti unutar računa dobiti i gubitka.
- VP54. Ugovor koji zahtijeva ili dozvoljava neto podmirenje promjene vrijednosti ugovora nije redovni ugovor. Naprotiv, takav ugovor se priznaje kao derivativ u razdoblju između datuma trgovanja i datuma namire.
- VP55. Datum trgovanja je datum na koji se je subjekt obvezao na kupnju ili prodaju određene imovine. Računovodstvo na datum trgovanja odnosi se na (a) priznavanje imovine koja treba biti primljena i obveze koja treba biti plaćena na datum trgovanja i (b) prestanak priznavanja imovine koja je prodana, priznavanje dobitaka ili gubitaka od prodaje i priznavanje potraživanja od kupca za plaćanje na datum trgovanja. Općenito, kamata se ne počinje obračunavati na imovinu i povezanu obvezu do datuma namire kada se prenose prava vezana uz istu.
- VP56. Datum namire je datum na koji je imovina isporučena subjektu ili na koji je subjekt imovinu isporučio. Obračun na datum namire odnosi se na (a) priznavanje imovine na dan kada je ista primljena od strane subjekta i (b) prestanak priznavanja imovine i priznavanje dobitaka ili gubitaka od prodaje na dan isporuke iste od strane subjekta. Kod primjene računovodstva na datum namire subjekt priznaje sve promjene fer vrijednosti imovine koja treba biti primljena tijekom razdoblja između datuma trgovanja i datuma namire na isti način na koji priznaje stečenu imovinu. Drugim riječima, promjena vrijednosti ne priznaje se za imovinu koja se vodi po trošku stjecanja ili amortiziranom trošku. Ista se priznaje u dobit ili gubitak za imovinu klasificiranu kao financijska imovina po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, odnosno u rezervama za imovinu klasificiranu kao imovina raspoloživa za prodaju.

Prestanak priznavanja financijske obveze (točke 39.-42.)

- VP57. Financijska obveza (ili dio obveze) je nestala kada dužnik:
- podmiri obvezu (ili dio obveze) prema kreditoru, obično isplatom novca, druge financijske imovine, dobara ili usluga, ili
 - se zakonski oslobodi primarne odgovornosti za obvezu (ili dio obveze) putem pravnog procesa ili od strane kreditora. (Ako je dužnik dao jamstvo, ovaj uvjet još uvijek može biti zadovoljen.)
- VP58. Ako izdavatelj dužničkog instrumenta ponovno otkupi taj instrument, dug je nestao iako izdavatelj predstavlja kreatora tržišta tog instrumenta ili namjerava ponovno prodati isti u bliskoj budućnosti.
- VP59. Plaćanje trećoj osobi uključujući fondove (koje se ponekad naziva »inherentno poništenje« samo po sebi ne oslobađa dužnika od njegove primarne dužnosti prema kreditoru, u nedostatku zakonskog oslobođenja.
- VP60. Ako dužnik izvrši plaćanje trećoj osobi kako bi ona preuzela obvezu i obavijesti svojeg kreditora da je treća osoba preuzela njegovo dugovanje, dužnik ne prestaje priznavati obvezu iz dugovanja ako nisu zadovoljeni uvjeti iz točke VP57(b). Ako dužnik izvrši plaćanje trećoj osobi za preuzimanje obveze i zakonski bude oslobođen obveze prema kreditoru, dužnik je podmirio svoje dugovanje. Međutim, ako dužnik pristane na plaćanje duga trećoj osobi ili direktno svom originalnom kreditoru, dužnik priznaje novu obvezu dugovanja prema trećoj osobi.
- VP61. Iako zakonsko oslobođenje, temeljem pravnog procesa ili od strane kreditora, rezultira prestankom priznavanja obveze, subjekt može priznati novu obvezu ako nisu zadovoljeni kriteriji prestanka priznavanja prenesene financijske imovine iz točaka 15-37. Ako ti kriteriji nisu zadovoljeni prenesena imovina ne prestaje se priznavati, a subjekt priznaje novu obvezu koja se odnosi na prenesenu imovinu.
- VP62. Prema točki 40, uvjeti su značajno različiti ako je diskontirana sadašnja vrijednost novčanih tokova prema novim uvjetima, uključujući sve plaćene naknade, umanjena za sve naknade primljene i diskontirane primjenom originalne efektivne kamatne stope, 10% različita od snižene sadašnje vrijednosti preostalih novčanih tokova originalne financijske obveze. Ako se razmjena dužničkih instrumenata ili izmjena uvjeta računovodstveno priznaje kao nestanak, svi nastali troškovi ili naknade priznaju se kao dio dobiti ili gubitka od podmirenja. Ako navedena razmjena ili izmjena nije računovodstveno priznata kao nestanak, svi nastali troškovi ili naknade usklađuju se s knjigovodstvenom vrijednosti obveze i amortiziraju se tijekom preostalog razdoblja trajanja izmijenjene obveze.
- VP63. U nekim slučajevima kreditor oslobađa dužnika od njegove sadašnje obveze izvršenja plaćanja, ali dužnik preuzima obvezu davanja jamstva da će izvršiti plaćanje u slučaju nepodmirenja obveza od strane osobe primarno odgovorne za podmirenje obveze. U takvim okolnostima dužnik:
- priznaje novu financijsku obvezu na temelju fer vrijednosti njegove obveze davanja jamstva, i
 - priznaje dobitak ili gubitak na temelju razlike između (i) plaćenih primitaka i (ii) knjigovodstvene vrijednosti originalne financijske obveze umanjene za iznos fer vrijednosti nove financijske obveze.

Mjerenje (točke 43.-70.)**Početno mjerenje financijske imovine i financijskih obveza (točka 43.)**

VP64. Fer vrijednost financijskog instrumenta kod početnog priznavanja je, uobičajeno, cijena transakcije (tj. fer vrijednost plaćene ili primljene naknade, vidi također točku VP76). Međutim, ako je dio primljene ili plaćene naknade namijenjen u druge svrhe, a ne financijskom instrumentu, fer vrijednost financijskog instrumenta se procjenjuje upotrebom tehnike procjene (vidi točke VP74-VP79). Na primjer, fer vrijednost dugoročnog nekamatonskog zajma ili potraživanja može se procijeniti kao sadašnja vrijednost svih budućih novčanih primitaka diskontiranih primjenom prevladavajuće tržišne kamatne stope (tržišnih kamatnih stopa) za slični instrument (slične valute u pogledu uvjeta, vrste kamatne stope i drugih faktora) sa sličnim kreditnim rejtingom. Sve dodatne posudbe predstavljaju trošak ili smanjenje dobiti ako iste ne udovoljavaju zahtjevima priznavanja poput nekih drugih vrsta imovine.

VP65. Ako subjekt kreira zajam s van-tržišnom kamatnom stopom (npr. 5% kada je tržišna stopa za sličan zajam 8%) i kao kompenzaciju unaprijed primi naknadu, subjekt priznaje zajam po fer vrijednosti, tj. umanjen za naknadu koju prima. Subjekt priznaje diskont u dobit ili gubitak primjenom metode efektivne kamatne stope.

Naknadno mjerenje financijske imovine (točke 45. i 46.)

VP66. Ako se financijski instrument koji je prethodno bio priznat kao financijska imovina mjeri po fer vrijednosti i njegova fer vrijednost padne ispod nule, isti, u skladu s točkom 47, predstavlja financijsku obvezu.

VP67. U sljedećem je primjeru prikazan računovodstveni tretman za transakcijske troškove prilikom početnog i naknadnog mjerenja financijske imovine raspoložive za prodaju. Imovina je kupljena za 100 novčanih jedinica i kupovnu proviziju od 2 novčane jedinice. Imovina se početno priznaje u vrijednosti od 102 novčane jedinice. Kraj izvještajnog razdoblja je jedan dan kasnije, kada kotirana tržišna cijena imovine iznosi 100 novčanih jedinica. Kad bi se imovina prodala, plaćena provizija iznosila bi 3 novčane jedinice. Utvrđena vrijednost imovine na taj datum iznosi 100 novčanih jedinica (ne uzimajući u obzir moguće provizije prilikom prodaje), a gubitak od 2 novčane jedinice priznaje se u rezervama. Ako financijska imovina raspoloživa za prodaju ima fiksna ili utvrđiva plaćanja, transakcijski troškovi amortiziraju se u dobit ili gubitak upotrebom metode efektivne kamate. Ako financijska imovina raspoloživa za prodaju nema fiksnu ili utvrđivu otplatu, transakcijski troškovi se priznaju u dobit ili gubitak prilikom prestanka priznavanja imovine ili prilikom umanjenja vrijednosti iste.

VP68. Instrumenti klasificirani kao zajmovi i potraživanja mjere se po amortiziranom trošku ne uzimajući u obzir namjeru subjekta da drži iste do dospijeca.

Razmatranje mjerenja po fer vrijednosti (točke 48. i 49.)

VP69. Definicija fer vrijednosti temelji se na pretpostavci da subjekt posluje po principu neograničenog vremena poslovanja te nema namjeru ili potrebu likvidirati, značajno ograničiti ubujam svog poslovanja ili ući u transakciju prema nepovoljnim uvjetima. Fer vrijednost, stoga, nije iznos koji bi subjekt primio ili platio unutar nametnute transakcije,

neželjene likvidacije ili rasprodaje robe radi plaćanja dugova. Međutim, fer vrijednost odražava kreditnu kvalitetu instrumenta.

VP70. U ovom su Standardu upotrebljeni pojmovi »cijena ponude« (»bid price«) i »cijena potražnje« (»asking price«) (koja se ponekad naziva »trenutnom cijenom potražnje«) u kontekstu cijena koje kotiraju na tržištu i pojam marže ponude-potražnje (»bid ask spread«) kako bi se uključili jedino transakcijski troškovi. Ostala usklađenja u svrhu svodenja na iznos fer vrijednosti (npr. vezano za kreditni rizik druge ugovorne strane) nisu obuhvaćena pojmom »bid ask spread«.

Aktivno tržište: cijena koja kotira na aktivnom tržištu

VP71. Smatra se da financijski instrument kotira na aktivnom tržištu ako su kotirane cijene neposredno i redovno raspoložive na aktivnom tržištu, od trgovca, brokera, poslovne grupe, agencije za regulaciju cijena ili zakonodavne agencije, i ako te cijene predstavljaju stvarne i redovno nastale transakcije prema tržišnim uvjetima. Fer vrijednost se definira na temelju cijene ugovorene između informiranog kupca i informiranog prodavatelja unutar transakcije po tržišnim uvjetima. Cilj utvrđivanja fer vrijednosti financijskog instrumenta kojim se trguje na aktivnom tržištu je postizanje cijene po kojoj bi transakcija tim instrumentom nastala na datum izvještaja o financijskom položaju (tj. bez izmjene ili preformatiranja instrumenta) na najpovoljnijem tržištu kojem subjekt ima neposredan pristup. Međutim, subjekt usklađuje cijenu na najpovoljnijem tržištu kako bi ista odražavala razlike kreditnog rizika povezane strane između instrumenata kojima se trguje na aktivnom tržištu i instrumenata koji se procjenjuju. Postojanje javnih kotacija cijena na aktivnom tržištu predstavlja najbolji dokaz o fer vrijednosti te ako iste postoje, koriste se za mjerenje financijske imovine ili financijske obveze.

VP72. Odgovarajuća kotirana tržišna cijena određene imovine u posjedu subjekta ili obveze koja se treba isporučiti, obično predstavlja sadašnju cijenu ponude te, ako se radi o imovini koja treba biti kupljena ili obveze subjekta, cijenu potražnje. Ako subjekt ima imovinu i obveze za prijebor tržišnog rizika, subjekt može koristiti srednju tržišnu cijenu kao osnovu za utvrđivanje fer vrijednosti pozicija rizika koje se prebivaju i primijeniti cijenu ponude, odnosno cijenu potražnje na neto otvorenu poziciju. Ako sadašnje cijene ponude i potražnje nisu dostupne, cijena posljednje transakcije dokazuje sadašnju fer vrijednost pod uvjetom da nije bilo značajnih promjena ekonomskih okolnosti od razdoblja provedbe transakcije. Ako su se uvjeti nakon razdoblja provedbe transakcije promijenili (npr. promjena nerizične kamatne stope kao posljedica nedavne kotacije cijena korporativnih obveznica), fer vrijednost predstavlja promjenu uvjeta u odnosu na sadašnje cijene ili stope za slične financijske instrumente, po potrebi. Slično tome, ako subjekt može dokazati da posljednja cijena transakcije ne predstavlja fer vrijednost (npr. jer je ista odražavala iznos koji bi subjekt primio ili platio u slučaju nametnute transakcije, neželjene likvidacije ili rasprodaje robe radi plaćanja dugova), ta cijena se usklađuje. Fer vrijednost portfelja financijskih instrumenata predstavlja rezultat više dijelova instrumenta i njegove kotirane cijene. Ako za financijski instrument u cjelini ne postoji javna kotacija na aktivnom tržištu, nego aktivno tržište postoji samo za njegove komponente, fer vrijednost se utvrđuje na temelju odgovarajućih tržišnih cijena pripadajućih komponenti.

VP73. Ako stopa (a ne cijena) kotira na aktivnom tržištu, subjekt koristi tu kotiranu tržišnu stopu kao ulaznu varijablu tehnike procjene prilikom utvrđivanja fer vrijednosti. Ako kotirana tržišna stopa ne uključuje kreditni rizik ili druge faktore koje bi sudionici na tržištu uključivali u procjenu instrumenta, subjekt usklađuje te faktore.

Neaktivno tržište: tehnika procjene

VP74. Ako tržište financijskog instrumenta nije aktivno, subjekt utvrđuje fer vrijednost primjenom tehnike procjene. Tehnike procjene uključuju korištenje nedavnih tržišnih transakcija između informiranih i spremnih strana, ako je moguće, referencu na sadašnju fer vrijednost drugog suštinski sličnog instrumenta, analizu diskontiranih novčanih tokova i cjenovne modele opcija. Ako postoji tehnika procjene koju obično primjenjuju sudionici na tržištu u svrhu utvrđivanja cijene instrumenta i dokazano je da ta tehnika pruža pouzdanu procjenu cijena na aktivnom tržištu transakcija, subjekt primjenjuje tu tehniku.

VP75. Cilj primjene tehnike procjene je utvrditi koja bi bila cijena transakcije na datum mjerenja po tržišnim uvjetima, motivirana uobičajenim poslovnim razmatranjima. Fer vrijednost se procjenjuje na temelju rezultata tehnike procjene u kojoj su maksimalno upotrebljeni tržišni ulazni podaci i koja se što je manje moguće oslanja na ulazne podatke specifične za pojedini subjekt. Očekuje se da će se tehnikom procjene postići realna procjena fer vrijednosti ako (a) ista s razumnom točnošću pokazuje kakvu bi cijenu tržište postavilo za isti instrument i (b) ulazni podaci tehnike procjene s razumnom točnošću predstavljaju tržišna očekivanja i mjerenja faktora povrata rizika uključenih u financijski instrument.

VP76. Stoga, tehnika procjene (a) obuhvaća sve faktore koje bi sudionici na tržištu razmatrali prilikom određivanja cijene i (b) u skladu je s prihvaćenim ekonomskim metodologijama za utvrđivanje cijena financijskih instrumenata. Subjekt periodički testira točnost tehnika i testira ih na valjanost upotrebom cijena bilo koje od vidljivih trenutnih tržišnih transakcija istog instrumenta (tj. bez promjene ili preformuliranja) ili na osnovi raspoloživih vidljivih tržišnih podataka. Subjekt uzima podatke s istog tržišta na kojem je instrument nastao ili na kojem je kupljen. Najbolji pokazatelj fer vrijednosti financijskog instrumenta kod početnog priznavanja je cijena transakcije (tj. fer vrijednost plaćene ili primljene naknade) osim ako se fer vrijednost tog instrumenta ne dokazuje usporedbom s drugim trenutnim vidljivim tržišnim transakcijama istog instrumenta (tj. bez promjene ili preformuliranja) ili se temelji na tehnici procjene čije varijable uključuju isključivo vidljive tržišne podatke.

VP77. Početno stjecanje ili nastanak financijske imovine ili preuzimanje financijske obveze je tržišna transakcija koja predstavlja osnovu za procjenu fer vrijednosti financijskog instrumenta. Posebno, ako je financijski instrument dužnički instrument (poput zajma), njegova fer vrijednost može se utvrditi povezivanjem istog s tržišnim uvjetima koji su postojali na datum stjecanja ili nastanka istog i sadašnjih tržišnih uvjeta ili kamatnih stopa koje subjekt ili drugi trenutno primjenjuju za slične dužničke instrumente (tj. slično preostalo razdoblje dospijeca, uzorak novčanih tokova, valuta, kreditni rizik, zalog ili kamatna osnova). Alternativno, pod uvjetom da nema promjene kreditnog rizika dužnika i primjenjivih kreditnih marži nakon nastanka dužni-

kog instrumenta, procjena sadašnje tržišne kamatne stope može se izračunati primjenom osnovne kamatne stope koja odražava bolju kreditnu kvalitetu nego relevantni dužnički instrument, održavanjem konstantnih kreditnih marži te usklađivanjem promjena osnovne kamatne stope od datuma nastanka. Ako su se nakon posljednje tržišne transakcije okolnosti promijenile, povezana promjena fer vrijednosti financijskog instrumenta koja se procjenjuje utvrđuje se u odnosu na sadašnje cijene ili stope za sličan financijski instrument, sa svim potrebnim usklađenjima, za sve razlike od instrumenta koji se procjenjuje.

VP78. Iste informacije možda neće biti raspoložive na svaki datum mjerenja. Na primjer, na datum na koji subjekt daje zajam ili stječe dužnički instrument s kojim se ne trguje aktivno, cijena transakcije subjekta odgovara tržišnoj cijeni. Međutim, možda neće biti novih informacija o transakciji na sljedeći datum mjerenja i, iako subjekt može utvrditi opću razinu tržišnih kamatnih stopa, subjekt ne može znati koju bi razinu kreditnog ili drugog rizika tržišni sudionici uzeli u obzir pri utvrđivanju cijene instrumenta na taj datum. Subjekt možda neće imati informacija nakon posljednje transakcije na temelju kojih bi utvrdilo isto odgovarajuću kreditnu maržu osnovne kamatne stope koji bi bio primijenjen za utvrđivanje stope diskonta za izračun sadašnje vrijednosti. Bilo bi razumno zaključiti, u nedostatku dokaza koji bi ukazivali na suprotno, da nije bilo promjena u marži koja je postojala na datum davanja zajma. Međutim, od subjekta bi se očekivalo da se potruži utvrditi ima li dokaza o postojanju promjena takvih faktora. Ako dokazi o promjenama postoje, subjekt treba razmotriti učinke promjena prilikom utvrđivanja fer vrijednosti financijskog instrumenta.

VP79. Kod primjene analize diskontiranog novčanog toka, subjekt upotrebljava jednu ili više kamatnih stopa koje odgovaraju prevladavajućim stopama povrata financijskih instrumenata koji imaju suštinski iste uvjete i obilježja, uključujući kreditnu kvalitetu instrumenta, preostalo razdoblje tijekom kojeg je ugovorna kamatna stopa fiksna, razdoblje preostalo do otplate kapitala i valutu u kojoj će plaćanja biti izvršena. Kratkoročne obveze i potraživanja koji nemaju naznačenu kamatnu stopu mogu se mjeriti prema originalnom iznosu fakture ako učinak diskonta nije značajan.

Neaktivno tržište: vlasnički instrumenti

VP80. Fer vrijednost ulaganja u vlasničke instrumente, čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu i derivativi koji su s njima povezani te se moraju podmiriti isporukom takvih vlasničkih instrumenata (vidi točke 46 (c) i 47), može se pouzdanom izmjeriti ako (a) promjenjivost unutar razumnog niza procjena fer vrijednosti nije značajna za taj instrument ili (b) izvjesnost različitih procjena unutar niza može se razumno procijeniti i upotrijebiti prilikom procjene fer vrijednosti.

VP81. Brojne su situacije u kojima promjenjivost unutar niza razumnih procjena fer vrijednosti ulaganja u vlasničke instrumente koji ne kotiraju na aktivnom tržištu i povezane derivative koji moraju biti podmireni isporukom takvih vlasničkih instrumenata koji ne kotiraju na aktivnom tržištu (vidi točke 46 (c) i 47) vjerojatno neće biti značajne. Obično je moguće procijeniti fer vrijednost financijske imovine koju je subjekt kupio od treće strane. Međutim, ako je niz razumnih procjena fer vrijednosti značajan i izvjesnost

različitih procjena ne može se razumno procijeniti, subjekt nije u mogućnosti mjeriti instrument po fer vrijednosti.

Ulazni podaci tehnika procjene

VP82. Odgovarajuća tehnika za procjenjivanje fer vrijednosti određenog financijskog instrumenta uključuje vidljive tržišne podatke o tržišnim uvjetima i ostale faktore koji bi mogli utjecati na fer vrijednost instrumenta. Fer vrijednost financijskog instrumenta temelji se na jednom ili više sljedećih faktora (uz vjerojatno još neke dodatne faktore).

- (a) Vremenska vrijednost novca (tj. osnovna ili nerizična kamatna stopa). Osnovne kamatne stope obično se mogu izračunati iz vidljivih cijena državnih obveznica i obično su objavljene u financijskim publikacijama. Ove se stope obično mijenjaju sukladno očekivanim datumima planiranih novčanih tokova kretanjem kroz krivulju stope povrata kamatnih stopa za različita vremenska razdoblja. Zbog praktičnosti, subjekt može primijeniti široko prihvaćenu i odmah vidljivu opću kamatnu stopu poput LIBORa ili kamatnog swapa kao osnovnu stopu. (Budući da LIBOR nije nerizična kamatna stopa, usklađenje kreditnog rizika odgovarajućeg financijskog instrumenta utvrđuje se usporedbom njegovog kreditnog rizika s kreditnim rizikom ove osnovne kamatne stope.) U nekim zemljama središnje državne obveznice mogu imati značajan kreditni rizik i ne mogu predstavljati stabilnu osnovnu kamatnu stopu za instrumente denominirane u toj valuti. Neki subjekti u ovim zemljama mogu imati bolji kreditni položaj i nižu stopu kreditiranja od središnje vlade. U takvim slučajevima, osnovna kamatna stopa može se adekvatnije utvrditi usporedbom s kamatnim stopama najviše rangiranih korporativnih obveznica izdanih u valuti tog područja.
- (b) Kreditni rizik. Utjecaj kreditnog rizika na fer vrijednost (tj. premiju iznad osnovne kamatne stope kreditnog rizika) može se izračunati iz vidljivih tržišnih cijena instrumenata kojima se trguje, koji imaju različitu kreditnu kvalitetu ili iz vidljivih kamatnih stopa koje obračunavaju davatelji na zajmove različitih kreditnih rejtinga.
- (c) Cijene tečaja stranih valuta. Aktivna tržišta stranih valuta postoje za većinu glavnih valuta i tečajevi se kotiraju dnevno u financijskim publikacijama.
- (d) Robne cijene. Za većinu robe postoje vidljive tržišne cijene.
- (e) Cijene glavnih instrumenata. Cijene (i indeksi cijena) vlasničkih instrumenata kojima se trguje, na nekim su tržištima odmah vidljive. Tehnike koje se temelje na fer vrijednosti mogu biti upotrijebljene za procjenu trenutne tržišne cijene vlasničkih instrumenata za koje ne postoje vidljive cijene.
- (f) Pokazatelji promjene cijena (volatilnosti) (tj. jačina budućih promjena cijene financijskog instrumenta ili druge stavke). Pokazatelji promjene cijena sredstava kojima se aktivno trguje na tržištu mogu obično biti s razumnom točnošću procijenjene na temelju povijesnih tržišnih podataka ili primjenom volatilnosti pretpostavljaju sadašnjim tržišnim cijenama.
- (g) Rizik prijevremenog podmirenja i rizik odustajanja. Očekivani obrasci prijevremenog podmirenja financij-

ske imovine i očekivani obrasci odustajanja od financijskih obveza mogu se procijeniti na temelju povijesnih podataka. (Fer vrijednost financijske obveze od koje druga strana može odustati ne može biti manja od sadašnje vrijednosti iznosa od kojeg se odustaje i vidi točku 49).

- (h) Troškovi servisiranja financijske imovine ili financijske obveze. Troškovi servisiranja mogu se procijeniti usporedbom sa sadašnjim naknadama koje naplaćuju drugi sudionici na tržištu. Ako su troškovi servisiranja financijske imovine ili financijske obveze značajni i drugi bi sudionici na tržištu također bili suočeni sa sličnim troškovima, izdavatelj treba razmotriti iste prilikom utvrđivanja fer vrijednosti te financijske imovine ili financijske obveze. Vjerojatno je da je fer vrijednost po zasnivanju ugovornog prava na buduće naknade jednaka originalnoj cijeni koja je plaćena za iste, osim ako buduće naknade i povezani troškovi nisu u skladu s tržišnim usporednim podacima.

Dobici i gubici (točke 55.-57.)

VP83. Subjekt primjenjuje MRS 21 na financijsku imovinu i financijske obveze koje, u skladu s MRS-om 21, predstavljaju monetarne stavke koje su denominirane u stranoj valuti. Prema MRS-u 21 svi dobiti i gubici od tečajnih razlika monetarne imovine i monetarnih obveza priznaju se u dobit ili gubitak. Iznimka je monetarna stavka definirana kao instrument zaštite unutar zaštite novčanog toka (vidi točke 95-101) ili zaštite neto ulaganja (vidi točku 102). U svrhu priznavanja dobitaka i gubitaka od tečajnih razlika prema MRS-u 21, monetarna imovina raspoloživa za prodaju tretira se kao da se vodi po amortiziranom trošku u stranoj valuti. Sukladno tome, za takvu financijsku imovinu tečajne razlike koje proizlaze iz promjena amortiziranog troška priznaju se u dobit ili gubitak, a ostale razlike u knjigovodstvenoj vrijednosti priznaju se u skladu s točkom 55(b). Kod financijske imovine raspoložive za prodaju koja, prema MRS-u 21, nije monetarna imovina (na primjer vlasnički instrumenti) dobitak ili gubitak koji se priznaje direktno u rezervama, prema zahtjevima točke 55(b), uključuje svaku povezanu valutnu komponentu. Ako postoji odnos zaštite između nederivativne monetarne stavke i nederivativne monetarne obveze, promjene valutne komponente tih financijskih instrumenata priznaju se u dobit ili gubitak.

Umanjenje vrijednosti i nemogućnost naplate financijske imovine (točke 58.-70.)

Financijska imovina koja se vodi po amortiziranom trošku (točke 63.-65.)

VP84. Umanjenje vrijednosti financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku mjeri se primjenom originalne efektivne kamatne stope financijskog instrumenta jer bi diskontiranje sadašnjom tržišnom kamatnom stopom inače rezultiralo mjerenjem po fer vrijednosti financijske imovine koja se inače mjeri po amortiziranom trošku. Ako je došlo do ponovnih pregovora o uvjetima zajma, potraživanja ili ulaganja koje se drži do dospijeca, ili su isti na drugi način izmijenjeni zbog financijskih teškoća posuditelja ili izdavatelja, umanjeno vrijednosti mjeri se primjenom izvorne efektivne kamatne stope prije izmjene uvjeta. Novčani tokovi koji se odnose na kratkoročna potraživanja ne diskontiraju se ako učinak diskonta nije značajan. Ako zajam, potraživanje ili ulaganje koje se drži do dospijeca ima promjenjivu kamatnu stopu, stopa diskonta za mjerenje gubitka od umanjenja vrijednosti prema točki 63, predstavlja sadašnju efektivnu

kamatnu stopu (stope) utvrđenom prema ugovoru. Zbog praktičnosti, vjerovnik može mjeriti umanjene vrijednosti financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku na temelju fer vrijednosti instrumenta, primjenom vidljive tržišne cijene. Izračun sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova financijske imovine u zalogu odražava novčane tokove koji mogu nastati iz ovrhe umanjene za troškove dobivanja i prodaje zaloga, bez obzira na izvjesnost ovrhe.

- VP85. Proces procjene gubitaka od umanjenja vrijednosti uključuje sve kreditne izloženosti, ne samo one s niskom kreditnom kvalitetom. Na primjer, ako subjekt upotrebljava interni sustav rangiranja kredita, u obzir treba uzimati sve kreditne kategorije, ne samo one koje odražavaju ozbiljno pogoršanje kreditne kvalitete.
- VP86. Proces procjene iznosa gubitka od umanjenja vrijednosti može rezultirati jedinstvenim iznosom ili nizom mogućih iznosa. U drugom navedenom slučaju subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti koji je jednak najboljoj procjeni unutar niza, uzimajući u obzir sve relevantne informacije o uvjetima važećim na datum izvještaja o financijskom položaju, raspoložive prije izdavanja financijskih izvještaja.
- VP87. U svrhu zajedničke procjene umanjenja vrijednosti, financijska imovina grupira se na temelju sličnih obilježja kreditnog rizika koje dokazuju dužnikovu mogućnost da plati sve nepodmirene iznose u skladu s uvjetima ugovora (na primjer, na temelju procjene kreditnog rizika ili procesa rangiranja koji uzima u obzir vrstu imovine, industriju, zemljopisnu lokaciju, vrstu zaloga, status dospjeća i ostale relevantne faktore). Izabrana obilježja značajna su za procjenu budućih novčanih tokova grupa takve imovine jer isti ukazuju na dužnikovu mogućnost plaćanja svih nepodmirenih iznosa sukladno ugovorenim uvjetima za imovinu koja se procjenjuje. Međutim, vjerojatnost gubitka ili druge statistike koja se odnosi na gubitak razlikuju se na razini grupe vezano za (a) imovinu koja je pojedinačno procijenjena u svrhu umanjenja vrijednosti, a čija vrijednost nije umanjena i (b) imovinu koja nije pojedinačno procijenjena za potrebe umanjenja vrijednosti te kod koje bi se stoga mogli zahtijevati različiti iznosi umanjenja vrijednosti. Ako subjekt nema grupu imovine sa sličnim obilježjima rizika, subjekt ne provodi dodatnu procjenu.
- VP88. Gubici od umanjenja vrijednosti priznati na razini grupe, predstavljaju korak koji prethodi identifikaciji gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine unutar grupe financijske imovine koja je zajedno procijenjena u svrhu umanjenja vrijednosti. Odmah nakon što postanu raspoložive informacije o specifičnim gubicima nastalim od umanjenja vrijednosti imovine koja je zasebno procijenjena, ta se imovina uklanja iz grupe.
- VP89. Budući novčani tokovi grupe financijske imovine koja se procjenjuje zajedno u svrhu umanjenja vrijednosti, procjenjuju se na temelju iskustva povijesnog troška za imovinu čija su obilježja kreditnog rizika slična onima unutar grupe. Subjekti koji nemaju zasebno vlastito iskustvo o gubitku ili imaju nedovoljno iskustvo, upotrebljavaju iskustvo drugih sličnih subjekata unutar grupe za usporedive grupe financijske imovine. Iskustvo povijesnog gubitka usklađuje se na temelju trenutno vidljivih podataka kako bi odražavalo učinke trenutno važećih uvjeta koji nisu utjecali na razdoblje na kojem se iskustvo povijesnog gubitka temelji te kako bi uklonilo utjecaj uvjeta iz prošlih razdoblja koji sada više ne postoje. Procjene promjena budućih novčanih tokova odražavaju i mijenjaju se iz razdoblja u razdoblje sukladno

promjenama povezanih vidljivih podataka (poput promjene stope nezaposlenosti, cijena nekretnina, cijena robe, statusa plaćanja ili drugih faktora koji ukazuju na nastale troškove u grupi i njihovu jačinu). Metodologija i pretpostavke upotrebljene za procjenu budućih novčanih tokova redovno se pregledavaju kako bi se smanjile razlike između procijenjenih gubitaka i stvarnog iskustva vezano za gubitke.

- VP90. Kao primjer primjene točke VP89, subjekt može utvrditi, na temelju povijesnog iskustva, da je jedan od glavnih razloga neispunjenja obveza iz zajma po osnovi kreditne kartice smrt posuditelja. Subjekt može primijetiti da se stopa smrtnosti iz godine u godinu ne mijenja. Usprkos tome, neki od posuditelja unutar grupe zajmova po osnovi kreditne kartice mogli su umrijeti te godine, što ukazuje da je kod tih zajmova došlo do gubitka od umanjenja vrijednosti čak i ako, na kraju godine, subjektu još nije poznato koji su točno posuditelji umrli. Bilo bi prikladno priznati gubitak od umanjenja vrijednosti za ove »nastale, ali neprijavljene« gubitke. Međutim, ne bi bilo prikladno priznati gubitak od umanjenja vrijednosti za slučajeve smrti koji se očekuju u budućem razdoblju jer relevantan događaj povezan s gubitkom (smrt posuditelja) nije još nastao.
- VP91. Kod primjene stopa povijesnog gubitka kod procjene budućih novčanih tokova, važno je da se informacije o stopama povijesnog gubitka primjenjuju na grupe koje su definirane na način koji odgovara grupama za koje su stope povijesnog gubitka razmatrane. Stoga, primijenjena metoda bi trebala omogućiti svakoj grupi povezivanje s informacijama o prošlom iskustvu gubitka unutar grupa imovine sa sličnim obilježjima kreditnog rizika i relevantnim vidljivim podacima koji odražavaju trenutne uvjete.
- VP92. Pristupi koji se temelje na formulama ili statističke metode mogu se upotrijebiti za utvrđivanje gubitaka od umanjenja vrijednosti unutar grupe financijske imovine (npr. manji zajmovi) sve dok su isti u skladu sa zahtjevima iz točaka 63-65 i VP87-VP91. Svaki upotrijebljeni model uključivao bi učinak vremenske vrijednosti novca, razmatrao novčane tokove za cijeli preostali vijek trajanja imovine (ne samo narednu godinu), razmatrao ročnost zajmova unutar portfelja i ne bi uzrokovao nastanak gubitka od umanjenja vrijednosti kod početnog priznavanja financijske imovine.

Prihod od kamata nakon priznavanja umanjenja vrijednosti

- VP93. Kada je financijska imovina ili grupa slične financijske imovine otpisana kao rezultat gubitka od umanjenja vrijednosti, prihod od kamata se nakon toga priznaje primjenom kamatne stope koja je upotrijebljena za diskontiranje budućih novčanih tokova za potrebe mjerenja gubitka od umanjenja vrijednosti.

Zaštita (točke 71. – 102.)

Instrumenti zaštite (točke 72. – 77.)

Instrumenti koji udovoljavaju definiciji instrumenata zaštite

- VP94. Potencijalni gubitak od opcije koju subjekt izdaje može biti značajno veći od potencijalnog dobitka na vrijednosti povezane zaštićene stavke. Drugim riječima, izdana opcija nije učinkovita u smanjenju izloženosti zaštićene stavke dobitku ili gubitku. Izdana opcija se stoga ne smatra instrumentom zaštite osim ako je namijenjena prijeboju s opcijom kupnje, uključujući opciju koja je ugrađena u drugi financijski instrument (na primjer, izdanu opciju kupnje upotrijebljenu za zaštitu obveze koja se može otkupiti). Suprotno tome, kupljena opcija ima potencijalne dobitke koji su jednaki ili veći od gubitaka i stoga ima mogućnost smanjiti izloženost

dobiti ili gubitka od promjena fer vrijednosti ili novčanih tokova. Sukladno tome, ista može udovoljavati definiciji instrumenta zaštite.

- VP95. Ulaganje koje se drži do dospijeca knjiženo po amortiziranim trošku može se definirati kao instrument zaštite unutar zaštite valutnog rizika.
- VP96. Ulaganje u vlasnički instrument koji ne kotira na aktivnom tržištu ne vodi se po fer vrijednosti jer njegova fer vrijednost ne može biti pouzdano izmjerena ili derivativ koji je povezan i mora biti podmiren isporukom takvog vlasničkog instrumenta koji ne kotira na aktivnom tržištu (vidi točke 46 (c) i 47) ne može biti definiran kao instrument zaštite.
- VP97. Vlastiti glavnički instrumenti subjekta nisu financijska imovina ni financijske obveze te se stoga ne mogu smatrati instrumentima zaštite.

Zaštićene stavke (točke 78.-84.)

Stavke koje udovoljavaju definiciji zaštićene stavke (točke 78.-80.)

- VP98. Čvrsta ugovorna obveza stjecanja poslovanja unutar poslovnog spajanja ne može biti zaštićena stavka, osim od valutnog rizika, budući da se drugi zaštićeni rizici ne mogu posebno identificirati niti mjeriti. Ovi ostali rizici predstavljaju opće poslovne rizike.
- VP99. Ulaganje metodom udjela ne može biti zaštićena stavka unutar zaštite fer vrijednosti jer se metodom udjela u dobit ili gubitak priznaje udio ulagatelja u dobit ili gubitak pridruženog subjekta, a ne promjena u fer vrijednosti ulaganja. Zbog sličnog razloga ulaganje u konsolidirano ovisno društvo ne može biti zaštićena stavka unutar zaštite fer vrijednosti jer se u konsolidiranom dobit ili gubitak priznaje dobit ili gubitak ovisnog društva, a ne promjene fer vrijednosti ulaganja. Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje je drugačija jer predstavlja zaštitu od izloženosti valutnom riziku, a ne zaštitu fer vrijednosti povezanu s promjenom vrijednosti ulaganja.

Definiranje financijske imovine kao zaštićene stavke (točke 81. i 81A)

- VP99A Ako je dio novčanih tokova od financijske imovine ili financijske obveze definiran kao zaštićena stavka, taj dio mora biti manji od ukupnih novčanih tokova imovine ili obveze. Na primjer, u slučaju obveze s efektivnom kamatnom stopom nižom od LIBOR-a, subjekt ne može definirati (a) dio obveze koji je jednak iznosu kapitala uvećanom za kamatu po LIBOR-u i (b) negativan preostali udio. Međutim, subjekt može definirati sve novčane tokove cijele financijske imovine ili financijske obveze kao zaštićene stavke i zaštititi ih od samo jedne vrste rizika (npr. samo od promjena koje se povezuju s promjenama LIBOR-a). Na primjer, kod financijske obveze čija efektivna kamatna stopa iznosi 100 poena ispod LIBOR-a, subjekt može definirati cjelokupnu obvezu kao zaštićenu stavku (tj. kapital uvećana za kamatu po LIBOR-u i umanjena za osnovnih 100 poena) i zaštititi promjenu fer vrijednosti ili novčanih tokova cjelokupne obveze koja je povezana s promjenama LIBOR-a. Subjekt može također izabrati omjer zaštite drugačiji od omjera jedan na jedan kako bi poboljšao učinkovitost zaštite, kako je opisano u točki VP100.
- VP99B Ako neka zaštita prognozirane transakcije unutar grupe ispunjava kriterije računovodstva zaštite, svaki dobitak ili gubitak priznat u skladu s točkom 95. (a) u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti se reklasificira iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijska usklada u istom razdoblju, odnosno razdobljima u kojem je valutni rizik zaštićene tran-

sakcije utjecao na konsolidiranu dobit ili gubitak Definiranje nefinancijske imovine kao zaštićene stavke (točka 82.)

- VP100. Promjene cijene sastavnog dijela ili komponente nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze obično nemaju predvidiv učinak na cijenu imovine koji se može zasebno izmjeriti, a koji se može usporediti, recimo, s učinkom promjena tržišnih kamatnih stopa na cijenu obveznice. Dakle, nefinancijska imovina ili nefinancijska obveza predstavlja zaštićenu stavku isključivo u cijelosti ili unutar zaštite valutnog rizika. Ako postoji razlika između uvjeta instrumenta zaštite i zaštićene stavke (poput zaštite za predviđenu kupnju brazilske kave na temelju terminskog ugovora o kupnji kolumbijske kave po sličnim uvjetima), ovakav odnos zaštite svejedno može udovoljavati definiciji odnosa zaštite, pod uvjetom da su ispunjeni svi uvjeti iz točke 88, uključujući uvjet o očekivanoj visokoj učinkovitosti zaštite. U tu svrhu iznos instrumenta zaštite može biti veći ili manji od iznosa zaštićene stavke ako isti poboljšava učinkovitost odnosa zaštite. Na primjer, može se provesti regresijska analiza kako bi se utvrdio statistički odnos između zaštićene stavke (npr. transakcije s brazilskom kavom) i instrumenta zaštite (npr. transakcije s kolumbijskom kavom). Ako postoji valjan statistički odnos između dviju navedenih varijabli (tj. između cijene jedinice brazilske i jedinice kolumbijske kave) nagib regresijske linije može se koristiti za utvrđivanje omjera zaštite koji će maksimalizirati očekivanu učinkovitost. Na primjer, ako je nagib regresijske linije 1,02, omjer zaštite koji se temelji na 0,98 količine zaštićenih stavki i 1,00 količine instrumenta zaštite maksimalizira očekivanu učinkovitost. Međutim, odnos zaštite može rezultirati neučinkovitošću koja se priznaje u dobit ili gubitak tijekom razdoblja trajanja odnosa zaštite.

Definiranje grupe imovine kao zaštićene stavke (točke 83. i 84.)

- VP101. Zaštita cjelokupne neto pozicije (npr. neto cjelokupne imovine s fiksnom kamatnom stopom i svih obveza s fiksnom kamatnom stopom sa sličnim dospijecem), a ne samo određene zaštićene stavke, ne udovoljava zahtjevima računovodstva zaštite. Međutim, gotovo isti učinak na dobit ili gubitak od računovodstva zaštite za ovu vrstu odnosa zaštite može se postići definiranjem dijela pripadajućih stavki kao zaštićenih stavki. Na primjer, ako banka ima 100 novčanih jedinica imovine i 90 novčanih jedinica obveza s rizicima i uvjetima slične vrste i zaštititi izloženost neto 10 novčanih jedinica, subjekt može definirati 10 novčanih jedinica te imovine kao zaštićenu stavku. Ova se klasifikacija može primijeniti ako takva imovina i obveze predstavljaju instrumente s fiksnom kamatnom stopom, pri čemu isti predstavljaju zaštitu fer vrijednosti, ili u slučaju instrumenata s promjenjivom kamatnom stopom, predstavljaju zaštitu novčanog toka. Slično tome, ako subjekt ima čvrstu ugovornu obvezu prodaje 90 novčanih jedinica u stranoj valuti, subjekt može zaštititi neto iznos od 10 novčanih jedinica kupnjom derivativa i definiranjem istog kao instrumenta zaštite povezanog s 10 novčanih jedinica unutar čvrste ugovorne obveze od 100 novčanih jedinica.

Računovodstvo zaštite (točke 85.-102.)

- VP102. Kao primjer zaštite fer vrijednosti navodimo zaštitu izloženosti promjenama fer vrijednosti dužničkog instrumenta s fiksnom kamatnom stopom povezanu s promjenama kamatnih stopa. Takvu zaštitu mogu definirati izdavatelj ili imatelj instrumenta.
- VP103. Kao primjer zaštite novčanog toka navodimo primjenu kamatnog swapa u svrhu promjene duga s promjenjivom kamatnom stopom u dug s fiksnom kamatnom stopom (tj.

zaštita buduće transakcije kod koje zaštićeni budući novčani tokovi predstavljaju buduća plaćanja kamata).

VP104. Zaštita čvrste ugovorne obveze (npr. zaštita promjene cijene goriva koja je povezana s nepriznatom ugovornom obvezom ponuđača električne energije da kupi gorivo po fiksnoj cijeni) je zaštita izloženosti od promjene fer vrijednosti. Sukladno tome, takva zaštita je zaštita fer vrijednosti. Međutim, prema točki 87, zaštita valutnog rizika čvrste ugovorne obveze mogla bi se alternativno smatrati zaštitom novčanog toka.

Procjena učinkovitosti zaštite

VP105. Zaštita se smatra visoko učinkovitom samo ako su zadovoljena oba sljedeća uvjeta:

- Očekuje se da će prilikom nastanka i tijekom sljedećih zaštita biti visoko učinkovita u ostvarivanju prijeba s promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova povezanih sa zaštićenim rizikom tijekom razdoblja kojem je zaštita namijenjena. Ovo očekivanje može se prikazati na različite načine, uključujući usporedbu prošlih promjena fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke povezanih sa zaštićenim rizikom s prošlim promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite, ili prikazivanjem visoke statističke podudarnosti fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke i instrumenta zaštite. Subjekt može odabrati omjer zaštite drugačiji od omjera jedan na jedan kako bi poboljšao učinkovitost zaštite, kako je opisano u točki VP100.
- Stvarni rezultati zaštite kreću se u rasponu od 80-125%. Na primjer, ako su stvarni rezultati takvi da gubitak od instrumenta zaštite iznosi 120 novčanih jedinica i dobit od novčanog instrumenta iznosi 100 novčanih jedinica, prijebom se može utvrditi podjelom 120/100, što iznosi 120%, ili podjelom 100/120, što iznosi 83%. U ovom primjeru, pod pretpostavkom da zaštita zadovoljava uvjet pod (a), subjekt bi zaključio da je zaštita bila visoko učinkovita.

VP106. Učinkovitost se procjenjuje najmanje u vrijeme kada subjekt priprema svoje godišnje financijske izvještaje ili financijske izvještaje tijekom polugodišta.

VP107. Ovaj Standard ne propisuje jedinstvenu metodu za procjenu učinkovitosti zaštite. Metoda koju subjekt primjenjuje za procjenu učinkovitosti zaštite ovisi o njegovoj strategiji upravljanja rizicima. Na primjer, ako je strategija upravljanja rizicima koju primjenjuje subjekt usmjerena na periodično usklađivanje iznosa instrumenta zaštite kako bi odražavao promjene unutar zaštićene pozicije, subjekt treba prikazati očekivanje da će zaštita biti visoko učinkovita samo za razdoblje do sljedećeg usklađivanja instrumenta zaštite. U nekim slučajevima subjekt primjenjuje različite metode na različite vrste zaštite. U dokumentiranje svoje strategije zaštite subjekt treba uključiti vlastite procedure za procjenu učinkovitosti. U tim procedurama subjekt navodi da li procjena uključuje sve dobitke ili gubitke od instrumenta zaštite ili je vremenska vrijednost instrumenta isključena.

VP107A -----

VP108. Ako su osnovni uvjeti instrumenta zaštite i zaštićene imovine, obveze, čvrste ugovorne obveze ili vrlo izvjesne prognozirane transakcije isti, promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova povezanih s rizikom koji se zaštićuje vjerojatno će se međusobno potpuno prebijati i prilikom samog nastanka zaštite i kasnije. Na primjer, kamatni swap će vjerojatno predstavljati učinkovitu zaštitu ako su nominalni iznos i iznos kapitala, uvjeti, datumi promjene cijena, datumi

primanja ili plaćanja kamate i kapitala te osnova za mjerenje kamatnih stopa isti za instrument zaštite i za zaštićenu stavku. Nadalje, zaštita vrlo izvjesne prognozirane kupnje robe na temelju terminskog ugovora vjerojatno će biti vrlo učinkovita ako:

- se terminski ugovor odnosi na kupnju iste količine iste robe u isto vrijeme i na istoj lokaciji kao kod zaštićene prognozirane kupnje,
- početna fer vrijednost terminskog ugovora je nula, i
- promjena diskonta ili premije terminskog ugovora nije uključena u procjenu učinkovitosti i priznata u dobit ili gubitak ili ako se promjena unutar očekivanih novčanih tokova od vrlo izvjesne prognozirane transakcije temelji na terminskoj cijeni robe.

VP109. Instrument zaštite ponekad se prebija samo s dijelom zaštićenog rizika. Na primjer, zaštita neće biti potpuno učinkovita ako su instrument zaštite i zaštićena stavka denominirani u različitim valutama koje se ne mijenjaju u paru. Također, zaštita kamatnog rizika primjenom derivativa ne bi bila potpuno učinkovita ako bi se dio promjene fer vrijednosti derivativa odnosio na kreditni rizik povezane strane.

VP110. Kako bi udovoljavala zahtjevima računovodstva zaštite, zaštita se mora odnositi na posebno utvrđen i definiran rizik, a ne samo na opće rizike poslovanja subjekta te u konačnici mora utjecati na dobit ili gubitak subjekta. Zaštita rizika od zastarjelosti fizičke imovine ili rizika od oduzimanja imovine za javne svrhe od strane vlade ne udovoljava zahtjevima računovodstva zaštite; učinkovitost se ne može mjeriti jer ti rizici ne mogu biti pouzdano izmjereni.

VP111. Kod kamatnog rizika, učinkovitost zaštite može se procijeniti izradom pregleda dospjeća financijske imovine i financijskih obveza u kojem je prikazana neto izloženost kamatnom riziku za svako vremensko razdoblje, pod uvjetom da je neto izloženost povezana s točno određenom imovinom ili obvezom (ili točno određenom grupom imovine ili obveza ili točno određenim dijelom istih) na temelju koje nastaje neto izloženost, a učinkovitost zaštite se procjenjuje u odnosu na tu imovinu ili obvezu.

VP112. Kod procjene učinkovitosti zaštite subjekt obično uzima u obzir vremensku vrijednost novca. Fiksna kamatna stopa zaštićene stavke ne mora točno odgovarati fiksnoj kamatnoj stopi SWAPa definiranog kao zaštita fer vrijednosti. Također, promjenjiva kamatna stopa kamatonosne imovine ili obveze ne mora biti ista kao promjenjiva kamatna stopa SWAPa definiranog kao zaštita novčanog toka. Fer vrijednost SWAPa proizlazi iz njegove neto namire. Fiksne i promjenjive kamatne stope SWAPa mogu se mijenjati bez da utječu na neto namiru ako se obje mijenjaju za isti iznos.

VP113. Ako ne zadovolji kriterije učinkovitosti zaštite, subjekt prestaje s računovodstvom zaštite od zadnjeg datuma na koji je dokazao usklađenost s kriterijima učinkovitosti zaštite. Međutim, ako subjekt identificira događaj ili promjenu u okolnostima zbog kojih odnos zaštite više ne zadovoljava kriterije učinkovitosti i dokaže da je zaštita bila učinkovita prije tog događaja ili nastale promjene okolnosti, subjekt prestaje s primjenom računovodstva zaštite od datuma tog događaja ili promjene okolnosti.

Računovodstvo zaštite fer vrijednosti za zaštitu portfelja od kamatnog rizika

VP114. Kod zaštite fer vrijednosti od kamatnog rizika povezanog s portfeljem financijske imovine ili financijskih obveza, smatra se da subjekt zadovoljava uvjete ovog Standarda ako je

u skladu s procedurama navedenim pod (a)- (i) i točkama VP115-VP132 u nastavku:

- (a) Kao dio svojeg procesa upravljanja rizicima subjekt identificira portfelj sredstava čiji kamatni rizik želi zaštititi. Portfelj može uključivati samo imovinu, samo obveze ili oboje imovinu i obveze. Subjekt može identificirati dva ili više portfelja (npr. subjekt može grupirati svoju imovinu raspoloživu za prodaju u odvojeni portfelj), pri čemu treba primijeniti dolje navedene smjernice za svaki portfelj posebno;
- (b) Subjekt analizira portfelj prema razdobljima promjene kamatnih stopa na temelju očekivanih, a ne ugovornih datuma promjene kamatnih stopa. Analiza portfelja na vremenska razdoblja promjene kamatnih stopa može se provesti na različite načine, uključujući raspoređivanje novčanih tokova po razdobljima u kojima se očekuje njihov nastanak ili raspoređivanje nominalnih iznosa kapitala na sva razdoblja do očekivanih promjena kamatnih stopa;
- (c) Na temelju ove analize subjekt odlučuje koji će iznos zaštititi. Kao zaštićenu stavku subjekt definira određeni iznos imovine ili obveza (ali ne neto iznos) unutar identificiranog portfelja koji je jednak iznosu kojeg subjekt želi zaštititi;
- (d) Subjekt definira kamatni rizik kojeg zaštićuje. Ovaj rizik može biti dio kamatnog rizika svake pojedine stavke unutar zaštićene pozicije, poput osnovnog kamatnog rizika (tj. LIBORa);
- (e) Subjekt definira jedan ili više instrumenata zaštite za svako vremensko razdoblje promjena kamatnih stopa;
- (f) Primjenom definicija navedenih pod (c)- (e) gore, subjekt, na početku i u kasnijim razdobljima, procjenjuje da li se očekuje da će zaštita biti visoko učinkovita u razdoblju na kojeg se odnosi;
- (g) Subjekt periodički mjeri promjenu fer vrijednosti zaštićene stavke (kako je navedeno pod (c)) koja se odnosi na zaštićeni rizik (kako je definirano pod (d)). Pod uvjetom da je, tijekom procjene izvršene primjenom dokumentirane metode koju subjekt upotrebljava za procjenu učinkovitosti, utvrđeno da je zaštita visoko učinkovita, subjekt priznaje promjenu fer vrijednosti zaštićene stavke kao prihod ili rashod u dobit ili gubitak i kao stavku unutar jedne od dvije linije izvještaja o financijskom položaju, kako je opisano u točki 89A. Promjena fer vrijednosti ne mora biti raspoređena na pojedinačnu imovinu ili obveze;
- (h) Subjekt mjeri promjenu fer vrijednosti instrumenta (instrumenata) zaštite (kako je opisano pod (e)) i priznaje istu kao prihod ili rashod u dobit ili gubitak. Fer vrijednost instrumenta (instrumenata) zaštite priznaje se kao imovina ili obveza u izvještaju o financijskom položaju;
- (i) Svaka neučinkovitost* priznat će se u dobit ili gubitak kao razlika između promjene fer vrijednosti navedene pod (g) i one navedene pod (h).

VP115. Ovaj je pristup detaljnije opisan u nastavku. Ovaj se pristup primjenjuje isključivo na zaštitu fer vrijednosti od kamatnog rizika povezanog s portfeljem financijske imovine ili financijskih obveza.

VP116. Portfelj identificiran u točki VP114 (a) može sadržavati imovinu i obveze. Alternativno, portfelj može sadržavati samo imovinu ili samo obveze. Portfelj se upotrebljava za utvrđivanje

iznosa imovine ili obveza koje subjekt želi zaštititi. Međutim, portfelj sam za sebe predstavlja zaštićenu stavku.

VP117. Kod primjene točki VP114 (b) subjekt utvrđuje očekivane datume promjena kamatnih stopa imovine kao datum očekivanog dospelja tog instrumenta ili datum očekivane promjene kamatnih stopa prema tržišnim stopama, ovisno o tome koji je datum raniji. Očekivani datumi promjene kamatnih stopa procjenjuju se po nastanku zaštite i tijekom razdoblja zaštite, na temelju povijesnog iskustva i ostalih raspoloživih informacija, uključujući informacije i očekivanja vezana za stope prijevremenog podmirenja, kamatne stope i njihovu međusobnu povezanost. Subjekti koji nemaju zasebno iskustvo ili imaju nedovoljno zasebno iskustvo koriste iskustvo drugog subjekta unutar grupe za usporedive financijske instrumente. Ove procjene periodično se pregledavaju i ažuriraju sukladno iskustvu. Kod imovine s fiksnom kamatnom stopom koja može biti prijevremeno podmirena, očekivani datum promjene kamatnih stopa je datum na koji se očekuje da će imovina biti prijevremeno podmirena, osim ako se cijena iste ne utvrđuje prema tržišnim cijenama na raniji datum. Kod grupe sličnih sredstava analiza po vremenskim razdobljima na temelju očekivanih datuma promjene kamatnih stopa može biti izražena u obliku raspoređivanja postotaka grupe, a ne pojedinačnih stavki, na svako vremensko razdoblje. Subjekt može primijeniti druge metodologije pri provedbi navedenog rasporeda. Na primjer, može upotrijebiti dodatne stope prijevremenog podmirenja za raspored otplate amortizacije zajmova po vremenskim razdobljima na temelju očekivanih datuma promjene kamatnih stopa. Međutim, metodologija upotrijebljena za takav raspored treba biti u skladu s procedurama i ciljevima upravljanja rizicima subjekta.

VP118. Kao primjer definicije navedene u točki VP114(c), ako u određenom vremenskom razdoblju promjene kamatnih stopa subjekt procijeni da ima imovinu s fiksnom kamatnom stopom u iznosu od 100 novčanih jedinica i obveze s fiksnom kamatnom stopom u iznosu od 80 novčanih jedinica i odluči zaštititi cjelokupnu neto poziciju od 20 novčanih jedinica, kao zaštićenu stavku subjekt definira imovinu u iznosu od 20 novčanih jedinica (dio imovine). Navedena definicija iskazuje se kao »iznos valute« (tj. iznos dolara, eura, funti ili randa), a ne kao pojedina imovina. Iz navedenog proizlazi da sva imovina (ili obveze) iz kojih proizlazi iznos zaštite, tj. svih 100 novčanih jedinica imovine u gore navedenom primjeru, moraju biti imovina čija se fer vrijednost mijenja prema promjenama zaštićene kamatne stope.

VP119. Subjekt također mora poštivati ostale zahtjeve klasificiranja i dokumentiranja koji su navedeni u točki 88(a). Kod zaštite portfelja od kamatnog rizika ovi zahtjevi klasificiranja i dokumentiranja definiraju politiku subjekta vezano za sve varijable koje se upotrebljavaju za utvrđivanje iznosa koji se zaštićuje i načina mjerenja učinkovitosti, uključujući sljedeće:

- (a) koja će imovina i obveze biti uključeni u zaštitu portfelja i osnova koja će biti upotrijebljena za uklanjanje istih iz portfelja,
- (b) kako subjekt procjenjuje datume promjene kamatnih stopa, te na kojim se nominalnim kamatnim stopama temelje procjene stopa prijevremenog podmirenja i koja je osnova za promjenu tih procjena. Ista se metoda upotrebljava za početnu procjenu kada se imovina ili obveza uključuje u zaštićeni portfelj i svaku kasniju reviziju tih procjena,
- (c) broj i trajanje vremenskih razdoblja promjene kamatnih stopa,

- (d) koliko će često subjekt testirati učinkovitost,
- (e) metodologija koju subjekt upotrebljava za utvrđivanje iznosa imovine ili obveza koje nisu definirane kao zaštićena stavka i
- (f) hoće li subjekt testirati učinkovitost za svako pojedino vremensko razdoblje promjene kamatnih stopa posebno, za sva vremenska razdoblja zajedno ili kombinacijom jednog i drugog.

Politike navedene prilikom definiranja i dokumentiranja odnosa zaštite trebaju biti u skladu s procedurama i ciljevima upravljanja rizika subjekta. Promjene politika ne smiju se provoditi proizvoljno. Promjene moraju biti usklađene s promjenama tržišnih uvjeta i ostalih faktora i moraju se temeljiti i biti u skladu s procedurama i ciljevima upravljanja rizika subjekta.

VP120. Instrument zaštite naveden u točki VP114 (e) može biti zaseban derivativ ili portfelj derivativa u kojem svi derivativi imaju izloženost zaštićenom kamatnom riziku navedenom u točki VP114 (d) (npr. portfelj kamatnog swapa u kojem svi swapovi imaju izloženost prema LIBORu). Takav portfelj derivativa može sadržavati pozicije rizika namijenjene prijebouju. Međutim, ne može uključivati izdane opcije ili neto izdane opcije jer Standard* ne dozvoljava definiranje takvih opcija kao instrumenata zaštite (osim ako je izdana opcija namijenjena prijebouju kupljene opcije). Ako instrument zaštite zaštićuje iznos definiran u točki VP114 (c) tijekom više od jednog vremenskog razdoblja promjene kamatnih stopa, isti se raspoređuje na sva vremenska razdoblja na koja se zaštita odnosi. Međutim, cjelokupni instrument zaštite mora biti raspoređen na ta vremenska razdoblja promjene kamatnih stopa jer Standard ne dozvoljava definiranje odnosa zaštite za samo dio vremenskog razdoblja tijekom kojeg instrument zaštite ostaje nepodmiren.

VP121. Ako subjekt mjeri promjenu fer vrijednosti stavke koja se može prijevremeno podmiriti u skladu s točkom VP114(g), promjena kamatnih stopa utječe na fer vrijednost stavke koja se može prijevremeno podmiriti na dva načina: utječe na fer vrijednost ugovornih novčanih tokova i fer vrijednost opcije prijevremenog podmirenja koja je sadržana unutar koje se može prijevremeno podmiriti. Točka 81 ovog Standarda dozvoljava da subjekt definira dio financijske imovine ili financijske obveze koje imaju istu izloženost riziku kao zaštićena stavka, pod uvjetom da se učinkovitost može izmjeriti.

VP122. Standard ne navodi tehnike primijenjene za utvrđivanje iznosa navedenog u točki VP114(g), tj. promjene fer vrijednosti zaštićene stavke povezane sa zaštićenim rizikom. Nije prikladno pretpostaviti da su promjene fer vrijednosti zaštićene stavke jednake promjenama vrijednosti instrumenta zaštite.

VP123. Prema zahtjevima točke 89A, ako zaštićena stavka u određenom vremenskom razdoblju promjene kamatnih stopa predstavlja imovinu, promjena njezine vrijednosti prikazuje se kao zasebna stavka unutar imovine. Suprotno tome, ako zaštićena stavka u određenom vremenskom razdoblju promjene kamatnih stopa predstavlja obvezu, promjena njezine vrijednosti prikazuje se kao zasebna stavka unutar obveza. Ove stavke predstavljaju zasebne stavke koje navodi točka VP114(g). Posebno raspoređivanje na pojedine dijelove imovine (ili obveza) nije potrebno.

VP124. Točka VP114 (i) navodi da neučinkovitost nastaje u obujmu u kojem se promjena fer vrijednosti zaštićene stavke povezana sa zaštićenim rizikom razlikuje od promjene fer vrijednosti derivativa zaštite. Takva razlika može nastati zbog više razloga, uključujući:

- (a) ---,
- (b) umanjenje vrijednosti ili prestanak priznavanja imovine unutar zaštićenog portfelja,
- (c) razliku između datuma plaćanja instrumenta zaštite i zaštićene stavke, i
- (d) ostale uzroke.

Takva neučinkovitost* identificira se i priznaje u dobit ili gubitak.

VP125. Učinkovitost zaštite općenito će se poboljšati:

- (a) ako subjekt raspoređi stavke s različitim obilježjima prijevremenog podmirenja na način da uzme u obzir razlike u provedbi prijevremenog podmirenja;
- (b) ako je broj stavki u portfelju veći. Ako je samo nekoliko stavki uključeno u portfelj, postoji vjerojatnost relativno visoke neučinkovitosti ako se prijevremeno podmirenje za jednu od stavki izvrši ranije ili kasnije nego što je očekivano. Suprotno tome, ako portfelj sadrži više stavki, nastanak prijevremenog podmirenja može se točnije predvidjeti;
- (c) ako su vremenska razdoblja promjene kamatnih stopa kraća (npr. razdoblje od jednog mjeseca nasuprot razdoblja od tri mjeseca). Kraće vremensko razdoblje promjene kamatnih stopa smanjuje utjecaj razlike između datuma promjene kamatnih stopa i datuma plaćanja (unutar razdoblja promjene kamatnih stopa) zaštićene stavke i instrumenta zaštite;
- (d) što je veća učestalost usklađivanja iznosa instrumenta zaštite s promjenama zaštićene stavke (npr. zbog promjena u očekivanim prijevremenim podmirenjima).

VP126. Subjekt periodično testira učinkovitost.

VP127. Kod mjerenja učinkovitosti subjekt razlikuje izmjene procijenjenih datuma promjene kamatnih stopa postojeće imovine (ili obveza) od nastanka nove imovine (ili obveza), pri čemu samo na temelju prvog nastaje neučinkovitost. Po priznavanju neučinkovitosti kako je navedeno gore, subjekt provodi novu procjenu ukupne imovine (ili obveza) u svakom vremenskom razdoblju promjene kamatnih stopa, uključujući novu imovinu (ili obveze) koje su nastale od zadnjeg testiranja učinkovitosti i definira novi iznos kao zaštićenu stavku i novi postotak kao zaštićeni postotak.

VP128. Stavke koje su prvobitno raspoređene unutar određenog vremenskog razdoblja promjene kamatnih stopa mogu se prestati priznavati zbog prijevremenog podmirenja izvršenog ranije od očekivanog ili otpisa prouzročenih umanjenjem vrijednosti imovine ili prodajom. U ovom slučaju iznos promjene fer vrijednosti uključen u odvojene stavke navedene u točki VP114 (g) koji se odnosi na stavke koje su se prestale priznavati, trebaju se ukloniti iz izvještaja o financijskom položaju i uključiti u dobit ili gubitak koji nastaje prilikom prestanka priznavanja stavke. U tu svrhu bitno je poznavati vremenska razdoblja promjene kamatnih stopa u koja je raspoređena stavka koja se prestaje priznavati budući da se na temelju toga utvrđuju vremenska razdoblja promjene kamatnih stopa iz kojih se ista treba ukloniti te iznos koji se treba ukloniti iz odvojene stavke navedene u točki VP114(g). Ako se prilikom prestanka priznavanja stavke može utvrditi u koje vremensko razdoblje je stavka bila uključena, ista se uklanja iz tog vremenskog razdoblja. Ako se to ne može utvrditi, stavka se uklanja iz najranijeg razdoblja ako je prestanak priznavanja uzrokovan prijevremenim podmirenjem koji je viši od očekivanog ili raspoređen na sva vremenska razdoblja koja sadržavaju stavku koja se prestaje

priznavati po sustavnoj i razumnoj osnovi ako stavka nije prodana ili je njezina vrijednost umanjena.

VP129. Nadalje, svaki iznos koji se odnosi na određeno vremensko razdoblje koji se nije prestao priznavati po isteku vremenskog razdoblja, priznaje se u dobit ili gubitak u tom razdoblju (vidi točku 89A).

VP130. -----

VP131. Ako je zaštićeni iznos za vremensko razdoblje promjene kamatnih stopa smanjen, bez povezanog prestanka priznavanja imovine (ili obveza), iznos uključen u zasebnu stavku koju navodi točka VP114 (g) koji se odnosi na smanjenje, amortizira se u skladu s točkom 92.

VP132. Subjekt može htjeti primijeniti pristup naveden u točkama VP114-VP131 na zaštitu portfelja koja je prethodno knjižena kao zaštita novčanog toka u skladu s MRS-om 39. U tom slučaju subjekt povlači prethodnu definiciju zaštite kao zaštite novčanog toka u skladu s točkom 101 (d) i primjenjuje zahtjeve iz te točke. Subjekt također redefinira zaštitu kao zaštitu fer vrijednosti i primjenjuje pristup naveden u točkama VP114-VP131 na sva buduća računovodstvena razdoblja.

DODATAK B

Izmjene ostalih objava

Izmjene i dopune u ovome dodatku primjenjuju se za godišnja razdoblja koja su počela na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Ako neki subjekt ovaj standard primjenjuje na razdoblje koje je započelo prije toga datuma, također treba na to razdoblje primijeniti i ove izmjene i dopune.

Izmjene i dopune iz ovoga dodatka su izmjenom ovoga standarda u 2003. godini ugrađene u relevantna stajališta objavljena u ovome izdanju.

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 40 *Ulaganja u nekretnine*

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni tretman ulaganja u nekretnine i povezane zahtjeve za objavljivanjem.

Djelokrug

2. *Ovaj se Standard primjenjuje na priznavanje, mjerenje i objavljivanje ulaganja u nekretnine.*

3. Između ostalog, ovaj se Standard primjenjuje na mjerenje udjela u nekretnini u najmu koji se računovodstveno tretira kao financijski najam u financijskim izvještajima najmoprimca i na mjerenje ulaganja u nekretnine dane u poslovni najam u financijskim izvještajima najmodavca. Ovaj Standard ne obrađuje pitanja pokriva MRS 17 – *Najmovi*, uključujući:

- klasifikaciju najмова kao financijskih ili poslovnih najмова,
- priznavanje dobiti od najma ulaganja u nekretnine (vidi također MRS 18 – *Prihodi*),
- mjerenje udjela u nekretnini u najmu koji se računovodstveno tretira kao poslovni najam unutar financijskih izvještaja najmoprimca,
- mjerenje neto ulaganja u financijski najam u financijskim izvještajima najmodavca,

(e) računovodstvo prodaje i transakcije ponovnog najma te

(f) objavljivanje vezano uz financijski i poslovni najam.

4. Ovaj se Standard ne primjenjuje na:

- biološku imovinu koja se odnosi na poljoprivredne djelatnosti (vidi MRS 41 *Poljoprivreda*), i
- prava na minerale i mineralne rezerve poput nafte, zemnog plina i sličnih ne-regenerativnih izvora.

Definicije

5. *Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:*

Knjigovodstvena vrijednost je iznos u kojem je imovina priznata u izvještaju o financijskom položaju.

*Trošak nabave je plaćeni iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade plaćene u svrhu stjecanja imovine u vrijeme njezine kupnje ili izgradnje ili, gdje je to prikladno, vrijednosti povezane s tom imovinom kod početnog priznavanja u skladu s posebnim zahtjevima ostalih MSFI, npr. MSFI 2 – *Isplate s temelja dionica*.*

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimalatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta njezine tržišne vrijednosti ili oboje, a ne radi:

- njezinog korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
- prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina koju drži vlasnik ili najmoprimalatelj u financijskom najmu radi njezine upotrebe u proizvodnji proizvoda ili ponudi usluga ili u administrativne svrhe.

6. *Udjel najmoprimca u nekretnini u poslovnom najmu može se klasificirati i voditi kao ulaganje u nekretninu samo i isključivo ako bi nekretnina inače udovoljavala definiciji ulaganja u nekretnine i najmoprimac za priznatu imovinu primjenjuje model fer vrijednosti opisan u točkama 33-55. Ova alternativna klasifikacija je moguća za svaku pojedinačnu nekretninu. Međutim, kada se jednom izabere jedan postupak za određeni udio u nekretnini u poslovnom najmu, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine trebaju se računovodstveno tretirati primjenom metode fer vrijednosti. Kod izbora ovakve klasifikacije svi udjeli koji su tako klasificirani uključuju se u objavljivanje kako propisuju točke 74-78.*

7. Ulaganje u nekretnine drži se radi zarade prihoda od najma, radi povećanja kapitalne vrijednosti imovine, ili oboje. Ulaganje u nekretnine generira novčane tokove uglavnom neovisno od druge imovine subjekta. Po tome se ulaganja u nekretnine razlikuju od nekretnina koje koristi vlasnik. Proizvodnja ili opskrba dobara ili usluga (ili korištenje nekretnina za administrativne potrebe) generira novčane tokove koji su povezani ne samo s nekretninama, nego također i s drugom imovinom koja se koristi u procesu proizvodnje ili opskrbe. MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* primjenjuje se na nekretnine koje koristi vlasnik.

8. U nastavku su navedeni primjeri ulaganja u nekretnine:
- zemljište koje se drži u svrhu dugoročnog porasta kapitalne vrijednosti, a ne zbog kratkoročne prodaje tijekom redovnog poslovanja;
 - zemljište koje se drži za upotrebu u još neutvrđenoj budućnosti. (Ako subjekt nije odlučilo koristiti zemlju kao nekretninu koju koristi vlasnik ili u svrhu kratkoročne prodaje tijekom redovnog poslovanja, zemljište se smatra kao nekretnina namijenjena povećanju kapitalne vrijednosti);
 - zgrada koju subjekt posjeduje (ili koju subjekt posjeduje prema ugovoru o financijskom najmu) i koju daje u najam prema jednom ili više ugovora o poslovnom najmu;
 - zgrada koja je prazna, ali se drži s namjerom da se iznajmi prema jednom ili više ugovora o poslovnom najmu;
 - nekretnina koja se gradi ili obnavlja radi buduće upotrebe kao ulaganja u nekretnine.
9. U nastavku su navedeni primjeri stavki koje se ne smatraju ulaganjem u nekretnine te stoga nisu u opsegu ovog Standarda:
- nekretnine namijenjene prodaji tijekom redovnog poslovanja ili tijekom izgradnje ili razvoja za takvu prodaju (vidi MRS 2 *Zalihe*). Primjerice, nekretnine koje su stečene isključivo s namjerom prodaje u bliskoj budućnosti ili za obnovu i prodaju;
 - nekretnine izgrađene ili obnovljene u ime trećih osoba (vidi MRS 11 *Ugovori o izgradnji*);
 - nekretnina koju koristi vlasnik (vidi MRS 16), uključujući (između ostalog) nekretnine namijenjene budućoj upotrebi kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje se drže radi buduće obnove i naknadnog korištenja kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje koriste zaposlenici (bez obzira plaćaju li zaposlenici najam po tržišnim uvjetima) i nekretnine namijenjene prodaji koje koristi vlasnik;
 - nekretnine koje su izgrađene ili obnovljene za buduću upotrebu u obliku investicijskih nekretnina. MRS 16 se primjenjuje na takve nekretnine do završetka izgradnje ili obnove, kada nekretnine postaju ulaganja u nekretnine, pri čemu se primjenjuje ovaj Standard. Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na postojeće ulaganja u nekretnine koje se obnavljaju za buduće korištenje kao ulaganja u nekretnine (vidi točku 58);
 - nekretnine dane u najam drugim subjektima prema ugovoru o financijskom najmu.
10. Pojedine nekretnine sadrže dio namijenjen ostvarenju prihoda od najma ili povećanju kapitalne vrijednosti i dio namijenjen korištenju u proizvodnji ili opskrbi dobara ili usluga ili za administrativne svrhe. Ako se ovi dijelovi mogu prodati odvojeno (ili odvojeno iznajmiti putem financijskog najma), isti se računovodstveno tretiraju odvojeno. Ako se ti dijelovi ne mogu odvojeno prodati, imovina predstavlja ulaganje u nekretninu samo ako je njezin neznatčan dio namijenjen korištenju u proizvodnji ili opskrbi dobara ili usluga ili za administrativne svrhe.
11. U nekim slučajevima, subjekt pruža dodatne usluge korisnicima nekretnina koje posjeduje. Subjekt tretira takve nekretnine kao ulaganja u nekretnine ako usluge nisu značajne za

- ugovor u cijelosti. Na primjer, ako vlasnik poslovne zgrade osigura usluge osiguranja i održavanja najmoprimcima koji koriste zgradu.
- U ostalim slučajevima, pružene usluge su značajne. Primjerice, ako subjekt posjeduje i upravlja hotelom, usluge koje se pružaju gostima su značajne za cjelokupni aranžman. Stoga, hotel kojim upravlja vlasnik predstavlja nekretninu koju koristi vlasnik, a ne ulaganje u nekretninu.
 - Može biti teško odrediti jesu li dodatne usluge toliko značajne da utječu na to da nekretnina ne udovoljava definiciji ulaganja u nekretnine. Primjerice, vlasnik hotela ponekad prenosi određene dužnosti trećim osobama prema ugovoru o upravljanju. Uvjeti takvih ugovora uvelike se razlikuju. S jedne strane, pozicija vlasnika može, suštinski, izgledati kao pozicija pasivnog ulagača. S druge strane, vlasnik je možda jednostavno unajmio dnevne funkcije, zadržavajući značajnu izloženost promjenama novčanih tokova koji nastaju iz poslovanja hotela.
 - Potrebno je prosuditi udovoljava li nekretnina definiciji ulaganja u nekretnine. Subjekt razvija kriterije na način na koji može dosljedno primjenjivati tu prosudbu, u skladu s definicijom ulaganja u nekretnine i u skladu s povezanim smjernicama iz točaka 7-13. Točka 75 (c) zahtijeva da subjekt objavi ove kriterije ako je klasifikaciju teško izvršiti.
 - U nekim slučajevima subjekt posjeduje nekretninu koja je dana u najam i koju koristi njegov matični subjekt ili druga podružnica. Nekretnina ne udovoljava definiciji ulaganja u nekretnine u konsolidiranim financijskim izvještajima jer, sa stajališta grupe, nekretninu koristi vlasnik. Međutim, sa stajališta društva koji ju posjeduje, nekretnina predstavlja ulaganje u nekretninu ako zadovoljava definiciju navedenu u točki 5. Stoga, najmodavac računovodstveno tretira nekretninu kao ulaganje u nekretninu u svojim odvojenim financijskim izvještajima.

Priznavanje

16. **Ulaganje u nekretnine priznaje se kao imovina samo i isključivo u slučaju:**
- kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezana s ulaganjem u nekretnine pritićati subjektu i**
 - trošak ulaganja u nekretnine moguće je pouzdano izmjeriti.**
- Prema ovom principu priznavanja, subjekt vrednuje sva svoja ulaganja u nekretnine po trošku u vrijeme kada su nastali. Ovi troškovi uključuju početne troškove nastale prilikom stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove nadogradnje, zamjene dijela nekretnine ili popravka nekretnine.
 - Prema principu priznavanja iz točke 16, subjekt unutar knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine ne priznaje troškove tekućeg održavanja takvih nekretnina. Ti se troškovi priznaju u dobit ili gubitak kada nastanu. Troškovi tekućeg održavanja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala, te mogu uključivati troškove zamjene manjih dijelova. Svrha ovih troškova je često opisana kao »popravci i održavanje« nekretnine.
 - Dijelovi ulaganja u nekretnine mogli su biti stečeni putem zamjene. Primjerice, interni zidovi mogu biti zamjena originalnih zidova. Po principu priznavanja, subjekt u knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja u nekretnine priznaje trošak zamjene dijela postojeće ulaganja u nekretnine u vrijeme kada je trošak nastao, uz uvjet da su ispunjeni kriteriji priznavanja. Knjigovodstvena vrijednost tih zamijenjenih dije-

lova prestaje se priznavati, u skladu s principima prestanka priznavanja koje propisuje ovaj Standard.

Mjerenje kod početnog priznavanja

20. **Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje.**
21. Trošak kupljene ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove. Povezani direktni troškovi uključuju, na primjer, profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.
22. Brisano.
23. Trošak ulaganja u nekretnine ne uvećava se za:
- početne troškove (osim ako su isti neophodni da bi se nekretnina dovela u stanje u kojem može poslovati na način kojeg je rukovodstvo predvidjelo),
 - gubitke poslovanja nastale prije nego što investicijska nekretnina dostigne planirani kapacitet ili
 - iznimno velike količine otpadnog materijala, rada ili drugih sredstava nastalih u izgradnji ili obnovi nekretnina.
24. Ako se plaćanje ulaganja u nekretnine odgodi, njegov trošak je jednak njegovoj cijeni u novcu. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao trošak kamate tijekom razdoblja kredita.
25. **Početni trošak udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine treba tretirati prema odredbama točke 20. MRS 17 koje se odnose na financijski najam, tj. imovina se treba priznati po fer vrijednosti nekretnine ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos manji. U skladu s istom točkom, ovaj se iznos treba priznati kao obveza.**
26. Sve plaćene premije najma u tu se svrhu tretiraju kao dio minimalnih plaćanja najma te se stoga uključuju u trošak imovine, ali se isključuju iz obveza. Ako se udio u nekretnini u najmu klasificira kao ulaganje u nekretnine, stavka koja se vodi po fer vrijednosti je taj udio, a ne povezana nekretnina. Smjernice za određivanje fer vrijednosti ulaganja u nekretnine navedene su u modelu fer vrijednosti u točkama 35-52. Te su smjernice također značajne za određivanje fer vrijednosti kod primjene te vrijednosti kao troška nabave za potrebe početnog priznavanja.
27. Jedno ili više ulaganja u nekretnine može biti stečeno u zamjenu za nemonetarne imovinu, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeće se razmatranje odnosi na zamjenu jedne nemonetarne imovine za drugu, ali se također odnosi na sve zamjene navedene u prethodnoj rečenici. Trošak takvog ulaganja u nekretnine mjeri se po fer vrijednosti, osim (a) ako transakcija zamjene nema trgovačku pozadinu ili (b) ako fer vrijednost primljene ili dane imovine ne može biti pouzdano izmjerena. Stečena imovina mjeri se na ovaj način čak i ako subjekt ne može odmah prestati priznavati imovinu od kojeg je odustao. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njezin se trošak mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.
28. Subjekt utvrđuje ima li transakcija zamjene trgovačku pozadinu razmatranjem razine do koje očekuje da će se njegovi budući novčani tokovi promijeniti kao rezultat transakcije. Transakcija zamjene ima trgovačku pozadinu ako:

- sastav (rizik, vremenski rokovi i iznos) novčanih tokova primljene imovine se razlikuje od sastava novčanih tokova prenesene imovine, ili
- na vrijednost specifičnog dijela poslovanja subjekta utječu promjene transakcije koje su rezultat zamjena, i
- razlika između (a) i (b) je značajna u odnosu na fer vrijednost imovine u razmjeni.

Za potrebe utvrđivanja ima li transakcija zamjene trgovačku osnovu, vrijednost dijela poslovanja specifičnog za subjekt na kojeg transakcija utječe treba uključivati novčane tokove nakon opozivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan bez potrebe provedbe detaljnog izračuna od strane subjekta.

29. Fer vrijednost imovine za koju ne postoje usporedive tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako (a) promjenjivost u rasponu razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili (b) vjerojatnost različitih procjena unutar tog raspona može se realno procijeniti i upotrijebiti kod procjene fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano utvrditi fer vrijednost bilo primljene ili dane imovine, fer vrijednost dane imovine primjenjuje se kod mjerenja troška, osim ako fer vrijednost primljene imovine nije jasnije vidljiva.

Mjerenje nakon početnog priznavanja

Računovodstvena politika

30. **Uz iznimke navedene u točkama 32A i 34, subjekt će, kao svoju računovodstvenu politiku, izabrati ili model fer vrijednosti, iz točaka 33. – 55., ili model troška, iz točke 56., i primjenjivati tu politiku na sva svoja ulaganja u nekretnine.**
31. MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške navodi da se dobrovoljna promjena računovodstvene politike treba izvršiti samo ako bi promjene rezultirale prikladnijom prezentacijom transakcija, drugih događaja ili uvjeta u financijskim izvještajima subjekta. Nije vjerojatno da će zamjena modela fer vrijednosti modelom troška nabave rezultirati prikladnijom prezentacijom.
32. Standard zahtijeva od svih subjekta utvrđivanje fer vrijednosti investicijskih nekretnina za potrebe mjerenja (ako subjekt primjenjuje model fer vrijednosti) ili objavljivanja (ako subjekt primjenjuje model troška nabave). Subjektu se preporučuje, ali ne zahtijeva, da utvrdi fer vrijednost ulaganja u nekretnine na temelju procjene od strane neovisnog, priznatog i ovlaštenog procjenitelja koji ima nedavno iskustvo u lokaciji i kategoriji investicijskih nekretnina koje se vrednuju.
- 32A. **Subjekt može:**
- izabrati model fer vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine povezane s obvezama za koje se osigurava povrat izravno povezan s fer vrijednosti, ili povrat od određene imovine koja uključuje to ulaganje u nekretnine, i
 - izabrati između modela fer vrijednosti ili modela troška za sve druge ulaganja u nekretnine, bez obzira na izbor iz točke (a).
- 32B. Neki osiguravatelji i drugi subjekti upravljaju internim imovinskim fondom koji izdaje nominalne udjele od čega neke udjele posjeduju ulagači u obliku povezanih ugovora, a drugi dio pripada subjektu. Točka 32A ne dozvoljava da subjekt mjeri nekretninu unutar fonda djelomično po trošku nabave, a djelomično po fer vrijednosti.

32C. Ako subjekt odabere drugačije modele za dvije kategorije opisane u točki 32A, prijenos ulaganja u nekretnine između grupa imovine koje se mjere primjenom različitih modela treba se priznati po fer vrijednosti i ukupna promjena fer vrijednosti treba se priznati u dobiti ili gubitku. Sukladno tome, ako se ulaganje u nekretninu proda iz grupe na koju se primjenjuje model fer vrijednosti u grupu u kojoj se primjenjuje model troška nabave, fer vrijednost nekretnine na datum prodaje postaje pretpostavljeni trošak nabave te nekretnine.

Model fer vrijednosti

33. *Nakon početnog priznavanja, subjekt koje je izabrao model fer vrijednosti treba mjeriti sva svoja ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti, osim u slučajevima opisanim u točki 53.*

34. *Ako je udio u nekretnini najmoprimca prema ugovoru o poslovnom najmu klasificiran kao ulaganje u nekretnine, sukladno točki 6, subjekt ne može birati u skladu s točkom 30.; subjekt će tada koristiti model fer vrijednosti.*

35. *Dobitak ili gubitak koji nastaje iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine treba se priznati u dobiti ili gubitku u razdoblju u kojem je nastao.*

36. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine je iznos za koji se nekretnina može razmijeniti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju (vidjeti točku 5). Fer vrijednost posebno isključuje procijenjenu cijenu uvećanu ili umanjenu na temelju posebnih uvjeta ili okolnosti, poput atipičnog financiranja, prodaje i ponovnog najma, posebnih naknada ili koncesija dobivenih od bilo koje stranke povezane s prodajom.

37. Subjekt određuje fer vrijednost bez umanjenja za iznos troškova transakcije koji mogu nastati prilikom prodaje ili drugog načina otuđenja.

38. *Fer vrijednost ulaganja u nekretnine treba odražavati tržišne uvjete na datum izvještaja o financijskom položaju.*

39. Fer vrijednost je vremenski specifična za određeni datum. Budući da se tržišni uvjeti mogu mijenjati, iznos objavljen kao iznos fer vrijednosti može biti netočan ili neprikladan ako se procjenjuje u neko drugo vrijeme. Definicija fer vrijednosti također obuhvaća istovremenu razmjenu i zaključenje ugovora o prodaji bez ikakve promjene cijene koja je utvrđena u transakciji koja se odvija prema tržišnim uvjetima između informiranih i spremnih stranaka ako razmjena i zaključenje nisu istovremeni.

40. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine odražava, između ostalog, prihod od najma prema postojećim najmovima te razumne i popratne pretpostavke koje predstavljaju ono što bi informirane i spremne strane pretpostavile o prihodu od budućeg najma u vidu postojećih uvjeta. Isto također predstavlja, na sličnoj osnovi, sve novčane odljeve (uključujući plaćanje najma i ostale odljeve) koji se mogu očekivati u pogledu nekretnine. Neki od tih odljeva se prikazuju u obvezama dok se drugi odnose na odljeve koji se ne priznaju u financijskim izvještajima do određenog kasnijeg datuma (npr. periodična plaćanja poput nepredviđenog najma).

41. Točka 25. navodi osnovu za početno priznavanje troška udjela u nekretnini u najmu. Točka 33. zahtijeva ponovno mjerenje udjela u nekretnini u najmu po fer vrijednosti, ako je to potrebno. Kod najma ugovorenog prema tržišnim uvjetima, fer vrijednost udjela u imovini u najmu prilikom stjecanja, umanjeno za sva očekivana plaćanja najma (uključujući plaćanja

koja se odnose na priznate obveze), treba biti nula. Ova se fer vrijednost ne mijenja bez obzira jesu li, za potrebe računovodstva, imovina u najmu i obveza priznati po fer vrijednosti ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, u skladu s točkom 20. MRS-a 17. Dakle, zbog ponovnog mjerenja imovine u najmu, koja se mjeri po trošku nabave sukladno točki 25, prema modelu fer vrijednosti, u skladu s točkom 33, ne bi trebao nastati nikakav početni dobitak niti gubitak, osim ako se fer vrijednost mjeri u različitim razdobljima. Do toga može doći kada se odluka o primjeni modela fer vrijednosti donese nakon početnog priznavanja.

42. Definicija fer vrijednosti odnosi se na »informirane i spremne stranke«. U tom kontekstu, izraz »informirane« znači da su i spreman kupac i spreman prodavatelj dovoljno informirani o prirodi i obilježjima ulaganja u nekretninu, njezinoj stvarnoj i mogućoj upotrebi te tržišnim uvjetima na datum izvještaja o financijskom položaju. Spreman kupac je motiviran, ali nije prisiljen, na kupnju. Takav kupac nije ni pretjerano revan niti spreman na kupnju po bilo kojoj cijeni. Pretpostavljeni kupac ne bi platio višu cijenu od one koju bi odnosni informirani i spremni kupci i prodavatelji zahtijevali.

43. Spreman prodavatelj nije pretjerano revan niti prisiljen prodavatelj, te nije spreman prodati po bilo kojoj cijeni, niti je spreman zahtijevati cijenu koja se ne smatra realnom u postojećim tržišnim uvjetima. Spreman prodavatelj je motiviran prodati ulaganje u nekretninu po tržišnim uvjetima za najbolju cijenu koja se može postići. Činjenične okolnosti vezane uz stvarnog vlasnika ulaganja u nekretninu nisu dio ove naknade jer je spreman prodavatelj pretpostavljeni vlasnik (npr. spreman prodavatelj ne bi uzeo u obzir određene porezne okolnosti vezane za stvarnog vlasnika ulaganja u nekretninu).

44. Definicija fer vrijednosti odnosi se na transakcije po tržišnim uvjetima. Transakcija po tržišnim uvjetima je transakcija između stranaka koje nemaju određen ili poseban odnos koji bi cijene tih transakcija činio nekarakterističnima za tržišne uvjete. Pretpostavlja se da se transakcija obavlja između nepovezanih i neovisnih stranaka.

45. Fer vrijednost najbolje predstavljaju sadašnje cijene na aktivnom tržištu za slične nekretnine na istoj lokaciji i u istom stanju koje podliježu sličnom ugovoru o najmu i sličnim ostalim ugovorima. Subjekt pazi da identificira sve razlike u vrsti, lokaciji ili stanju nekretnine, ili u uvjetima ugovora o najmu i ostalih ugovora koji se odnose na tu nekretninu.

46. U nedostatku trenutnih cijena na aktivnom tržištu, kako je opisano u točki 45, subjekt razmatra informacije iz različitih drugih izvora, uključujući:

- (a) trenutne cijene na aktivnom tržištu nekretnina druge vrste, stanja ili lokacije (ili koji su podložni različitim ugovorima o najmu ili drugim ugovorima) usklađeni kako bi odražavali te razlike,
- (b) zadnje cijene sličnih nekretnina na manje aktivnim tržištima, usklađene kao bi odražavale promjene ekonomskih okolnosti od datuma transakcije koja je nastala po tim cijenama, i
- (c) projekcije diskontiranih novčanih tokova na temelju pouzdanih procjena budućih novčanih tokova, uz priložene uvjete svih postojećih ugovora o najmu i ostalih ugovora i (kada je to moguće) vanjske dokaze poput trenutnih tržišnih iznosa najma sličnih nekretnina na istoj lokaciji i u istom stanju, primjenom diskontne stope koja odražava trenutnu tržišnu procjenu nesigurnosti iznosa i vremena novčanih tokova.

47. U nekim slučajevima različiti izvori iz prethodne točke mogu navoditi na različite zaključke o fer vrijednosti ulaganja u nekretnine. Subjekt razmatra razloge tih razlika kako bi došao do najpouzdanije procjene fer vrijednosti unutar raspona realnih procjena fer vrijednosti.
48. U iznimnim slučajevima, postoji jasan dokaz kada subjekt najprije stekne ulaganje u nekretnine (ili kada postojeća imovina po prvi put postane ulaganje u nekretnine slijedom završetka izgradnje ili obnove, ili nakon promjene namjene) da će promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti biti toliko velika te da će mogućnosti različitih ishoda biti toliko teško procijeniti da dolazi do negacije upotrebljivosti pojedine procjene fer vrijednosti. Isto može navoditi da fer vrijednost nekretnine neće biti moguće redovito pouzdano utvrditi (vidi točka 53.).
49. Fer vrijednost se razlikuje od vrijednosti u upotrebi kako je definirano MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine*. Fer vrijednost odražava znanje i procjene informiranih i spremnih kupaca i prodavatelja. Za razliku od toga, vrijednost u upotrebi odražava procjene subjekta, uključujući učinke faktora koji mogu biti specifični za pojedini subjekt i nisu primjenjivi na sve subjekte općenito. Primjerice, fer vrijednost ne odražava ni jedan od sljedećih faktora u opsegu u kojem oni ne bi bili opće dostupni informiranim i spremnim kupcima i prodavateljima:
- dotatna vrijednost nastala od formiranja portfelja nekretnina na različitim lokacijama,
 - sinergije ulaganja u nekretnine i druge imovine,
 - zakonska prava ili zakonska ograničenja specifična isključivo za trenutnog vlasnika, i
 - porezne olakšice ili porezne obveze specifične za trenutnog vlasnika.
50. Kod određivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine subjekt ne obračunava dvostruko imovinu i obveze koje su priznate kao zasebna imovina ili obveze. Primjerice:
- oprema poput dizala ili rashladnih sustava obično čini sastavni dio zgrade i općenito je uključena u fer vrijednost ulaganja u nekretninu, a ne priznata odvojeno kao nekretnine, postrojenja i oprema;
 - kod iznajmljivanja namještenog ureda, fer vrijednost ureda obično uključuje fer vrijednost namještaja jer se prihod od najma odnosi na namješteni ured. Ako je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretninu, subjekt ne priznaje taj namještaj kao odvojenu imovinu;
 - fer vrijednost ulaganja u nekretninu ne uključuje prihod od prijevremeno plaćenog ili obračunatog, a neplaćenog poslovnog najma, jer subjekt istog priznaje kao odvojenu obvezu ili imovinu;
 - fer vrijednost ulaganja u nekretninu u najmu odražava očekivane novčane tokove (uključujući očekivani nepredviđeni plativi iznos najma). Sukladno tome, ako je dobivena procjena nekretnine umanjena za sva očekivana plaćanja, biti će potrebno pribrojiti natrag sve priznate obveze najma kako bi se, za potrebe računovodstva, izračunala fer vrijednost ulaganja u nekretnine.
51. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne odražava buduće kapitalne izdatke koji će poboljšati ili obogatiti nekretninu i ne odražava povezanu buduću dobit od tih budućih izdataka.
52. U nekim slučajevima subjekt očekuje da će sadašnja vrijednost njegovih plaćanja koja se odnose na ulaganja u nekretnine (osim plaćanja povezanih s priznatim obvezama) biti veća od sadašnje vrijednosti povezanih novčanih primitaka. Subjekt primjenjuje MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* kako bi utvrdio treba li priznati obvezu i, ako treba, kako istu mjeriti.
- Nemogućnost pouzdanog utvrđivanja fer vrijednosti**
53. *Postoji pretpostavka, koja se može opovrgnuti, da subjekt može kontinuirano pouzdano utvrđivati fer vrijednosti ulaganja u nekretnine. Međutim, u iznimnim slučajevima kada subjekt stekne ulaganje u nekretninu (ili kada postojeća nekretnina postane ulaganje u nekretnine nakon promjene namjene) da fer vrijednost ulaganja u nekretninu neće biti moguće kontinuirano pouzdano utvrđivati. Do toga dolazi samo i isključivo onda kada usporedive tržišne transakcije nisu česte i alternativne pouzdane procjene fer vrijednosti (na primjer, na temelju projekcija diskontiranog novčanog toka) nisu dostupne. Ako subjekt utvrdi da fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji nije moguće pouzdano utvrditi, ali očekuje da će fer vrijednost biti moguće pouzdano utvrditi kada završi izgradnja, mjerit će ulaganje u nekretnine po trošku dok se fer vrijednost ne bude mogla pouzdano utvrditi ili dok se ne završi izgradnja (što se prije dogodi). Kada subjekt utvrdi da fer vrijednost ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretnine u izgradnji) nije moguće kontinuirano pouzdano odrediti, subjekt će mjeriti ovo ulaganje u nekretnine po modelu troška iz MRS 16. Procijenjeni ostatak vrijednost će biti nula. Subjekt će primjenjivati MRS 16 do prodaje ulaganja u nekretnine.*
- 53.A Ulaganje u nekretnine u izgradnji koje je prethodno mjereno po trošku, subjekt će mjeriti po fer vrijednosti od trenutka kada se fer vrijednost može pouzdano utvrditi. Kada se izgradnja dovrši pretpostavlja se da je fer vrijednost moguće pouzdano utvrditi. Ako to nije moguće, u skladu s točkom 53., ova nekretnina će se mjeriti po trošku u skladu s MRS 16.
- 53.B Pretpostavka da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano izmjeriti, može se opovrgnuti samo prilikom početnog priznavanja. Subjekt koji je ulaganje u nekretnine u izgradnji mjerio po fer vrijednosti ne može po završetku izgradnje ulaganja u nekretnine zaključiti da fer vrijednost nije moguće pouzdano utvrditi.
54. U iznimnim slučajevima, kada je subjekt, zbog razloga opisanih u prethodnoj točki, prisiljen mjeriti ulaganje u nekretninu primjenom modela troška, u skladu s MRS 16, subjekt mjeri sve druge ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti, uključujući ulaganja u nekretnine u izgradnji. U tim slučajevima, iako subjekt može primjenjivati model troška na jedno ulaganje u nekretnine, subjekt treba nastaviti obračunavati sve preostale nekretnine primjenom modela fer vrijednosti.
55. *Ako je subjekt prethodno mjerio ulaganje u nekretnine po fer vrijednosti, subjekt će nastaviti mjeriti nekretninu po fer vrijednosti do prodaje (ili dok nekretnina ne postane nekretnina koju koristi vlasnik ili subjekt počne obnavljati nekretninu u svrhu naknadne prodaje tijekom redovnog poslovanja) čak i ako usporedive tržišne transakcije postanu rjeđe ili tržišne cijene postanu manje dostupne.*
- Model troška**
56. *Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model troška treba mjeriti sve svoje ulaganja u nekretnine u*

skladu sa zahtjevima MRS 16 koji se odnose na taj model, osim onih ulaganja u nekretnine koja udovoljavaju kriterijima klasifikacije kao imovina namijenjena prodaji (ili su uključeni u grupu za otuđenje klasificiranu kao imovinu namijenjenu prodaji) u skladu s MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prestanak poslovanja. Ulaganja u nekretnine koja udovoljavaju kriterijima klasifikacije kao imovina namijenjena prodaji (ili su uključeni u grupu za otuđenje klasificiranu kao imovinu namijenjenu prodaji) subjekt će mjeriti u skladu s MSFI 5.

Prijenosi

57. *Prijenosi na ili sa ulaganja u nekretnine trebaju se izvršiti samo i isključivo onda kada postoji promjena namjene koju potvrđuje sljedeće:*

- (a) početak korištenja od strane vlasnika – prijenos s ulaganja u nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik,
- (b) početak obnove s namjerom prodaje – prijenos s ulaganja u nekretnine na zalihe,
- (c) prestanak korištenja od strane vlasnika – prijenos s nekretnina koje koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine,
- (d) početak poslovnog najma – prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine.

58. Točka 57 (b) zahtijeva da subjekt prenese nekretninu s pozicije ulaganja u nekretnine na poziciju zaliha samo i isključivo kada postoji promjena namjene te nekretnine, potkrijepljena početkom obnove s namjerom prodaje. Ako subjekt odluči prodati nekretninu bez obnove, subjekt nastavlja tretirati nekretninu kao ulaganje u nekretninu dok se isto ne prestane priznavati (dok se ne ukloni iz izvještaja o financijskom položaju) i ne tretira ga kao zalihi. Slično tome, ako subjekt započne obnovu postojećeg ulaganja u nekretninu zbog nastavka buduće upotrebe istog kao ulaganja u nekretninu, nekretnina ostaje ulaganje u nekretninu i ne reklasificira se kao nekretnina koju koristi vlasnik tijekom ponovne obnove.

59. Točke 60-65 primjenjuju se na priznavanje i mjerenje pitanja koja se javljaju kod primjene modela fer vrijednosti na ulaganja u nekretnine. Kada subjekt primjenjuje model troška nabave, prijenosi između ulaganja u nekretninu, nekretninu koju koristi vlasnik i zalihe, ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednost prenesene nekretnine i ne mijenjaju cijenu te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja.

60. *Kod prijenosa sa ulaganja u ulaganja u nekretnine mjere se po fer vrijednosti na nekretninu koju koristi vlasnik ili na zalihe, fer vrijednost na datum prijenosa će bit trošak za potrebe MRS 16 ili MRS 2.*

61. *Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje će se mjeriti po fer vrijednosti, subjekt će primjenjivati MRS 16 do datuma promjene njezine namjene. Subjekt će na taj datum razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine utvrđene u skladu s MRS 16 i njezine fer vrijednosti priznati kao revalorizacijsku rezervu u skladu s MRS 16.*

62. Do datuma kada nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se vodi po fer vrijednosti, subjekt amortizira nekretninu i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji su nastali. Subjekt, na taj datum, tretira sve razlike između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRS 16 i njezine fer vrijednosti na isti način kao revalorizaciju prema MRS-u 16. Drugim riječima:

- (a) sva proizašla smanjenja knjigovodstvene vrijednosti nekretnine priznaju se u dobiti ili gubitak. Međutim, ukoliko je iznos uključen revalorizacijski višak povezan s tom nekretninom, smanjenje se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i oduzima od revalorizacijskog viška unutar kapitala.
- (b) svako posljedično povećanje knjigovodstvene vrijednosti se obračunava kako slijedi:
- (i) ako povećanje poništava prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti te nekretnine, povećanje se priznaje u dobiti ili gubitku. Iznos priznat u dobiti ili gubitku ne prelazi iznos potreban za povrat knjigovodstvene vrijednosti na iznos knjigovodstvene vrijednosti koji bi bio utvrđen (umanjen za amortizaciju) da gubitak od umanjenja vrijednosti nije bio priznat,
- (ii) svaki preostali dio povećanja se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i pribraja se iznosu revalorizacijske rezerve unutar kapitala. Prilikom naknadnog otuđenja ulaganja u nekretnine, revalorizacijska rezerva se može prenijeti na zadržanu dobit. Prijenos sa revalorizacijske rezerve na zadržanu dobit ne provodi se kroz dobit ili gubitak.

63. *Kod prijenosa sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se mjeriti po fer vrijednosti, razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti će se priznati u dobit ili gubitak.*

64. Tretman prijenosa sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti u skladu je s tretmanom prodaje zaliha.

65. *Prilikom završetka izgradnje ili obnove ulaganja u nekretnine u izvedbi subjekta koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u dobit ili gubitak.*

Otuđenja

66. *Ulaganja u nekretnine treba prestati priznavati (isključiti iz izvještaja o financijskom položaju) prilikom otuđenja ili kod konačnog povlačenja ulaganja u nekretnine iz uporabe kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od otuđenja.*

67. Otuđenje ulaganja u nekretninu može se postići prodajom ili ulaskom u financijski najam. Kod utvrđivanja datuma otuđenja ulaganja u nekretninu, subjekt primjenjuje kriterije MRS 18 za priznavanje prihoda od prodaje proizvoda i razmatra relevantne smjernice u dodatku MRS 18. MRS 17 primjenjuje se na otuđenja realizirana ulaskom u financijski najam te na prodaju i ponovni najam.

68. Ako, u skladu s načelom priznavanja iz točke 16, subjekt unutar knjigovodstvene vrijednosti imovine prizna trošak zamjene dijela ulaganja u nekretninu, subjekt prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Kod ulaganja u nekretninu na kojeg se primjenjuje model troška nabave, zamijenjeni dio ne može biti dio koji je odvojeno amortiziran. Ako subjekt nije praktično utvrditi knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, subjekt može upotrijebiti trošak zamjene kao pokazatelj iznosa cijene zamijenjenog dijela u vrijeme kada je kupljen ili izgrađen. Prema modelu fer vrijednosti, fer vrijednost ulaganja u nekretninu može dokazivati da je dio kojeg treba zamijeniti izgubio svoju vrijednost. U drugim slučajevima, može biti teško razlučiti koliko bi se fer vrijednost trebala smanjiti zbog dijela koji se zamjenjuje. Alternativno rješenje vezano za

zamijenjeni dio, umjesto smanjenja fer vrijednosti kada to nije praktično, bilo bi uključivanje troška zamjene u knjigovodstvenu vrijednost imovine i naknadna ponovna procjena fer vrijednosti, kao što bi se zahtijevalo za povećanja koja ne uključuju zamjenu.

69. **Dobici ili gubici od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine trebaju se utvrditi kao razlika između neto primitaka od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine i trebaju se priznati u dobiti ili gubitku (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije za prodaju i povratni najam) u razdoblju povlačenja ili otuđenja.**
70. Potraživanja za naknadu kod otuđenja ulaganja u nekretninu početno se priznaju po fer vrijednosti. Posebno, ako je plaćanje ulaganja u nekretninu odgođeno, primljena naknada početno se priznaje po ekvivalentu cijene novca. Razlika između nominalnog iznosa naknade i ekvivalenta cijene novca priznaje se kao prihod od kamata u skladu s MRS 18, primjenom metode efektivne kamatne stope.
71. Subjekt primjenjuje MRS 37 ili druge Standarde, ovisno o prikladnosti, na sve obveze koje zadržava nakon otuđenja ulaganja u nekretninu.
72. **Naknada od trećih osoba za ulaganja u nekretnine čija je vrijednost umanjena, koja je uništena ili izvlaštena, priznat će se u dobiti ili gubitku kad se prizna potraživanje.**
73. Umanjenja vrijednosti ili gubici od ulaganja u nekretninu, povezana potraživanja ili obveze za naknade od trećih osoba i svaka naknadna kupnja ili izgradnja zamjenske imovine, predstavljaju odvojene ekonomske događaje i računovodstveno se tretiraju odvojeno kako slijedi:
- umanjena vrijednosti ulaganja u nekretninu priznaju se u skladu s MRS 36,
 - povlačenje ili otuđenje ulaganja u nekretninu priznaje se u skladu s točkama 66-71. ovog Standarda,
 - naknade od trećih osoba za ulaganja u nekretnine čija je vrijednost umanjena, izgubljena ili od koje se odustalo, priznaju se u dobit ili gubitak kada iste postanu potraživanja, i
 - trošak imovine koja je ponovno dobivena, kupljena ili izgrađena kao zamjenska utvrđuje se u skladu s točkama 20-29. ovog Standarda.

Objavljivanje

Model fer vrijednosti i model troška nabave

74. Objavljivanja u nastavku prezentiraju se kao dodatak objavljivanja koja navodi MRS 17. U skladu s MRS 17, vlasnik ulaganja u nekretninu navodi objavljivanja najmodavca o sklopljenim najmovima. Subjekt koje ima ulaganje u nekretninu prema financijskom ili poslovnom najmu navodi objavljivanja najmoprimca vezano za financijske najmove i objavljivanja najmodavca vezano za poslovne najmove.
75. Subjekt treba objaviti:
- primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška;
 - ako primjenjuje model fer vrijednosti, jesu li, i u kojim okolnostima, udjeli u nekretnini u poslovnom najmu klasificirani i obračunavaju se kao ulaganja u nekretnine;
 - kada je teško izvršiti klasifikaciju (vidi točku 14.), kriterije koje subjekt primjenjuje za razlikovanje ulaganja u nekretnine od nekretnine koju koristi vlasnik i nekretnine namijenjene prodaji tijekom redovnog poslovanja;

- metode i značajne pretpostavke primijenjene kod utvrđivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, uključujući izjavu je li utvrđivanje fer vrijednosti potkrijepljeno tržišnim dokazima ili se temelji na drugim faktorima (koje subjekt treba objaviti) zbog vrste nekretnine i nedostatka usporedivih tržišnih podataka;
- opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (mjerene ili objavljene u financijskim izvještajima) temelji na procjeni neovisnog, kvalificiranog procjenitelja s nedavnim iskustvom u procjeni sličnih nekretnina na istoj lokaciji. Ako nije bilo takve procjene, tu činjenicu treba objaviti;
- iznosi priznati u dobiti ili gubitku za:
 - prihod od najma ulaganja u nekretnine,
 - direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine od kojih je nastao prihod od najma tijekom razdoblja,
 - direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine od kojih nije nastao prihod od najma tijekom razdoblja, i
 - ukupnu promjenu fer vrijednosti priznatu u dobiti ili gubitku po prodaji ulaganja u nekretnine iz grupe imovine na koju je primijenjen model troška u grupu imovine na koju se primjenjuje model fer vrijednosti (vidi točku 32C);
- postojanje i iznos ograničenja povezanih s realizacijom ulaganja u nekretnine ili zadržavanjem dobitaka i primitaka od otuđenja;
- ugovorne obveze na kupnju, izgradnju ili obnovu ulaganja u nekretnine ili popravke, održavanje ili unapređenja.

Model fer vrijednosti

76. Uz objavljivanja koja zahtijeva točka 75., subjekt koji primjenjuje model fer vrijednosti iz točaka 33.-55., treba objaviti usklađenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, koje uključuje sljedeće:
- povećanja, pri čemu treba objaviti odvojeno povećanja koja proizlaze iz stjecanja nekretnine i ona koja proizlaze iz naknadnih izdataka priznatih u knjigovodstvenu vrijednost imovine,
 - povećanja koja proizlaze iz stjecanja putem poslovnih spajanja,
 - imovinu klasificiranu kao namijenjenu prodaji ili uključenu u grupu imovine za otuđenje klasificiranu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5 i ostala otuđenja,
 - neto dobitke ili gubitke od usklađenja fer vrijednosti,
 - neto tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja financijskih izvještaja u različitu valutu objavljivanja te iz svođenja inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja izvještajnog subjekta,
 - prijenosi na i sa zalihama i nekretnina koje koristi vlasnik, i
 - ostale promjene.
77. Kod značajnog usklađenja procjene ulaganja u nekretnine za potrebe financijskih izvještaja, primjerice, kako bi se izbjeglo dupliciranje imovine ili obveza koji su priznati kao odvojena imovina ili obveze, kako je opisano u točki 50, subjekt treba objaviti usklađenje između do-

bivene procjene i usklađene procjene uključene u financijske izvještaje, te odvojeno prikazati ukupan iznos svih priznatih ugovornih obveza iz najma koje su pridodane natrag i sva ostala značajna usklađenja.

78. U iznimnim slučajevima navedenim u točki 53, kada subjekt mjeri ulaganje u nekretnine primjenom modela troška u skladu s MRS 16, usklađenje kojeg zahtijeva točka 76. treba prikazivati iznose koji se odnose na to ulaganje u ulaganja u nekretnine odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u ulaganja u nekretnine. Nadalje, subjekt treba objaviti:
- (a) opis ulaganja u nekretnine,
 - (b) objašnjenje zašto fer vrijednost ne može biti pouzdano utvrđena,
 - (c) ako je to moguće, raspon procjena unutar kojih je vjerojatno da se nalazi iznos fer vrijednosti, i
 - (d) kod otuđenja ulaganja u nekretnine koje se ne vodi po fer vrijednosti:
 - (i) činjenicu da je subjekt prodao takvu nekretninu koje se ne vodi po fer vrijednosti,
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost te nekretnine u vrijeme prodaje, i
 - (iii) iznos priznatog dobitka ili gubitka.

Model troška

79. Uz objavljivanja koja zahtijeva točka 75., subjekt koje primjenjuje model nabave iz točke 56., treba objaviti:
- (a) primijenjene metode amortizacije,
 - (b) korisni vijek trajanja ili korištene stope amortizacije,
 - (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,
 - (d) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju razdoblja, koje uključuje sljedeće:
 - (i) povećanja, pri čemu treba odvojeno objaviti povećanja koja proizlaze iz stjecanja i ona koja proizlaze iz naknadnih izdataka priznatih kao imovina,
 - (ii) povećanja koja proizlaze iz stjecanja putem poslovnih spajanja,
 - (iii) imovinu klasificiranu kao namijenjenu prodaji ili uključenu u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5 i ostala otuđenja, amortizaciju,
 - (iv) iznos priznatih gubitaka od umanjenja i iznos poništenih gubitaka od umanjenja tijekom razdoblja, u skladu s MRS 36,
 - (v) neto tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja financijskih izvještaja u različitu valutu objavljivanja te iz svođenja inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja izvještajnog subjekta,
 - (vii) prijenosi na i sa zaliha i nekretnine koje koristi vlasnik, i
 - (viii) ostale promjene; i
 - (e) fer vrijednost ulaganja u nekretnine. U iznimnim slučajevima opisanim u točki 53., kada subjekt ne može pouzdano utvrditi fer vrijednost ulaganja u nekretninu, subjekt treba objaviti:
 - (i) opis ulaganja u nekretnine,
 - (ii) objašnjenje zašto fer vrijednost ne može biti pouzdano utvrđena,

- (iii) ako je to moguće, raspon procjena unutar kojih je vjerojatno da se nalazi iznos fer vrijednosti.

Prijelazne odredbe

Model fer vrijednosti

80. Subjekt koji je prije primjenjivao MRS 40 (2000.) i prvi put odluči klasificirati i obračunavati određene ili sve nekretnine u poslovnom najmu kao ulaganja u nekretnine, treba priznati učinke takve odluke kao usklađenja početnog stanja zadržane dobiti za razdoblje u kojem je ta odluka prvi put donesena. Nadalje:
- (a) ako je subjekt prethodno javno objavio (u financijskim izvještajima ili drgdje) fer vrijednost tih nekretnina u ranijim razdobljima (utvrđeno na osnovi koja udovoljava definiciji fer vrijednosti iz točke 5. i smjernicama u točkama 36-52), subjektu se preporučuje, ali se od njega ne zahtijeva, da:
 - (i) uskladi početno stanje zadržane dobiti u najranijem prikazanom razdoblju za koje je ta fer vrijednost javno objavljena, i
 - (ii) da prepravi usporedne podatke za ta razdoblja, i
 - (b) ako subjekt nije prethodno javno objavilo informacije opisane pod (a), subjekt neće prepravljati usporedne podatke i tu će činjenicu objaviti.
81. Ovaj Standard zahtijeva drugačiji tretman od tretmana kojeg propisuje MRS 8. MRS 8 zahtijeva ispravak usporednih podataka, osim u slučaju kada je taj ispravak neprikladan.
82. Kod prve primjene ovog Standarda, usklađenje početnog stanja zadržane dobiti uključuje reklasifikaciju iznosa viška revalorizacije ulaganja u nekretninu.

Model troška nabave

83. MRS 8 se primjenjuje na promjenu računovodstvenih politika kada subjekt po prvi put primjenjuje ovaj Standard i izabere model troška nabave. Učinak promjene računovodstvenih politika uključuje reklasifikaciju svih iznosa viših od revalorizacije ulaganja u nekretninu.
84. *Zahtjevi iz točaka 27-29. koji se odnose na početno mjerenje ulaganja u nekretnine stečene u transakciji zamjene imovine trebaju se primjenjivati u budućim razdobljima, samo na buduće transakcije.*

Datum stupanja na snagu

85. *Subjekt će primijeniti ovaj standard za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Ranija primjena se preporučuje. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2005., tu činjenicu će objaviti.*
- 85.A *MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.) mijenja izraze koji se rabe u MSFI. Pored toga, njime se mijenja točka 62. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.*
- 85.B *Točke 8, 9, 48, 53, 54 i 57 su izmijenjene, točka 22 brisana i točke 53.A i 53.B dodane Poboľšanjima MSFI izdanima u svibnju 2008. Subjekt će primijeniti ove izmjene za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. Ili nakon toga. Subjektu je dopušteno primijeniti izmjene za ulaganja u nekretninu u izgradnji od bilo kojeg datuma prije 1. siječnja 2009. ako je*

fer vrijednost ulaganja u nekretnine utvrđena na taj datum. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni izmjene za ranija razdoblja, objavit će tu činjenicu i istovremeno primijeniti izmjene točke 5 i 81E iz MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema.

Povlačenje MRS 40 (2000.)

86. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 40 – Ulaganje u nekretnine (izdan 2000. godine).

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 41 Poljoprivreda

Cilj

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak računovodstveni tretman i objavljivanje povezano s poljoprivrednim aktivnostima.

Djelokrug

- Ovaj Standard treba primijeniti za sljedeće kada se on odnosi na poljoprivredne aktivnosti:
 - biološka imovina;
 - poljoprivredne proizvode u trenutku žetve; i
 - državne potpore pokriveno točkama 34-35.
- Ovaj Standard ne odnosi se na:
 - zemljište povezano s poljoprivrednim aktivnostima (vidi MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 40 *Ulaganje u nekretnine*), i
 - nematerijalnu imovinu povezanu s poljoprivrednim aktivnostima (vidi MRS 38 *Nematerijalna imovina*).
- Ovaj Standard se primjenjuje na poljoprivredne proizvode, koji su proizvod žetve biološke imovine subjekta, samo u trenutku žetve. Nakon toga se primjenjuje MRS 2 *Zalihe* ili neki drugi odgovarajući Standard. Prema tome, ovaj Standard se ne bavi preradom poljoprivrednih proizvoda nakon žetve, npr. pretvaranje grožđa u vino od strane vinogradara. Dok taj proces može biti logičan i prirodan slijed poljoprivredne aktivnosti, i događaji mogu imati međusobne sličnosti biološkoj transformaciji, takva prerada nije uključena u definiciju poljoprivredne aktivnosti u ovom Standardu.
- Slijedeća tablica prikazuje primjere biološke imovine, poljoprivrednih proizvoda, i proizvoda koji su rezultat prerade nakon žetve:

Biološka imovina	Poljoprivredni proizvodi	Proizvodi koji su rezultat procesa nakon žetve (uroda)
Ovce	vuna	konac, tepih
Stabla na plantažama	posječena stabla	balvani, drvena građa
Biljke	pamuk	konac, odjeća
požeta trska	šećer	
Muzne krave	mlijeko	sir
Svinje	polovice	kobasice, sušena šunka
Grmlje	lišće	čaj, sušeni duhan
Trsje (vinograd)	grožđe	vino
Voćke	ubrano voće	prerađeno voće

Definicije

Definicije povezane s poljoprivredom

- Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Poljoprivredna aktivnost je upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem i žetvom biološke imovine za prodaju ili pretvaranje u poljoprivredni proizvod ili u dodatnu biološku imovinu.

Poljoprivredni proizvodi je požeti proizvod biološke imovine subjekta.

Biološka imovina je živuća životinja ili biljka.

Biološko pretvaranje sadrži proces rasta, degeneracije, proizvodnje i stvaranja koja uzrokuje kvalitativne ili kvantitativne promjene u biološkoj imovini.

Grupa biološke imovine je zbroj sličnih živućih životinja ili biljaka.

Žetva je odvajanje proizvoda od biološke imovine ili prekid životnih procesa biološke imovine.

Troškovi do točke prodaje su inkrementalni troškovi izravno povezani s prodajom imovine, isključivši troškove financiranja i poreze na dobit.
 - Poljoprivredna aktivnost pokriva raznolike aktivnosti: npr. uzgoj stoke, šumarstvo, godišnja ili višegodišnja žetva, kultiviranje voćnjaka ili plantaža, cvjećarstvo i akvakultura (uključujući uzgoj riba). Postoje određene sličnosti unutar ovih raznolikosti:
 - Sposobnost promjene.* Živuće životinje i biljke sposobne su za biološko pretvaranje,
 - Upravljanje promjenama.* Upravljanje biološkim pretvaranjem omogućava se povećanjem ili barem stabiliziranjem uvjeta potrebnih za obavljanje procesa (npr. hranjivost, vlažnost, temperatura, plodnost, i svjetlo). Takvo upravljanje razlikuje poljoprivredne od drugih aktivnosti. Npr. žetva iz neupravljanih izvora (kao što je ribarenje u oceanu i krčenje šuma) nije poljoprivredna aktivnost, i
 - Mjerenje promjena.* Promjene u kvaliteti (npr. genetičke osobine, gustoća, zrelost, masnoće, proteini i čvrstoća vlakana) ili kvantiteti (npr. potomstvo, težina, kubični metri, duljina ili promjer vlakana i broj pupoljaka) kao rezultat biološke transformacije, mjere se i nadziru rutinski u sklopu funkcije upravljanja.
 - Biološka transformacija rezultira u sljedećim vrstama ishoda:
 - promjene imovine kroz (i) rast (povećanje u kvaliteti ili poboljšanje u kvaliteti životinja i biljaka), (ii) degeneracija (smanjenje kvantitete ili pogoršanje kvalitete životinja ili biljaka), ili (iii) stvaranje (stvaranje dodatnih živućih životinja ili biljaka), ili
 - proizvodnja poljoprivrednih proizvoda kao što su guma, čaj, vuna i mlijeko.
- ### Opće definicije
- Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Aktivno tržište je tržište na kojem postoje svi sljedeći uvjeti:

 - predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
 - u svako vrijeme se mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i

c) cijene su dostupne javnosti.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos u kojem je imovina priznata u izvještaju o financijskom položaju.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Državne potpore su definirane u MRS 20 Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći.

9. Fer vrijednost imovine temelji se na njezinoj sadašnjoj lokaciji i uvjetima. Kao rezultat, na primjer, fer vrijednost stoke na farmi je cijena za stoku na odgovarajućem tržištu umanjena za prijevozne i druge troškove dovođenja stoke na tržište.

Priznavanje i mjerenje

10. **Subjekt treba priznati biološku imovinu ili poljoprivredni proizvod onda i samo onda kada:**

- (a) subjekt kontrolira imovinu kao rezultat prošlih događaja,
 (b) postoji vjerojatnost da će buduće ekonomske koristi vezane uz imovinu priti subjektu, i
 (c) fer vrijednost ili trošak imovine mogu biti pouzdano izmjereni.

11. U poljoprivrednim aktivnostima, kontrola može biti očita, npr. pravnim vlasništvom stoke i žigosanjem ili drugačijim načinom označavanja stoke prilikom stjecanja, rođenja ili odbijanja. Buduće koristi ocjenjuju se mjerenjem značajnih fizičkih svojstava.

12. **Biološka imovina se pri početnom priznavanju i na kraju svakog izvještajnog razdoblja treba mjeriti po svojoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, osim u slučaju opisanom u točki 30. gdje se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti.**

13. **Poljoprivredni proizvodi požeti od biološke imovine subjekta trebaju biti mjereni po fer vrijednosti, umanjenoj za troškove do točke prodaje, u trenutku žetve. Takvo mjerenje je trošak na taj datum od kada se primjenjuje MRS 2 Zalihe ili drugi odgovarajući standard.**

14. Brisan.

15. Određivanje fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda mogu biti olakšane grupiranjem biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda u skladu sa značajnim svojstvima, npr. po starosti ili kvaliteti. Subjekt odabire svojstva koja odgovaraju svojstvima korištenim na tržištu kao osnovu za postavljanje cijene.

16. Subjekti sklapaju često ugovore o prodaji svoje biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda na neki budući datum. Ugovorne cijene nisu nužno mjerodavne u određivanju fer vrijednosti, jer fer vrijednost odražava tekuće tržište na kojem voljan kupac i prodavač ulaze u transakcije. Kao rezultat, fer vrijednost biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda se ne prepravlja zbog postojanja ugovora. U nekim slučajevima, ugovor o prodaji biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda je štetni ugovor koji je definiran u MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. MRS 37 se primjenjuje na štetne ugovore.

17. Ako postoji aktivno tržište za biološku imovinu ili poljoprivredni proizvod na njezinoj, odnosno njegovoj sadašnjoj lokaciji i u sadašnjem stanju, cijena izlistana na tom tržištu je primjerena kao osnova za određivanje fer vrijednosti imovine. Ako subjekt ima pristup različitim aktivnim tržištima, koristi ono koje je mjerodavno. Na primjer ako subjekt ima

pristup dvama aktivnim tržištima, koristit će cijenu koja postoji na tržištu koje očekuje koristiti.

18. Ako ne postoji aktivno tržište, subjekt koristi jednu ili više od sljedećih točaka, ovisno o dostupnosti, pri određivanju fer vrijednosti:
- (a) zadnju cijenu na tržištu, u slučaju da nije bilo značajnih promjena u ekonomskim uvjetima između datuma transakcije i datuma izvještaja o financijskom položaju,
- (b) tržišne cijene za sličnu imovinu s prilagodabama koje odražavaju razlike, i
- (c) sektor najboljeg usporednog mjerenja kao što je vrijednost voćnjaka izražena u izвозnoj paleti, količinski ili u hektarima, i vrijednost stoke izražena po kilogramu mesa.
19. U nekim slučajevima, izvori informacija navedeni u točki 18. predlažu različite zaključke o fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda. Subjekt razmatra razloge za te razlike u svrhu pouzdane procjene fer vrijednosti unutar relativno uskog raspona razumnih procjena.
20. U nekim okolnostima, tržišno određene cijene ili vrijednosti mogu biti nedostupne za biološku imovinu na njezinoj sadašnjoj lokaciji i u njenom sadašnjem stanju. U ovakvim okolnostima subjekt u određivanju fer vrijednosti koristi sadašnju vrijednost budućih neto novčanih tokova imovine diskontiranih uz tekuću tržišnu stopu.
21. Cilj izračunavanja sadašnje vrijednosti očekivanih neto novčanih tokova jest određivanje fer vrijednosti biološke imovine u njezinom sadašnjem stanju i na sadašnjoj lokaciji. Subjekt to razmatra u određivanju odgovarajuće diskontne stope koja će se koristiti i u procjenjivanju očekivanih neto novčanih tokova. Kod utvrđivanja sadašnje vrijednosti očekivanih neto novčanih tokova, subjekt uključuje neto novčane tokove koje bi očekivali sudionici na relevantnom tržištu.
22. Subjekt ne uključuje novčane tokove za financiranje imovine, poreze ili obnovu biološke imovine nakon žetve (na primjer troškove sadnje drveća na plantažama šuma nakon sječe).
23. Pri dogovaranju tržišne cijene između obaviještenih i voljnih kupaca i prodavača oni razmatraju mogućnost promjena u novčanim tokovima. Proizlazi da fer vrijednost odražava mogućnost takvih promjena. Sukladno tome, subjekt ugrađuje očekivanja o mogućim promjenama u novčanim tijekomima u bilo očekivane novčane tijekomove ili u diskontne stope ili u kombinaciju ta dva slučaja. U određivanju diskontne stope, subjekt koristi pretpostavke dosljedne onima korištenim u procjeni očekivanih novčanih tokova da bi se izbjegao učinak dupliciranja ili ignoriranja nekih pretpostavki.
24. Troškovi mogu katkada približno odražavati fer vrijednost, osobito kada:
- (a) se odvija manja biološka pretvorba od početne pojave troškova (npr. sadnice voćaka zasađene netom prije kraja izvještajnog razdoblja), ili
- (b) utjecaj biološkog pretvaranja na cijenu nije značajan (na primjer, početni rast u 30-godišnjem proizvodnom ciklusu sadnje borova).
25. Biološka imovina je često fizički vezana uz zemlju (na primjer, drveće na šumskoj plantaži). Može biti da ne postoji posebno tržište za biološku imovinu, koja je vezana uz zemlju već aktivno tržište može postojati za kombiniranu imovinu tj. za biološku imovinu, zemlju i poboljšanja zemlje kao paket. Subjekt može koristiti informacije vezane uz

kombiniranu imovinu da bi ocijenio fer vrijednost biološke imovine. Na primjer fer vrijednost zemljišta i poboljšanog zemljišta može se odbiti od fer vrijednosti kombinirane imovine da bi se dobila fer vrijednost biološke imovine.

Dobici i gubici

26. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz početnog priznavanja biološke imovine po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje i iz promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje biološke imovine treba uključiti u dobit ili gubitak razdoblja u kojem se pojavljuje.**
27. Gubitak može proizaći iz početnog priznavanja biološke imovine jer troškovi do točke prodaje se odbijaju u određivanju fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje biološke imovine. Dobitak se može pojaviti pri početnom priznavanju biološke imovine kao što je, npr. koćenje stoke.
28. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje treba uključiti u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je nastao.**
29. Dobitak ili gubitak može nastati pri početnom priznavanju poljoprivrednih proizvoda kao rezultat žetve.

Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti

30. **Postoji pretpostavka da se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti. Međutim, ta pretpostavka se može opovrgnuti samo pri početnom priznavanju biološke imovine za koju tržišno određivanje cijena ili vrijednosti nije moguće i za koje alternativne procjene fer vrijednosti nisu pouzdane. U takvim slučajevima takva biološka imovina se treba mjeriti po svom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjnja. Jednom kad fer vrijednost takve biološke imovine postane pouzdano mjerljiva, subjekt treba mjeriti svoju fer vrijednost umanjenu za troškove do točke prodaje. Jednom kad dugotrajna biološka imovina zadovolji kriterije svrstavanja kao imovine namijenjene prodaji (ili je uključena u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji) u skladu s MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, pretpostavlja se da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.**
31. Pretpostavka u točki 30. može se opovrgnuti samo pri početnom priznavanju. Subjekt koji je prethodno mjerio biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje nastavlja mjeriti biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje sve do otuđenja.
32. U svim slučajevima subjekt mjeri poljoprivredne proizvode u trenutku žetve po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje. Ovaj Standard odražava stajalište da se fer vrijednost poljoprivrednih proizvoda u trenutku žetve uvijek može pouzdano izmjeriti.
33. Pri mjerenju troškova, akumulirana amortizacija i akumuliranog gubitka od umanjnja, subjekt razmatra MRS 2 Zalihe, MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS 36 Umanjenje imovine.

Državne potpore

34. **Bezuvjetne državne potpore vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke prodaje trebaju biti priznate kao prihod onda, i samo onda kad nastane potraživanje po osnovi potpora.**
35. **Ako su državne potpore, vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke**

prodaje, uvjetovane, uključujući i mogućnost da državne potpore zahtijevaju od subjekta da ne ulazi u određenu poljoprivrednu aktivnost, subjekt treba priznati potpore kao prihod onda i samo onda kada se ispune uvjeti vezani uz potpore.

36. Rokovi i uvjeti državnih potpora variraju. Na primjer, državna potpora može zahtijevati od subjekta da obrađuje određenu lokaciju pet godina i zahtijevati od subjekta da vrati cijelu potporu ako obrađuje manje od pet godina. U ovom slučaju državna potpora se ne priznaje kao prihod dok ne prođe 5 godina. Međutim, ako potpora dozvoljava zadržavanje dijela potpore sukladno proteklom vremenu, subjekt priznaje državnu potporu kao prihod na temelju vremenske proporcije.
37. Ako se državna potpora odnosi na biološku imovinu mjerenu po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirano umanjnje (vidi točku 30), primjenjuje se MRS 20 Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći.
38. Ovaj Standard zahtijeva različiti tretman od MRS-a 20, ako se državna potpora odnosi na biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke prodaje ili državnu potporu koja zahtijeva od subjekta da ne ulazi u određenu specifičnu poljoprivrednu aktivnost. MRS 20 se primjenjuje samo na državne potpore vezane uz biološku imovinu mjerenu po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirano umanjnje.

Objavljivanje

39. (Brisano)

Općenito

40. **Subjekt treba objaviti ukupne dobitke ili gubitke koji su se pojavili tijekom tekućeg razdoblja pri početnom priznavanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda i iz promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje biološke imovine.**
41. **Subjekt treba opisati svaku grupu biološke imovine.**
42. Objavljivanje koje zahtijeva točka 41. može se prikazati opisno ili kvantitativno.
43. Subjekti se potiču na prikazivanje kvantitativnih podataka za svaku grupu biološke imovine, razlikujući potrošačku i osnovnu biološku imovinu ili dozrelu i nedozrelu biološku imovinu, što je odgovarajuće. Na primjer subjekt može objaviti knjigovodstvenu vrijednost potrošačke biološke imovine i osnovne biološke imovine po grupama. Subjekt može nadalje razdijeliti te knjigovodstvene vrijednosti između dozrele i nedozrele imovine. Ove razlike pružaju informacije koje mogu pomoći u procjeni vremena budućih novčanih tokova. Subjekt objavljuje osnovu za utvrđivanje takvih razlika.
44. Potrošačka biološka imovina je ona koja se žanje kao poljoprivredni proizvod ili prodaje kao biološka imovina. Primjeri potrošačke biološke imovine su živuća stoka namijenjena za proizvodnju mesa, živuća stoka držana za prodaju, riba na farmama, ljetine kao što su kukuruz i pšenica, i drveće za građu. Osnovna biološka imovina je drugačija od potrošačke, na primjer živuća stoka za proizvodnju mlijeka, trsovi vinograda, voćke i drveće za ogrjev s kojih se uzima dio dok samo drvo ostaje. Osnovna biološka imovina je samoobnavljajuće i nije poljoprivredni proizvod.
45. Biološka imovina može se razvrstati ili kao dozrela ili kao nedozrela biološka imovina. Dozrela biološka imovina je ona koja ima obilježja žetve (za potrošačku biološku imovinu) ili može održati redovnu žetvu (za osnovnu biološku imovinu).

46. *Ako nije navedeno drugdje u informacijama izdanim uz financijske izvještaje, subjekt treba opisati:*
- prirodu svojih aktivnosti koje uključuju svaku grupu biološke imovine, i
 - ne financijske mjere ili procjene fizičkih količina:
 - svake grupe biološke imovine subjekta na kraju razdoblja, i
 - gotov proizvod poljoprivredne proizvodnje tijekom razdoblja.
47. *Subjekt treba objaviti metode i značajne pretpostavke primijenjene u određivanju fer vrijednosti svake grupe poljoprivredne proizvodnje u trenutku žetve i svake grupe biološke imovine.*
48. *Subjekt treba objaviti fer vrijednost umanjenu za troškove do točke prodaje poljoprivrednih proizvoda požnjetih tijekom razdoblja, određenih u trenutku žetve.*
49. *Subjekt treba objaviti:*
- postojanje i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine čije je vlasništvo ograničeno, i knjigovodstvenu vrijednost biološke imovine dane kao osiguranje obveza,
 - veličinu preuzetih obveza za razvoj ili kupnju biološke imovine, i
 - financijski rizik upravljačkih strategija vezanih uz poljoprivrednu aktivnost.
50. *Subjekt treba prikazati usklađenje promjena knjigovodstvene vrijednosti biološke imovine između početka i kraja tekućeg razdoblja. Usklađenje treba uključiti:*
- dobitak ili gubitak zbog promjena fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje;
 - povećanje zbog nabave;
 - smanjenje proizašlo prodajom i biološkom imovinom svrstanom kao imovinom namijenjenoj prodaji (ili uključenom u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji) u skladu s MSFI 5;
 - smanjenje zbog žetve;
 - povećanje kao rezultat poslovnih kombinacija;
 - neto tečajne razlike nastale prevođenjem financijskih izvještaja u različite valute objavljivanja, i pri svođenju inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja subjekta, i
 - druge promjene.
51. *Fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje biološke imovine može se promijeniti i zbog fizičkih promjena i promjena cijena na tržištu. Posebno razdvajanje fizičkih i cjenovnih promjena je korisno u ocjeni poslovanja tekućeg razdoblja i budućeg razvoja, osobito kada postoji proizvodni ciklus dulji od jedne godine. U takvim slučajevima subjekt se ohrabruje objaviti, po grupama ili drugačije, iznos promjena fer vrijednosti umanjene za troškove do točke promjene uključene u dobitak ili gubitak zbog fizičkih promjena i promjena u cijeni. Informacija je općenito manje korisna kad je proizvodni ciklus manji od jedne godine (npr. pri uzgoju pilića ili uzgoju pšenice).*
52. *Biološka pretvorba rezultira brojnim vrstama fizičkih promjena – rast, degeneracija, proizvodnja i rađanje od kojih je svaka nadzirana i mjerljiva. Svaka od tih fizičkih promjena ima direktnu vezu s budućim ekonomskim koristima.*
- Promjena u fer vrijednosti biološke imovine zbog žetve je također fizička promjena.
53. *Poljoprivredna aktivnost je često izložena klimatskom riziku, riziku bolesti i drugim prirodnim rizicima. Ako nastane događaj koji povećava materijalnu stavku prihoda ili rashoda, priroda i iznos te stavke se objavljuju u skladu s MRS-om 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*. Primjeri takvog događaja uključuju eksploziju zaraznih bolesti, poplavu, sušu, mraz i napad insekata.*
- Dodatne informacije o biološkoj imovini kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti**
54. *Ako mjeri biološku imovinu po njenom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja (vidi točku 30.) na kraju razdoblja, subjekt treba objaviti za takvu biološku imovinu:*
- opis biološke imovine;
 - objašnjenje zašto se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti;
 - ako je moguće, razina procjene unutar koje je vjerojatno da će se fer vrijednost nalaziti;
 - korištena metoda amortizacije;
 - vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije;
 - bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zbrojenu s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja.
55. *Ako tijekom tekućeg razdoblja subjekt mjeri biološku imovinu po njenom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja (vidi točku 30.), subjekt će odvojeno prikazati dobitak ili gubitak priznat pri prodaji takve biološke imovine i usklađenje koje zahtijeva točka 50. za ovu imovinu. Osim toga, usklađenje treba uključiti sljedeće iznose uključene u dobit ili gubit vezan uz tu biološku imovinu:*
- gubitak od umanjenja,
 - ukidanje gubitka od umanjenja, i
 - amortizaciju.
56. *Ako fer vrijednost biološke imovine, prethodno mjerena po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja, postane pouzdano mjerljiva tijekom tekućeg razdoblja, subjekt treba za tu biološku imovinu objaviti:*
- opis biološke imovine,
 - objašnjenje zašto je fer vrijednost postala pouzdano mjerljiva, i
 - efekt promjene.
- Državne potpore**
57. *Subjekt treba objaviti sljedeće vezano uz poljoprivrednu aktivnost pokrivenu ovim Standardom:*
- prirodu i stupanj državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima,
 - neispunjene uvjete i druge potencijalne obveze proizašle iz državnih potpora, i
 - značajna očekivana smanjenja u visini državnih potpora.
- Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe**
58. *Ovaj Standard se primjenjuje za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblje na ili poslije 1. siječnja 2003. godine. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt pri-*

mjenjuje ovaj Standard za razdoblje prije 1. siječnja 2003. godine, tu činjenicu treba objaviti.

59. Ovaj Standard ne postavlja nikakve prijelazne odredbe. Primjena ovog Standarda se iskazuje u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.*
60. Točke 5., 6., 17., 20. i 21. su izmijenjene i dopunjene, a točka 14. je brisana kao posljedica Poboljšanja MSFI objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je objaviti tu činjenicu.

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 1

Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-ja je osigurati da prvi financijski izvještaji subjekta pripremljeni sukladno MSFI-jevima i pripadajući izvještaji za razdoblja tijekom godine koja su pokrivena tim financijskim izvještajima, sadrže kvalitetne informacije:
- koje su transparentne za korisnike i usporedive za sva razdoblja koja pokrivaju;
 - koje osiguravaju odgovarajuću osnovu za računovodstveno iskazivanje sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI); i
 - koje se mogu dobiti po trošku koji ne premašuje dobiti korisnika.

DJELOKRUG

2. Subjekt treba primijeniti ovaj MSFI u:
- svojim prvim financijskim izvještajima pripremljenima po MSFI-jevima; i
 - svakom izvještaju za razdoblja tijekom godine (ukoliko ih priprema) koje priprema po MRS-u 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine* ukoliko je razdoblje obuhvaćeno prvim financijskim izvještajima pripremljenima po MSFI-jevima.
3. Prvi financijski izvještaji subjekta pripremljeni po MSFI-jevima su prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt usvaja MSFI, i to eksplicitnom i bezrezervnom izjavom o sukladnosti s MSFI-jevima sadržanom u tim financijskim izvještajima. Financijski izvještaji po MSFI-jevima predstavljaju prve financijske izvještaje subjekta ukoliko je subjekt primjerice:
- prezentirao svoje zadnje financijske izvještaje:
 - po nacionalnim zahtjevima koji ne prate MSFI u svim aspektima;
 - po MSFI-jevima u svim aspektima, ali financijski izvještaji nisu sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima;
 - s eksplicitnom izjavom o suglasnosti s nekim, ali ne svim, MSFI-jevima;
 - po nacionalnim zahtjevima koji nisu usklađeni s MSFI-jevima, koristeći neke MSFI-jeve u područjima za koja ne postoje nacionalni zahtjevi; ili

- po nacionalnim zahtjevima, s usklađenjima nekih iznosa na iznose utvrđene po MSFI-jevima;
 - pripremio financijske izvještaje po MSFI-jevima isključivo za internu uporabu, i nije ih prikazao vlasnicima ili drugim vanjskim korisnicima;
 - pripremio financijske izvještaje po MSFI-jevima za potrebe konsolidacije, a nije pripremio kompletne financijske izvještaje kako nalaže MRS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*; ili
 - nije prezentirao financijske izvještaje za prethodna razdoblja.
4. Ovaj MSFI primjenjuje se kad subjekt prvi put prihvati MSFI-jeve. Ne primjenjuje se kada (je) subjekt primjerice:
- prestane prezentirati financijske izvještaje po nacionalnim zahtjevima, a prethodno ih je prezentirao uz dodatne financijske izvještaje koji su sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima;
 - prezentirao financijske izvještaje u prethodnoj godini po nacionalnim zahtjevima, a izvještaji su sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima; ili
 - prezentirao financijske izvještaje u prethodnoj godini koji su sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-jevima, iako su revizori izrazili kvalifikaciju u mišljenju o tim financijskim izvještajima.
5. Ovaj MSFI ne primjenjuje se kod promjena u računovodstvenim politikama učinjenih od strane subjekta koji već primjenjuju MSFI-jeve. Na takve promjene primjenjuju se:
- pravila o promjenama u računovodstvenim politikama u skladu sa MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* te
 - određena prijelazna pravila drugih MSFI-jeva.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI

6. Subjekt je dužan *početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima* pripremiti i prezentirati na datum prijelaza na MSFI-jeve. To je prvi korak u financijskom izvještavanju prema MSFI-u.

Računovodstvene politike

7. **Subjekt će koristiti iste računovodstvene politike u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI i u svim razdobljima prezentiranim u svojim prvim financijskim izvještajima pripremljenima u skladu s MSFI.** Primijenjene računovodstvene politike bit će sukladne sa svakim MSFI-jevima koji je na snazi na dan izvještavanja prvih financijskih izvještaja prema MSFI-ju, osim kao što je specificirano u točkama 13.-34B. i 37.
8. Subjekt neće primjenjivati različite verzije MSFI-jeva koje su prethodno bile na snazi. Subjekt može primijeniti novi MSFI koji još nije stupio na snagu, ukoliko novi MSFI dopušta raniju primjenu.

Primjer: Dosljedna primjena najnovije verzije MSFI-jeva

POZADINA

Izvještajni datum prvih financijskih izvještaja prema MSFI-ju subjekta A je 31. prosinca 20X5. godine. Subjekt A odlučio je u izvještajima prikazati usporedne podatke za samo jednu godinu (vidi točku 36.). Dakle, njegov datum prijelaza na MSFI je početak poslo-

vanja na dan 1. siječnja 20X4. godine (ili zatvaranje poslovanja na dan 31. prosinca 20X3. godine). Prethodno, subjekt A prezentirao je godišnje financijske izvještaje u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima svake godine na dan 31. prosinca uključujući godinu koja je završila 31. prosinca 20X4. godine.

PRIMJENA ZAHITJEVA

Subjekt A mora primijeniti MSFI-jeve koji su na snazi za razdoblja koja završavaju 31. prosinca 20X5. godine u:

- (a) pripremi početnog izvještaja o financijskom položaju po MSFI na dan 1. siječnja 20X4. godine, i
- (b) pripremi i prezentiranju izvještaja o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X5. godine (s usporednim podacima za 20X4. godinu), izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaja o promjenama kapitala, izvještaja o novčanim tokovima za godinu koja završava 31. prosinca 20X5. godine (uključujući usporedne podatke za 2004. godinu) te objavljivanja (uključujući usporedne podatke za 20X4. godinu).

Ukoliko novi MSFI još nije obavezan ali dopušta raniju primjenu, subjekt A može, ali ne mora, primijeniti taj MSFI u svojim prvim financijskim izvještajima prema MSFI-ju.

9. Prijelazne odredbe drugih MSFI-jeva primjenjuju se na promjene u računovodstvenim politikama kada subjekt već koristi MSFI-jeve; ne odnose se na subjekte koji se nalaze u fazi prijelaza na prvu primjenu MSFI-jeva, osim u slučajevima opisanim u točkama 25D., 25H., 25I., 34A. i 34B.
10. Osim za opisano u točkama 13.-34B. subjekt treba u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI:
 - (a) priznati svu imovinu i obveze čije priznavanje zahtijevaju MSFI-i;
 - (b) ne priznati stavke kao imovinu ili obveze ukoliko takvo priznavanje nije dozvoljeno po MSFI-ma;
 - (c) reklasificirati stavke koje su priznate kao jedan oblik imovine ili obveza po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim standardima, ali su drugi oblik imovine ili obveza po MSFI-ma, i
 - (d) primijeniti MSFI-jeve pri mjerenju priznate imovine i obveza.
11. Računovodstvene politike koje subjekt koristi u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI mogu biti različite od onih korištenih za isto razdoblje po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim standardima. Povezana usklađenja rezultat su događaja i transakcija prije prijelaza na MSFI-jeve. Stoga, subjekt treba priznati takva usklađenja direktno u zadržanu dobit (ili ukoliko je prikladnije u drugu kategoriju kapitala) na datum prijelaza na MSFI-jeve.
12. Ovaj MSFI uspostavlja dvije kategorije izuzeća od principa da početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI mora biti u skladu sa svakim MSFI-jem:
 - (a) točke 13.-25I. osiguravaju izuzeće od nekih zahtjeva drugih MSFI-jeva,
 - (b) točke 26.-34B. ne dopuštaju retroaktivnu primjenu nekih aspekata drugih MSFI-jeva.

Izuzeća od drugih MSFI-jeva

13. Subjekt može odabrati korištenje jednog ili više dolje navedenih izuzeća:
 - (a) poslovna spajanja (točka 15.);
 - (b) fer vrijednost ili revalorizacija kao surogatni trošak (točke 16-19.);
 - (c) primanja zaposlenih (točka 20. i 20A.);

- (d) kumulativne razlike preračunavanja (točke 21. i 22.);
- (e) složeni financijski instrumenti (točka 23.);
- (ea) ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte i (točke 23A. i 23B.);
- (f) imovina i obveze ovisnih subjekata, pridruženih subjekata i zajednički kontroliranih subjekata (točke 24. i 25.);
- (g) klasifikacija prethodno priznatih financijskih instrumenata (točka 25A.);
- (h) transakcije plaćanja temeljene na dionici (točke 25B. i 25C.);
- (i) ugovori o osiguranjima (točka 25D.);
- (j) troškovi demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smješteno, a koji su uključeni u vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme (točka 25E.);
- (k) najmovi (točka 25F.);
- (l) mjerenje financijske imovine i financijskih obveza po fer vrijednosti pri početnom priznavanju (točka 25G.);
- (m) financijska imovina ili nematerijalna imovina priznata i mjerena u skladu sa IFRIC-om 12 Sporazumi o koncesijama za usluge (točka 25H.); te
- (n) troškovi posudbe (točka 25I.);

Subjekt ne smije po analogiji primjenjivati ova izuzeća na druge stavke.

14. Neka dolje navedena izuzeća odnose se na fer vrijednost. MSFI 3 *Poslovna spajanja* objašnjava kako procijeniti fer vrijednost prepoznatljive imovine i obveza stečenih poslovnim spajanjem. Subjekt treba primijeniti ta objašnjenja u procjeni fer vrijednosti po MSFI-jevima, ukoliko drugi MSFI ne sadrži detaljnije smjernice o procjeni fer vrijednosti za navedenu imovinu ili obvezu. Ta fer vrijednost treba odražavati uvjete na datum na koji je određena.

Poslovno spajanje

15. Subjekt treba primijeniti zahtjeve u Dodatku B za poslovna spajanja koje je priznao prije datuma prijelaza na MSFI-jeve.

Fer vrijednost ili revalorizacija kao surogatni trošak

16. Subjekt može odlučiti mjeriti određene nekretnine, postrojenja i opremu na datum prijelaza na MSFI-jeve po fer vrijednosti i koristi tu vrijednost kao surogatni trošak na taj datum.
17. Kod prve primjene MSFI-jeva, subjekt može odabrati korištenje prethodnih općeprihvaćenih računovodstvenih načela za revalorizaciju određenih nekretnina, postrojenja i opreme na ili prije, datuma prijelaza na MSFI-jeve kao surogatni trošak na datum revalorizacije, ukoliko je revalorizirana vrijednost na dan revalorizacije usporediva:
 - (a) fer vrijednošću; ili
 - (b) troškom ili amortiziranim troškom po MSFI-ma, prilagođenom na način kako bi odražavao, primjerice, promjene u općem ili specifičnom indeksu cijene.
18. Pristupi u točkama 16. i 17. također se mogu koristiti za:
 - (a) ulaganja u nekretnine, ukoliko subjekt odluči koristiti model troška iz MRS-a 40, *Ulaganja u nekretnine*, te
 - (b) nematerijalnu imovinu koja zadovoljava:

- (i) kriterije priznavanja iz MRS-a 38 *Nematerijalna imovina* (uključujući pouzdano mjerenje originalnog troška), te
- (ii) revalorizacijske kriterije iz MRS-a 38 (uključujući postojanje aktivnog tržišta).

Subjekt ne može koristiti ove pristupe za ostalu imovinu i obveze.

19. Subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put mogao je odrediti surogatni trošak za neku ili svu imovinu i obveze po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima procjenjujući ih po njihovim fer vrijednostima na određeni datum, zbog određenog događaja kao što je privatizacija ili prva javna ponuda. Subjekt takav način određivanja fer vrijednosti na osnovu određenog događaja može po MSFI-ma koristiti kao surogatni trošak na dan mjerenja.

Primanja zaposlenih

20. U skladu sa MRS-om 19, Primanja zaposlenih, subjekt se može odlučiti na korištenje pristupa »koridora« kojim se ne priznaju neki aktuarski dobiti i gubici. Retroaktivna primjena ovog pristupa zahtijeva od subjekta da razdijeli kumulativne aktuarske dobitke i gubitke od početka primjene plana do datuma prijelaza na MSFI na priznati i nepriznati dio. Međutim, subjekt može kod prve primjene MSFI-jeva odabrati pristup priznavanja svih kumulativnih aktuarskih dobitaka i gubitaka na dan prijelaza na MSFI, čak i kod primjene pristupa »koridora« za kasnije aktuarske dobitke i gubitke. Ukoliko subjekt odluči koristiti ovaj pristup, mora ga primijeniti na sve svoje planove.

- 20A. Subjekt može objaviti iznose zahtijevane točkom 120A.(p) MRS-a 19 jer su ti iznosi određeni za svako buduće izvještajno razdoblje od dana prijelaza na MSFI-jeve.

Kumulativne razlike preračunavanja stranih valuta

21. MRS 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta* od subjekta traže:
- (a) priznavanje nekih tečajnih razlika u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i akumulirati ih kao zasebnu komponentu kapitala, te
 - (b) po otuđenju poslovanja u inozemstvu, reklasifikaciju kumulativne tečajne razlike za to inozemno poslovanje (uključujući, ako je primjenjivo, dobitke i gubitke povezane sa zaštitom) iz kapitala u dobit ili gubitak kao dobitak ili gubitak od otuđenja.
22. Međutim, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve se ne treba držati ovog pravila za tečajne razlike koje su postojale na datum prijelaza na MSFI. Ukoliko subjekt odluči koristiti ovo izuzeće:
- (a) iznos kumulativnih tečajnih razlika nastao svođenjem u valutu objavljivanja za sve poslovne aktivnosti u inozemstvu smatra se nula na datum prijelaza na MSFI; te
 - (b) dobit ili gubitak kod naknadnog otuđenja poslovnih aktivnosti u inozemstvu isključuje razlike preračunavanja koje su nastale prije datuma prijelaza na MSFI, a uključuju razlike preračunavanja nakon tog datuma.

Složeni financijski instrumenti

23. MRS 32 *Financijski instrumenti: Prezentiranje* zahtijeva od subjekta da podijeli složene financijske instrumente kod početka na zasebne komponente obveza i kapitala. Ukoliko je obveza podmirena, retroaktivna primjena MRS-a 32 zahtijeva podjelu na dvije zasebne komponente kapitala. Prvi dio nalazi se u zadržanoj dobiti i predstavlja kumulativnu

kamatu na komponentu obveze. Drugi dio predstavlja prvotnu komponentu kapitala. Međutim, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne mora raditi podjelu ukoliko je obveza podmirena prije prijelaza na MSFI-jeve.

Ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte

- 23A. Kada subjekt sastavlja odvojene financijske izvještaje, MRS 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* zahtijeva da on svoja ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte mjeri po:

- (a) po trošku ili
- (b) u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*

- 23B. Ako subjekt koji po prvi puta primjenjuje MSFI-jeve mjeri takvo ulaganje po trošku u skladu sa točkom 23A.(a), on će mjeriti to ulaganje u jednom od sljedećih iznosa u svom početnom odvojenom izvještaju o financijskom položaju po MSFI:

- (a) po trošku određenom u skladu sa MRS-om 27 ili
- (b) po surogatnom trošku. Surogatni trošak takvog ulaganja će biti njegova:
 - (i) fer vrijednost (određena u skladu sa MRS-om 39) na datum prijelaza subjekta na MSFI-jeve u njegovim odvojenim financijskim izvještajima ili
 - (ii) knjigovodstvena vrijednost na taj datum u skladu sa prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima

Ako subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put izabere mjerenje po surogatnom trošku tada može izabrati ili

- (i) ili (ii) gore naveden za mjerenje svojih ulaganja u svaki ovisni subjekt, zajednički kontrolirani subjekt ili pridruženi subjekt.

Imovina i obveze ovisnih društava, pridruženih društava i zajedničkih pothvata

24. Ako ovisni subjekt počinje primjenjivati MSFI-jeve nakon matice, treba u svojim financijskim izvještajima mjeriti svoju imovinu i obveze po:

- (a) knjigovodstvenim iznosima koji bi bili uključeni u konsolidirane financijske izvještaje matice, na osnovu datuma prijelaza matice na MSFI-jeve, ukoliko nisu učinjena usklađenja za potrebe konsolidacije i za učinke poslovnih spajanja u kojima je matica stekla ovisni subjekt, ili
- (b) knjigovodstvenim iznosima koje traže ostali dijelovi ovog MSFI-jeva, na temelju datuma prijelaza ovisnog subjekta na MSFI-jeve. Ovi knjigovodstvena vrijednosti mogu biti različiti od iznosa navedenih pod (a):
 - (i) ako izuzeća iz ovog MSFI-a rezultiraju mjerenjem koje ovisi o datumu prijelaza na MSFI-jeve
 - (ii) ako se računovodstvena politike ovisnog subjekta razlikuju od politika primijenjenih u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na primjer, ovisni subjekt može koristiti računovodstvenu politiku model troška u MRS-u 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, dok grupa može koristiti model revalorizacije.

Sličan pristup moguć je kod pridruženih subjekata ili zajednički kontroliranih subjekta koji po prvi put primjenjuju MSFI-jeve, a nakon što je subjekt koji ima značajan utjecaj ili zajedničku kontrolu već primijenio MSFI-jeve.

25. Ipak, ukoliko subjekt počne primjenjivati MSFI-jeve nakon (kasnije od) svog ovisnog subjekta (ili pridruženog subjekta ili zajednički kontroliranog subjekta) koje je već primijenilo MSFI-jeve, taj subjekt mora, u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, iskazati imovinu i obveze tog ovisnog subjekta (ili pridruženog subjekta ili zajednički kontroliranog subjekta) po knjigovodstvenim iznosima iz financijskih izvještaja ovisnog subjekta (ili pridruženog subjekta ili zajednički kontroliranog subjekta), nakon usklađenja za potrebe konsolidacije i usklađenja kapitala te nakon usklađenja za učinke poslovnog spajanja u kojem je subjekt stekao ovisni subjekt. Slično tome, ako matrica počne prije primjenjivati MSFI-jeve kod sastavljanja svojih odvojenih financijskih izvještaja ili nakon primjene kod sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, treba iskazati svoju imovinu i obveze po istim iznosima u oba financijska izvještaja, osim za konsolidacijska usklađenja.

Klasificiranje prethodno priznatih financijskih instrumenata

- 25A. MRS 39 dopušta klasificiranje financijske imovine pri početnom priznavanju kao raspoložive za prodaju ili klasificiranje financijskog instrumenta (ukoliko zadovoljava određene kriterije) kao financijske imovine ili financijske obveze po fer vrijednosti kroz RDG. Usprkos ovom zahtjevu dopuštene su iznimke u sljedećim slučajevima:
- svi subjekti mogu klasificirati financijsku imovinu kao raspoloživu za prodaju na datum prijelaza na MSFI-jeve
 - subjekt koji po prvi put sastavlja financijske izvještaje u skladu sa MSFI-jevima za razdoblje koje počinje na ili nakon 1. rujna 2006. godine – ti subjekti mogu klasificirati bilo koju financijsku imovinu ili financijsku obvezu na datum prijelaza na MSFI-jeve u skupinu po fer vrijednosti kroz RDG ako navedena imovina ili obveze zadovoljavaju kriterije iz točke 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ili 11A. MRS-a 39 na taj datum.

Transakcije u kojima se plaćanja temelje na dionicama

- 25B. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali nije obvezan, na primjenu MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionicama na glavničke instrumente koji su odobreni prije ili na dan 7. studenoga 2002. godine. Također, subjekt se potiče na primjenu MSFI-ja 2 na glavničke instrumente odobrene nakon 7. studenoga 2002. godine za koje su prava ostvarena: (a) na datum prijelaza na MSFI-je, i (b) 1. siječnja 2005. godine, ovisno o tome koji je kasniji. Međutim, ukoliko subjekt odluči primijeniti MSFI 2 na te glavničke instrumente, može to učiniti samo ako je subjekt javno objavio fer vrijednost takvih glavničkih instrumenata na datum mjerenja, kao što je navedeno u MSFI-u 2. Za sve dodijeljene glavničke instrumente na koje nije primijenjen MSFI 2 (npr. glavnički instrumenti odobreni prije ili na 7. studenoga 2002. godine), subjekt svakako treba prikazati informacije tražene u točkama 44. i 45. MSFI-a 2. Ukoliko subjekt modificira uvjete davanja glavničkih instrumenata na koje nije primijenio MSFI 2, subjekt nije obvezan primijeniti točke 26.-29. MSFI-a 2 ako je modifikacija napravljena: (a) prije datuma primjene MSFI-jeva i (b) 1. siječnja 2005., ovisno o tome koji je datum kasniji.
- 25C. Subjekt koji primjenjuje po prvi put MSFI-jeve potiče se, ali nije obvezan primijeniti MSFI 2 na obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama koje su podmirene prije datuma primjene MSFI-jeva. Isto tako, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali nije obvezan

primijeniti MSFI 2 na obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama koje su podmirene prije 1. siječnja 2005. godine. Za obveze na koje je primijenjen MSFI 2, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve nije obvezan prikazati retroaktivne usporedne podatke, ukoliko se podaci odnose na datum prije 7. studenoga 2002. godine.

Ugovori o osiguranju

- 25D. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primijeniti prijelazne odredbe MSFI-a 4 *Ugovori o osiguranju*. MSFI 4 ograničava promjene računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju, uključujući promjene napravljene od strane subjekta koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve.

Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smješteno a koji su uključeni u vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme

- 25E. IFRIC 1 *Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza* zahtijeva povećanje ili smanjenje vrijednosti imovine za promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnim obvezama za imovinu na koju se to odnosi; usklađeni amortizirajući iznos imovine se amortizira kroz ostatak korisnog vijeka upotrebe. Subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put ne mora udovoljiti tom zahtjevu ako su se promjene u navedenim troškovima dogodile prije datuma prelaska na MSFI-jeve. Subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put i koristiti ovo izuzeće, će:
- mjeriti obveze na datum prijelaza na MSFI-jeve u skladu sa MRS-om 37;
 - do mjere u kojoj su obveze u djelokrugu IFRIC-a 1, procijeniti iznos koji bi bio uključen u vrijednost imovine kada je obveza prvi put povećana, diskontiranjem te obveze do tog datuma primjenjujući najbolju procjenu za povijesnu rizikom prilagođenu diskontnu stopu koju bi koristio za tu obvezu u navedenom razdoblju; i
 - izračunati akumuliranu amortizaciju na taj iznos, na datum prijelaza na MSFI-jeve, na temelju sadašnje procjene korisnog vijeka upotrebe te imovine koristeći usvojenu politiku amortizacije u skladu sa MSFI-jevi-ma od strane subjekta

Najmovi

- 25F. Subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put može primijeniti prijelazne odredbe IFRIC-a 4 Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam. Iz tog razloga, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve može utvrditi sadržje li ugovori, koji postoje na dan prelaska na MSFI-jeve, najam na temelju činjenica i okolnosti koje postoje na datum prelaska.

Mjerenje financijske imovine i financijskih obveza

- 25G. Bez obzira na zahtjeve točke 7. i 9., subjekt može primijeniti zahtjeve iz zadnje rečenice MRS-a 39, točke AG76. i točke AG76A., na jedan od sljedećih načina:
- na transakcije nastale nakon 25. listopada 2002. godine; ili
 - na transakcije nastale nakon 1. siječnja 2004. godine.

Financijska imovina ili nematerijalna imovina priznata i mjerena u skladu sa IFRIC-om 12 Sporazumi o koncesijama za usluge

- 25H. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primijeniti prijelazne odredbe IFRIC-a 12 Sporazumi o koncesijama za usluge.

Troškovi posudbe

25I. Subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put može primijeniti prijelazne odredbe iz točke 27. i točke 28. MRS-a 23 Troškovi posudbe, revidiranog 2007. godine. U tim točkama datum primjene će se interpretirati kao 1. siječanj 2009. godine ili datum prelaska na MSFI-jeve, ovisno o tome koji je datum kasniji.

Izuzeca od retroaktivne primjene drugih MSFI-jeva

26. Ovaj MSFI ne dopušta retroaktivnu primjenu nekih aspekata drugih MSFI-jeva koji se odnose na:

- (a) prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obveza (točka 27. i točka 27A.);
- (b) računovodstvo zaštite (točke 28.-30.);
- (c) procjene (točke 31.-34.); i
- (d) imovinu klasificiranu kao imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (točke 34A.-34B.).

Prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obveza

27. Osim onog što dozvoljava točka 27A., subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve će primijeniti pravila prestanka priznavanja iz MRS-a 39 za transakcije na datum ili nakon 1. siječnja 2004. godine. Drugim riječima, ukoliko subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve prestane priznavati nederivativnu financijsku imovinu ili nederivativne financijske obveze po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kao rezultat transakcije koja se dogodila prije 1. siječnja 2004. godine, neće priznati takvu imovinu ili obvezu po MSFI-jevima (osim ako je priznavanje moguće zbog naknadne transakcije ili događaja).

27A. Usprkos točki 27., subjekt može primijeniti uvjete prestanka priznavanja u MRS-u 39 retroaktivno od datuma koji subjekt odabere, pod uvjetom da su informacije potrebne za primjenu MRS-a 39 na financijsku imovinu i financijske obveze čiji je prestanak priznavanja rezultat prošlih transakcija koje su bile dostupne kod prvotnog računovodstvenog iskazivanja tih transakcija.

Računovodstvo zaštite

28. Kao što je propisano MRS-om 39, na dan prijelaza na MSFI-jeve, subjekt treba:

- (a) mjeriti sve derivative po fer vrijednost; i
- (b) eliminirati sve odgođene dobitke i gubitke koji proižde iz derivativa priznatima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao da se radi o imovini ili obvezama.

29. Subjekt u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI ne smije priznati stavku kao zaštićenu ako ne zadovoljava kriterije računovodstva zaštite po MRS-u 39 (na primjer, mnoge zaštićene stavke gdje je instrument zaštite gotovinski instrument ili pisana opcija; gdje je zaštićena stavka neto pozicija; ili gdje zaštita pokriva kamatni rizik za ulaganje koje se drži do dospijanja). Međutim, ukoliko je subjekt klasificirao neto poziciju kao zaštićenu stavku po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, može klasificirati individualnu stavku u toj neto poziciji kao zaštićenu stavku po MSFI-jevima, ukoliko to učini prije ili na datum prijelaza na MSFI-jeve.

30. Ukoliko prije datuma prijelaza na MSFI-jeve subjekt klasificira transakciju kao zaštitu, a ta zaštita ne zadovoljava kriterije računovodstva zaštite po MRS-u 39, subjekt treba primijeniti točke 91. i 101. MRS-a 39 (revidirane 2003. godine) da bi prekinuo računovodstvo zaštite. Transakcije u

koje je subjekt ušao prije datuma prijelaza na MSFI-jeve ne mogu se retroaktivno klasificirati kao zaštite.

Procjene

31. **Procjene koje subjekt radi u skladu sa MSFI-jevima na datum prijelaza trebaju biti dosljedne s procjenama na isti datum po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (nakon prilagodbi koje odražavaju moguće razlike u računovodstvenim politikama), ukoliko ne postoje objektivni dokazi da su te procjene bile krive.**

32. Subjekt može informacije o procjenama po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima dobiti nakon datuma prijelaza na MSFI-jeve. Po točki 31, tretman takvih informacija treba biti istovjetan tretmanu događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju koji ne zahtijevaju usklađivanje po MRS-u 10 *Događaji nakon izvještajnog razdoblja*. Na primjer, pretpostavimo da je datum prijelaza subjekta 1. siječnja 20X4. Informacija primljena 15. srpnja 20X4. traži ponovnu procjenu u odnosu na prethodnu procjenu napravljenu po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na dan 31. prosinca 20X3. Subjekt neće prikazati efekte nove informacije u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI (ukoliko procjene ne traže usklađenje za promjene u računovodstvenim politikama ili postoji objektivni dokaz da je u procjeni napravljena greška). Umjesto toga, subjekt će priznati efekte promjene procjene u dobit ili gubitak (ili, ukoliko je prikladnije, u sklopu neke druge komponente sveobuhvatne dobiti) za godinu koja je završila 31. prosinca 20X4.

33. Subjekt će možda morati prema MSFI-jevima napraviti procjene koje nisu bile zahtijevane po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na datum prijelaza na MSFI-jeve. Da bi bio usklađen s MRS-om 10, subjekt treba procjene po MSFI-jevima napraviti tako da reflektiraju uvjete koji su postojali na dan prijelaza na MSFI-jeve. Točnije, procjene tržišnih cijena, kamatnih stopa ili tečajeva stranih valuta na datum prijelaza na MSFI-jeve moraju odražavati tržišne uvjete na taj datum.

34. Točke 31.-33. primjenjuju se na početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI. Također se primjenjuju na usporedno razdoblje prikazano u prvim financijskim izvještajima po MSFI, u kojem slučaju se reference o datumu prijelaza na MSFI zamjenjuju datumom završetka usporednog razdoblja.

Imovina klasificirana kao imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

34A. Prema zahtjevima MSFI-jeva 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, on se treba primijeniti na dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) koja zadovoljava kriterije klasifikacije kao imovina koja je namijenjena prodaji i poslovanja koja zadovoljavaju kriterije klasifikacije kao prestanak poslovanja nakon datuma primjene MSFI-jeva. MSFI 5 dopušta subjektu da primijeni zahtjeve MSFI-jeva na svu dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) koja zadovoljava kriterije da se klasificira kao imovina namijenjena prodaji i poslovanja koja zadovoljavaju kriterije da se klasificiraju kao prestanak poslovanja nakon bilo kojeg datuma prije datuma primjene MSFI-jeva, pod uvjetom da su procjene i ostale informacije potrebne za primjenu MSFI-jeva postojale u vrijeme kada su ti kriteriji prvotno zadovoljeni.

34B. Subjekt koji je prešao na MSFI prije 1. siječnja 2005. godine primijenit će prijelazne odredbe MSFI-jeva 5. Subjekti koji su na MSFI prešli na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine retroaktivno primjenjuju odredbe MSFI-jeva 5.

Manjinski interes

34C. Subjekt koji prvi puta primjenjuje MSFI-jeve dužan je primijeniti sljedeće zahtjeve iz MRS-a 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (s izmjenama i dopunama iz 2008.) od datuma prelaska na MSFI-jeve:

- (a) Zahtjev iz točke 28. da se ukupna sveobuhvatna dobit raspodjeljuje vlasnicima matice i manjinskom interesu čak i ako to rezultira negativnim iznosom manjinskog interesa (deficitom);
- (b) Zahtjeve iz točaka 30. i 31. koje se odnose na promjene u participirajućem interesu matice u ovisnom subjektu koje ne rezultiraju gubitkom kontrole matice nad ovisnim subjektom; i
- (c) Zahtjeve iz točaka 34.-37. koji se odnose na gubitak kontrole u ovisnom subjektu te povezane zahtjeve iz točke 8A. MSFI-ja 5.

No, ako subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve odbere primijeniti MSFI 3 (revidiran 2008. godine) retroaktivno za prošla poslovna spajanja, primijeniti će i MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008.) u skladu sa točkom B1 ovog MSFI-a.

PRESENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE

35. Izuzev kako je navedeno u točki 37., ovaj MSFI, ne dopušta izuzeća od zahtjeva prezentiranja i objavljivanja u drugim MSFI-jevima.

Usporedne informacije

36. Da bi bili u skladu s MRS-om 1, prvi financijski izvještaji subjekta po MSFI-jevima obvezno uključuju barem tri izvještaja o financijskom položaju, dva izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena računa dobiti i gubitka (ako se prezentiraju), dva izvještaja o novčanim tokovima i dva izvještaja o promjenama kapitala i pripadajuće bilješke, uključujući usporedne informacije

Usporedne informacije i povijesni sažeci koji nisu zahtijevani MSFI-jevima

37. Neki subjekti prezentiraju povijesne sažetke odabranih podataka prije prvog razdoblja koje je prezentirano s usporednim podacima po MSFI-jevima. MSFI ne traži da takvi sažeci budu u skladu s MSFI zahtjevima priznavanja i mjerenja. Nadalje, neki subjekti prezentiraju usporedne podatke po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao i usporedne podatke koje zahtijeva MRS 1. U financijskim izvještajima koji sadrže povijesne sažetke ili usporedne podatke u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, subjekt treba:

- (a) naglasiti da podaci u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nisu pripremljeni u skladu s MSFI-ma, i
- (b) objaviti prirodu najznačajnijih usklađenja na temelju kojih bi podaci bili u skladu s MSFI-jevima. Subjekt ne treba kvantificirati ta usklađenja.

Objašnjenje prijelaza na MSFI-jeve

38. Subjekt treba objasniti kako je prijelaz na MSFI-jeve utjecao na prikazani financijski položaj, uspješnost i novčane tokove.

Usklađenja

39. Radi usklađenja s točkom 38, prvi financijski izvještaji subjekta prema MSFI trebaju uključivati:

- (a) usklađenja kapitala po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima s kapitalom po MSFI-jevima za oba sljedeća datuma:
 - (i) datum prijelaza na MSFI-jeve; i
 - (ii) kraj zadnjeg razdoblja prezentiranog u zadnjim godišnjim financijskim izvještajima subjekta pripremljenima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima;
- (b) usklađenje sveobuhvatne dobiti subjekta po MSFI-jevima za zadnje razdoblje u zadnjim godišnjim financijskim izvještajima subjekta. Polazište za uskladu je ukupna sveobuhvatna dobit prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za isto razdoblje ili, ako subjekt nije iskazao ukupan iznos, dobit ili gubitak prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima; i
- (c) ukoliko je subjekt priznao ili ukinuo neke gubitke od umanjenja vrijednosti po prvi put u pripremi početnog izvještaja o financijskom položaju po MSFI, subjekt treba napraviti objave koje bi tražio MRS 36 *Umanjenje imovine* da je subjekt priznao ili ukinuo iste gubitke od umanjenja u razdoblju koje je počelo prijelazom na MSFI-jeve.

40. Usklađenja koja traže točke 39 (a) i (b) daju dostatne detalje koji omogućuju korisnicima razumijevanje značajnih usklađenja izvještaja o financijskom položaju i izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti. Ukoliko je subjekt prikazao svoje novčane tokove po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, također treba objasniti značajna usklađenja novčanih tokova.

41. Ukoliko subjekt postane svjestan pogreški napravljenih prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, usklađenja koja zahtijevaju točke 39 (a) i (b) trebaju odvojiti ispravak pogreški od promjena računovodstvenih politika.

42. MRS 8 ne odnosi se na promjene računovodstvenih politika koje se događaju kada subjekt prvi put primijeni MSFI-jeve. Dakle, zahtjevi MRS-a 8 za objave promjena u računovodstvenim politikama ne odnose se na prve financijske izvještaje subjekta prema MSFI-jevima.

43. Ako subjekt nije prezentirao financijske izvještaje za protekla razdoblja, prvi financijski izvještaji prema MSFI-jevima objavit će taj podatak.

Predodređivanje financijske imovine ili financijskih obveza

43A. Subjektu je dozvoljeno klasificiranje prethodno priznate financijske imovine ili financijskih obveza kao financijske imovine ili financijskih obveza po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao raspoložive za prodaju u skladu s točkom 25A. Subjekt će objaviti fer vrijednost bilo koje financijske imovine ili financijske obveze klasificirane u te kategorije na datum klasifikacije, te klasifikaciju i knjigovodstvenu vrijednost u prethodnim financijskim izvještajima.

Upotreba fer vrijednosti kao surogatnog troška

44. Ukoliko subjekt koristi fer vrijednost u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI kao surogatni trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine (vidi točke 16. i 18.), prvi izvještaj o financijskom položaju po MSFI subjekta treba objaviti sljedeće, za svaku stavku početnog izvještaja o financijskom položaju po MSFI:

- (a) ukupan iznos fer vrijednosti; i
- (b) ukupna usklađenja knjigovodstvenih vrijednosti prikazanih po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Upotreba surogatnog troška za ulaganje u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte

44A. Slično, ako subjekt koristi surogatni trošak u početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI za ulaganje u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte u svojim odvojenim financijskim izvještajima (vidi točku 23B.) subjekt će u svojim prvim odvojenim financijskim izvještajima po MSFI-jevima objaviti:

- (a) Ukupni surogatni trošak tih ulaganja za koja je surogatni trošak njihova knjigovodstvena vrijednost utvrđena po prethodnim općeprihvaćenim načelima;
- (b) Ukupni surogatni trošak tih ulaganja za koja je surogatni trošak njihova fer vrijednost; i
- (c) Ukupna usklađenja knjigovodstvenih vrijednosti prikazanih po prethodnim općeprihvaćenim načelima

Financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine

45. U svrhu usklađenja s točkom 38, ako subjekt prezentira financijske izvještaje tijekom godine po MRS-u 34 *Financijski izvještaji tijekom godine* za dio razdoblja pokrivenog prvim financijskim izvještajima prema MSFI, subjekt uz zahtjeve MRS-a 34 treba zadovoljiti sljedeće:

- (a) Svaki financijski izvještaj tijekom godine, ukoliko uključuje usporedne vrijednosti za isto razdoblje prethodne financijske godine, treba sadržavati usklađenja:
- (i) kapital po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na završetku usporednog razdoblja tijekom godine s kapitalom po MSFI-jevima na taj datum, i
- (ii) ukupne sveobuhvatne dobiti po MSFI-jevima za usporedno razdoblje tijekom godine (tekuće i od početka godine). Polazište za uskladu je ukupna sveobuhvatna dobit toga razdoblja po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili, ako subjekt nije iskazao ukupan iznos, dobiti ili gubitak po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima;
- (b) Kao dodatak usklađenjima navedenima u (a), prvi financijski izvještaji subjekta za razdoblje tijekom godine po MRS-u 34 za dio razdoblja pokriven prvim godišnjim financijskim izvještajima prema MSFI treba sadržavati usklađenja opisana u točki 39 (a) i (b) (skupa s detaljima koje traže točke 40. i 41.) ili s referencom na drugi izdani dokument koji sadrži takva usklađenja.

46. MRS 34 zahtijeva minimalne objave, koje se temelje na pretpostavci da korisnici financijskih izvještaja tijekom godine imaju pristup zadnjim godišnjim financijskim izvještajima. Ipak, MRS 34 također traži od subjekta da objavi »bilo koji događaj ili transakciju koji su značajni za razumijevanje tekućeg razdoblja tijekom godine«. Dakle, ukoliko subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve po prvi put nije u svojim zadnjim godišnjim financijskim izvještajima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima objavio podatke značajne za razumijevanje razdoblja tijekom godine, mora isto učiniti u financijskim izvještajima tijekom godine ili s referencom na drugi izdani dokument koji sadrži takve podatke.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

47. Subjekt treba primijeniti ovaj MSFI ukoliko su njegovi prvi financijski izvještaji prema MSFI za razdoblje koje počinje na dan ili nakon 1. siječnja 2004. godine. Ranija primjena se preporučuje. Ukoliko su prvi financijski izvještaji prema MSFI za razdoblje koje je počelo prije 1. siječnja 2004. godine i subjekt primijeni ovaj MSFI umjesto T-8 Prva primjena MRS-a kao osnove za računovodstveno iskazivanje, tu činjenicu treba objaviti.
- 47A. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune iz točke 13. (j) i 25E. za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. rujna 2004. godine. Ako subjekt primijeni IFRIC 1 za ranija razdoblja, ove izmjene i dopune također će primijeniti na ta ranija razdoblja.
- 47B. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune iz točke 13. (k) i 25F za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2006. godine. Ako subjekt primijeni IFRIC 4 za ranija razdoblja, ove izmjene i dopune također će primijeniti na ta ranija razdoblja.
- 47D. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune iz točke 20A. za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2006. godine. Ako subjekt primijeni izmjene i dopune MRS 19 *Primanja zaposlenih – Aktuarski dobici i gubici, planovi grupe i objave* za ranija razdoblja, ove izmjene i dopune također će primijeniti na ta ranija razdoblja.
- 47E. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune iz točke 13. (l) i 25G. za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2005. godine. Ako subjekt primijeni izmjene i dopune MRS 39 *Financijski instrumenti – Prijelaz i početno priznavanje financijske imovine i financijskih obveza* za ranija razdoblja, ove izmjene i dopune također će primijeniti na ta ranija razdoblja.
- 47G. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune iz točke 13 (n) i 25I za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 23 za ranija razdoblja, ove izmjene i dopune također će primijeniti na ta ranija razdoblja.
- 47H. MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 6., 7., 8. (Primjer), 10., 12. (a), 21., 32., 35., 36., 39. (b) i 45. (a), Dodatak A i točka B2. (i) u Dodatku B i brišu se točke 36.A–36.C te 47.C. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje
- 47K. *Trošak ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte* (izmjene i dopune MSFI 1 i MRS 27) izdan u svibnju 2008. godine, dodao je točke 13(ea), 23A., 23B., i 44A. Subjekt će primjenjivati te točke za godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primijeni te točke na ranija razdoblja, tu činjenicu će objaviti.
- 47L. Točka 34.C je dodana kao posljedica Pobljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz svibnja 2008. godine) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene i dopune primijeniti na to ranije razdoblje.

DODATAK A

Definicije pojmova

Ovaj dodatak čini sastavni dio MSFI-jeva.

Datum prijelaza na MSFI-jeve	Početak najranijeg razdoblja za koje subjekt prezentira cjelovite usporedne podatke po MSFI-ima u svojim prvim financijskim izvještajima prema MSFI.
Surogatni trošak	Iznos koji se koristi kao surogat za trošak ili amortizirani trošak na neki datum. Naknadna amortizacija ili deprecijacija podrazumijeva da je subjekt bio inicijalno priznao imovinu ili obvezu na neki datum i da je njezin trošak jednak surogatnom trošku.
Fer vrijednost	Iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.
Prvi financijski izvještaji sukladno MSFI	Prvi godišnji financijski izvještaji u kojima poslovni subjekt primjenjuje Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI) uz eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s MSFI-jevima.
Prvo izvještajno razdoblje sukladno MSFI	Izvještajno razdoblje koje završava na datum izvještavanja prvog financijskog izvještaja po MSFI nekog subjekta.
Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve	Svaki subjekt koji prezentira svoje prve financijske izvještaje po MSFI.
Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)	Standardi i Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Oni obuhvaćaju: <ol style="list-style-type: none"> (a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja; (b) Međunarodne računovodstvene standarde; i (c) Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) ili bivši Stalni odbor za tumačenja (SIC).
Početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima	Izvještaj o financijskom položaju subjekta na datum prijelaza na MSFI-jeve.
Prethodna općeprihvaćena računovodstvena načela	Računovodstvena osnova koju je subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve primjenjivao neposredno prije prihvatanja MSFI-jeva.

DODATAK B

Poslovno spajanje

Ovaj dodatak čini sastavni dio MSFI-jeva.

- B1. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve može odlučiti da ne primijeni MSFI 3 *Poslovno spajanje* retroaktivno za prethodna poslovna spajanja (poslovna spajanja koja su se dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve.) Ipak, ukoliko subjekt odluči prepraviti bilo koje poslovno spajanje da bi se

usklađio s MSFI-jem 3, treba prepraviti sva kasnija poslovna spajanja i biti u skladu s MRS-om 36 *Umanjenje imovine* (revidiran 2004.) i MRS-om 38 *Nematerijalna imovina* (revidiran 2004.) od istog datuma. Na primjer, ako subjekt odluči prepraviti poslovno spajanje koje se dogodilo na 30. lipnja 2002. godine, treba prepraviti sva poslovna spajanja koja su se dogodila od 30. lipnja 2002. do datuma prijelaza na MSFI, te treba primijeniti MRS 36 (revidiran 2004.) i MRS 38 (revidiran 2004.) od 30. lipnja 2002. godine.

- B1A. Subjekt ne treba primijeniti MRS 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta* (revidiran 2003. godine) retroaktivno na usklađenja fer vrijednosti i goodwill koji proizlaze iz poslovnih spajanja koja su se dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ukoliko subjekt ne primjenjuje MRS 21 retroaktivno na ranije navedene usklade fer vrijednosti i goodwilla, treba tretirati iste kao imovinu i obveze subjekta, ne kao imovinu i obveze stečenika. Dakle, te usklade goodwilla i fer vrijednosti ili su već prikazane u funkcionalnoj valuti subjekta ili se radi o nemonetarnim stavkama iskazanima u stranoj valuti, koje su prikazane koristeći tečaj po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
- B1B. Subjekt može primijeniti MRS 21 retroaktivno na usklađenja fer vrijednosti i goodwilla koji proizlaze iz:
- (a) svih poslovnih spajanja koja su se dogodila prije prijelaza na MSFI-jeve, ili
 - (b) svih poslovnih spajanja koje subjekt odluči prepraviti u skladu s zahtjevima MSFI-a 3, kao što dopušta gore navedena točka B1.
- B2. Ukoliko subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve odluči ne primijeniti MSFI 3 retroaktivno, ova odluka za posljedicu ima sljedeće:
- (a) Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba zadržati istu klasifikaciju (kao stjecanje zakonskog stjecatelja ili obrnuto stjecanje zakonskog stečenika, ili udruživanje interesa) kao u svojim financijskim izvještajima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
 - (b) Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba priznati svu svoju imovinu i obveze na dan prijelaza na MSFI koji su stečeni u prošlim poslovnim spajanjima, osim;
 - (i) ako je subjekt koji po prvi puta primjenjuje MSFI-jeve priznao goodwill po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao smanjenje kapitala;
 - (i) taj goodwill ne priznaje u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima. Nadalje, neće reklasificira goodwill u dobit ili gubitak ako ovisni subjekt proda ili ako dođe do umanjenja vrijednosti ulaganja u ovisni subjekt.
 - (ii) imovinu, uključujući goodwill, i obveze koje nisu bile priznate u stjecateljevom konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i ne bi bile priznate ni sukladno MSFI-jevima u odvojenom izvještaju o financijskom položaju stečenika (vidi točke B2(f)-B2(i)).
- Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba priznati sve nastale razlike u zadržanu dobit (ili, ukoliko je prikladnije, neku drugu kategoriju kapitala), osim ukoliko je promjena rezultat priznavanja nematerijalne imovine koja se nalazi unutar goodwilla (vidi točke B2(g)(i)).
- (c) Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba izostaviti iz početnog izvještaja o financijskom polo-

žaju po MSFI-jevima stavke priznate po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima a koje se zadovoljavaju kriterije priznavanja kao imovina ili obveza sukladno MSFI-jevima. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba nastale razlike priznati kako slijedi:

- (i) ukoliko je subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve poslovno spajanje provedeno putem pripajanja i priznao kao nematerijalnu imovinu stavku koja ne zadovoljava kriterije priznavanja kao imovine u skladu sa MRS-om 38, *Nematerijalna imovina*. Treba reklasificirati tu stavku (i, ukoliko postoji, pripadajući odgođeni porez i manjinski interes) kao dio goodwilla (osim ukoliko je odbio goodwill direktno od kapitala po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, vidi točke B2 (g) (i) i B2(i)),
- (ii) subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba priznati sve ostale razlike koje nastaju u zadržanu dobit.*
- (d) MSFI zahtijevaju naknadna mjerenja neke imovine i obveza jer nisu iskazane po vrijednostima koje se temelje na originalnom trošku, kao što je fer vrijednost. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI treba mjeriti takvu imovinu i obveze na toj osnovi, čak i ako su stečene u prošlim poslovnim spajanjima. Sve razlike u knjigovodstvenim vrijednostima treba priznati usklađujući zadržanu dobit (ili, ako je prikladnije, neku drugu kategoriju kapitala), prije nego goodwill.
- (e) Odmah nakon poslovnog spajanja, knjigovodstvena vrijednost, utvrđena po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, stečene imovine i preuzetih obveza u tom poslovnom spajanju treba biti njihova surogatna vrijednost sukladno MSFI-jevima na taj datum. Ukoliko MSFI-jevi zahtijevaju naknadno mjerenje te imovine i obveza na osnovi troška, surogatni trošak će biti osnova za amortizaciju troška od datuma poslovnog spajanja.
- (f) Ukoliko stečena imovina, ili preuzeta obveza u prošlom poslovnom spajanju nije bila priznata po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, njen surogatni trošak u početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI nije jednak nuli. Umjesto toga, stjecatelj treba priznati i mjeriti takvu imovinu i obveze u svom konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na isti način kao što bi MSFI to zahtijevali od stečenika. Na primjer: ukoliko stjecatelj nije, po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kapitalizirao financijske najmove nabavljene u prošlom poslovnom spajanju, treba iste kapitalizirati u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, kao što bi MRS 17, *Najmovi* zahtijevao od stečenika da to učini u svom izvještaju o financijskom položaju po MSFI. Suprotno tome, ukoliko je imovina ili obveza bila uključena u goodwill po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, a bila bi priznata zasebno sukladno MSFI 3, ta imovina ili obveza ostaje u goodwillu ukoliko MSFI ne zahtijevaju njeno priznavanje u financijskim izvještajima stečenika.
- (g) Knjigovodstvena vrijednost goodwilla u početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI treba biti njegova knjigovodstvena vrijednost po prethodnim

općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na dan prijelaza na MSFI-jeve, nakon sljedeća tri provedena usklađenja:

- (i) Ako to zahtijeva točka B2 (c) (i) iznad, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba povećati knjigovodstvenu vrijednost goodwilla kada reklasificira stavku koju je priznao kao nematerijalnu imovinu po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Slično tome, ukoliko točka B2 (f) traži od subjekta da prizna nematerijalnu imovinu koja je bila uključena u priznati goodwill po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, subjekt treba umanjiti knjigovodstvenu vrijednost goodwilla za taj iznos (i, ukoliko je primjenjivo, uskladiti odgođeni porez i manjinski interes);
- (ii) Budući događaj koji utječe na trošak poslovnog spajanja u prošloj poslovnoj transakciji može biti riješen prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ukoliko je moguće napraviti pouzdanu procjenu budućeg događaja i ako je plaćanje izvjesno, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba uskladiti vrijednost goodwilla za taj iznos. Slično tome, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba uskladiti knjigovodstvenu vrijednost goodwilla ukoliko se prethodno priznati budući događaj više ne može pouzdano mjeriti ili ako plaćanje više nije vjerojatno.
- (iii) Bez obzira na činjenicu postoje li naznake da bi goodwill mogao biti umanjen, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba primijeniti MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine* u testiranju goodwilla na umanjenje na dan prijelaza na MSFI-jeve i u priznavanju mogućih gubitaka od umanjenja vrijednosti (ili, ukoliko MRS 36 to zahtijeva, smanjenje revalorizacije). Test umanjenja vrijednosti treba se zasnivati na uvjetima na dan prijelaza na MSFI-jeve.
- (h) Druga usklađenja ne postoje za knjigovodstvenu vrijednost goodwilla na dan prijelaza na MSFI-jeve. Na primjer, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba prepravljati knjigovodstvenu vrijednost goodwilla da bi:
 - (i) isključio istraživanja i razvoj (tijekom odvijanja procesa) stečena u tom poslovnom spajanju (osim ukoliko se pripadajuća nematerijalna imovina može priznati u skladu sa MRS-om 38 u izvještaju o financijskom položaju stečenika);
 - (ii) uskladio prethodnu amortizaciju goodwilla;
 - (iii) da bi ukinuo usklađenja goodwilla koje MSFI 3 ne dozvoljava, a napravljena su po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima zbog usklađenja imovine i obveza od dana poslovnog spajanja do dana prijelaza na MSFI-jeve.
- (i) Ukoliko je subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve priznao goodwill po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao smanjenje kapitala:
 - (i) ne će priznati taj goodwill u svom početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI. Nadalje, ne smije prebaciti taj goodwill u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti u slučaju prodaje ovisnog subjekta ili umanjenja vrijednosti ulaganja u ovisni subjekt.

- (ii) usklađenja koja proizlaze iz naknadnog razrješenja potencijalne obveze koja utječe na trošak poslovnog spajanja trebaju se priznati u zadržanu dobit.
 - (j) Moguće je da subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nije konsolidirao ovisni subjekt stečen u prošlim poslovnim spajanjima (na primjer, ako ga matica nije smatrala ovisnim subjektom po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili nije pripremala konsolidirane financijske izvještaje). Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba uskladiti knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza ovisnog subjekta do iznosa koje bi MSFI zahtijevao u izvještaju o financijskom položaju ovisnog subjekta. Surogatni trošak goodwilla jednak je razlici na dan prijelaza na MSFI između:
 - (i) matičinog udjela u tim usklađenim knjigovodstvenim iznosima, i
 - (ii) troška ulaganja u ovisni subjekt u matičinim odvojenim financijskim izvještajima.
 - (k) Mjerenje manjinskog interesa i odgođenog poreza proizlazi iz mjerenja imovine i obveza. Dakle, gore navedena usklađenja priznate imovine i obveza utječu na manjinski interes i odgođene poreze.
- B3. Izuzeće za prošla poslovna spajanja također se odnosi i na prošla ulaganja u pridružene subjekte i udjele u zajednički kontroliranim subjektima. Nadalje, datum odabran za točku B1. primjenjuje se jednako na sva navedena stjecanja (ulaganja).

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 2

Plaćanje temeljeno na dionicama

CILJ

1. Cilj ovoga Standarda je definirati financijsko izvještavanje subjekta koji sudjeluje u transakcijama plaćanja temeljenih na dionicama. Konkretno, od subjekta zahtijeva da iskaže učinke transakcija plaćanja temeljenih na dionicama na dobit ili gubitak te financijski položaj uključivši i troškove povezane s transakcijama u kojima su dioničke opcije dane zaposlenicima.

DJELOKRUG

2. Subjekt je dužan ovaj Standard primjenjivati kod priznavanja i mjerenja transakcija u kojima se plaćanje temelji na dionicama, uključivši:
 - a) Plaćanja temeljena na dionicama koja se podmiruju glavničkim instrumentima u kojima subjekt dobra ili usluge stječe u razmjeni za glavničke instrumente subjekta (uključivši dionice ili opcije na dionice);
 - b) Plaćanja temeljena na dionicama koja se podmiruju u novcu u kojima subjekt stječe dobra ili usluge na način da nastalu obvezu mjeri na temelju (ili vrijednosti) dionica ili drugih glavničkih instrumenata subjekta; i
 - c) transakcije u kojima subjekt prima ili stječe dobra ili usluge i u kojima prema uvjetima sporazuma subjekt ili dobavljač dobara, odnosno pružatelj usluga može birati hoće li subjekt transakciju podmiri u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem glavničkih instrumenata,
 izuzev kako je spomenuto u točki 5. i točki 6.

3. U svrhu ovoga Standarda, kad dioničari prenose glavničke instrumente subjekta čiji su dioničari na strane koje su isporučile dobra ili pružile usluge subjektu, uključivši njegove zaposlenike, su transakcije isplate s temelja dionica, osim ako nije očito da je prijenos obavljen u druge svrhe a ne kao isplata za dobra, odnosno usluge isporučena, odnosno pružena subjektu.
4. U svrhu ovoga Standarda, transakcija sa zaposlenikom (ili drugom stranom) u njegovom/njezinom svojstvu kao imatelja glavničkih instrumenata subjekta nije transakcija isplate s temelja dionica. Primjerice, ako subjekt svim imateljima određene klase svojih glavničkih instrumenata da pravo na stjecanje dodatnih glavničkih instrumenata i zaposlenik primi takvo pravo zato što je imatelj glavničkog instrumenta iste određene klase, na dodjelu ili korištenje tog prava ne primjenjuju se zahtjevi ovoga Standarda.
5. Kao što je navedeno u točki 2., ovaj Standard primjenjuje se na transakcije isplate s temelja dionica u kojima subjekt stječe ili prima dobra ili usluge. Dobra obuhvaćaju zalihe, potrošnu robu, nekretnine, postrojenja i opremu, nematerijalnu imovinu i drugu nefinancijsku imovinu. No, subjekt ovaj Standard ne smije primjenjivati na transakcije u kojima stječe dobra u okviru neto stečene imovine u poslovnom spajanju na koju se primjenjuje MSFI 3 »Poslovna spajanja«. Prema tome, glavnički instrumenti izdani u poslovnom spajanju u zamjenu za kontrolu stečenog subjekta ne potpadaju u djelokrug ovoga Standarda. Slično tomu, otkazivanje, zamjena ili drugi oblik izmjena aranžmana isplate s temelja dionica zbog poslovnog spajanja ili drugog oblika restrukturiranja kapitala obračunavaju se sukladno ovome Standardu.
6. Ovaj Standard ne primjenjuje se na transakcije isplate s temelja dionica u kojima subjekt prima ili stječe dobra ili usluge temeljem ugovora koji potpada u djelokrug točke 8 – 10 MRS-a 32 »Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje« (izmijenjen 2003. g.) ili točke 5 – 7. MRS-a 39 »Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje« (izmijenjen 2003. g.).

PRIZNAVANJE

7. **Subjekt priznaje dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije u kojoj se plaćanje temelji na dionicama kad dobra ili usluge primi. Subjekt priznaje odgovarajuće povećanje kapitala, ako su dobra ili usluge stečene razmjenom za glavničke instrumente subjekta, ili odgovarajuću obvezu ako su dobra ili usluge stečeni u transakciji u kojoj se obveze mjere na temelju glavničkih instrumenata.**
8. **Kad dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije u kojoj se plaćanje temelji na dionicama ne udovoljavaju kriterijima priznavanja imovine, priznati će se kao troškovi.**
9. Uobičajeno, trošak nastaje konzumiranjem dobra ili usluga. Primjerice, usluge se uobičajeno odmah konzumiraju, u kom slučaju se trošak priznaje kad druga strana pruži uslugu. Dobra se mogu konzumirati tijekom određenog razdoblja ili, kod zaliha, prodati na neki kasniji datum, u kom slučaju se trošak priznaje kad su dobra konzumirana, odnosno prodana. Međutim, ponekad je nužno priznati trošak prije konzumiranja, odnosno prodaje dobra ili usluge zato što dobra i usluge ne udovoljavaju kriterijima za priznavanje imovine. Primjerice, subjekt može steći dobra u okviru istra-

živačke faze projekta razvoja novog proizvoda. Iako ta roba nije konzumirana, ne mora nužno udovoljavati kriterijima priznavanja imovine prema primjenjivom MSFI-ju.

PLAĆANJA TEMELJENA NA DIONICAMA KOJA SE PODMIRUJU U DIONICAMA

Pregled

10. **Subjekt mjeri dobra ili usluge stečena razmjenom za glavničke instrumente, te odgovarajuće povećanje kapitala, izravno po fer vrijednosti stečenih dobara ili usluga, osim ako fer vrijednost nije moguće pouzdano procijeniti. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost stečenih dobara ili usluga, mjeri njihovu vrijednost, te odgovarajuće povećanje kapitala, neizravno na temelju fer vrijednosti odobrenih glavničkih instrumenata.**
11. U svrhu primjene zahtjeva iz točke 10. na transakcije sa zaposlenicima ili drugim stranama koje pružaju slične usluge², subjekt mjeri fer vrijednost primljenih usluga na temelju fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata jer obično nije moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih usluga, kao što je pojašnjeno u točki 12. Fer vrijednost tih glavničkih instrumenata mjeri se na datum odobrenja.
12. Uobičajeno, dionice, opcije na dionice i drugi glavnički instrumenti dodjeljuju se zaposlenicima u okviru nagrađivanja njihovog rada, pored plaće u novcu i drugih primanja. Uobičajeno nije moguće izravno izmjeriti primljene usluge za određenu komponentu nagrađivanja i primanja zaposlenih. Također, može biti i nemoguće neovisno izmjeriti fer vrijednost ukupnih primanja bez izravnog mjerenja fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata. Nadalje, dionice ili opcije na dionice ponekad se dodjeljuju kao bonus, a ne u okviru osnovnih primanja, kao primjerice stimulacija zaposlenima kako bi ostali u radnom odnosu s tvrtkom ili kao nagrada za njihovo zalaganje u poboljšanju rezultata subjekta. Dodjelom dionica ili opcija na dionice pored drugih oblika primanja subjekt isplaćuje dodatna primanja kako bi ostvario dodatne koristi. Zbog poteškoća u izravnom mjerenju usluga primljenih od zaposlenika na temelju fer vrijednosti, subjekt će fer vrijednost usluga koje je primio od zaposlenika mjeriti na temelju fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata.
13. Da bi se zahtjevi iz točke 10. mogli primijeniti na transakcije sa stranama koje nisu zaposlenici, mora postojati neoboriva pretpostavka da je moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih dobara ili usluga. Fer vrijednost se mjeri na datum na koji subjekt primi dobra, odnosno druga strana pruži usluge klijentu. U rijetkim slučajevima, ako subjekt ospori ovu pretpostavku jer nije u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih dobara ili usluga, subjekt primljena dobra ili usluge i odgovarajuće povećanje kapitala mjeri neizravno na temelju fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata na datum na koji je primio dobra, odnosno na koji je druga strana subjektu pružila usluge.

Transakcije u kojima se primaju usluge

14. Ako se prava po danim glavničkim instrumentima stječu odmah, druga strana ne treba se pridržavati uvjeta proteka određenog razdoblja prije nego što bezuvjetno stekne pravo na glavničke instrumente. Ako ne postoje dokazi koji bi potvrdili suprotno, subjekt ima pravo pretpostaviti da su usluge koje je druga strana primila kao naknadu za glavničke instrumente primljene. U tom slučaju subjekt na datum

odobrenja priznaje primljene usluge u potpunosti, zajedno s odgovarajućim povećanjem kapitala.

15. Ako prava po danim glavničkim instrumentima ne budu stečena do isteka određenog razdoblja u kojem druga strana pruža usluge, subjekt ima pravo pretpostaviti da će usluge koje druga strana treba pružiti kao naknadu za glavničke instrumente biti primljene u budućnosti, tijekom razdoblja u kojem trebaju biti ispunjeni svi uvjeti stjecanja. Subjekt obračunava navedene usluge kao da ih je druga strana pružila tijekom razdoblja u kojem trebaju biti ispunjeni svi uvjeti stjecanja, zajedno s odgovarajućim povećanjem kapitala.

Primjerice:

- (a) ako je zaposleniku dodijeljena dionička opcija pod uvjetom da je navršio pune tri godine staža u tvrtki, subjekt će pretpostaviti da će usluge koje zaposlenik treba pružiti kao naknadu za opciju na dionice biti primljene u budućnosti, odnosno tijekom trogodišnjeg razdoblja ispunjenja uvjeta za stjecanje;
- (b) ako je zaposleniku dana dionička opcija pod uvjetom postizanja određenih rezultata i da zaposlenik ostane u radnom odnosu sve do ostvarivanja tog uvjeta te ako duljina razdoblja ispunjenja uvjeta ostvarivanja prava varira ovisno o trenutku u kojem je uvjet postizanja rezultata ispunjen, subjekt će pretpostaviti da će usluge koje treba pružiti zaposlenik kao naknadu za opciju na dionice biti primljene u budućnosti, tijekom očekivanog razdoblja ispunjenja uvjeta za stjecanje. Subjekt će procijeniti duljinu očekivanog razdoblja ispunjenja uvjeta ostvarivanja prava na datum odobrenja na temelju najvjerojatnijeg ishoda vezanog za uvjet ostvarivanja određenih rezultata. Ako je uvjet vezan za ostvarenje rezultata jedan od tržišnih uvjeta, procjena trajanja očekivanog razdoblja ispunjenja uvjeta za ostvarivanje prava bit će u skladu s pretpostavkama koje su korištene u procjeni fer vrijednosti danih opcija i neće se naknadno mijenjati. Ako uvjet vezan za ostvarenje rezultata nije tržišni uvjet, subjekt je dužan izmijeniti procjenu trajanja razdoblja za ispunjenje uvjeta za ostvarivanje prava ako je to nužno zbog toga što informacije upućuju na to da se trajanje razdoblja za ispunjenje uvjeta razlikuje od ranijih procjena.

Transakcije mjerene na temelju fer vrijednosti dodijeljenog glavničkog instrumenta

Utvrđivanje fer vrijednosti dodijeljenih glavničkih instrumenata

16. Za transakcije mjerene na temelju fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata subjekt je dužan mjeriti fer vrijednost danih glavničkih instrumenata na datum mjerenja a prema tržišnim cijenama ako su dostupne, uzimajući u obzir uvjete pod kojima su glavnički instrumenti dani (prema zahtjevima iz točke 19-22).
17. Ako tržišne cijene nisu dostupne, subjekt je dužan fer vrijednost danih glavničkih instrumenata procijeniti koristeći tehniku procjene vrijednosti kako bi procijenio cijenu glavničkih instrumenata na datum mjerenja u transakciji pred pogodbom između obaviještenih i spremnih strana. Tehnika procjene vrijednosti treba biti u skladu s općeprihvaćenim metodama za procjenu vrijednosti prilikom utvrđivanja cijene financijskih instrumenata i obuhvatiti sve čimbenike i pretpostavke koje bi obaviješteni i spremni sudionici na tržištu razmatrali prilikom utvrđivanja cijene (prema zahtjevima iz točke 19-22).

18. U Dodatku B nalaze se daljnje smjernice za mjerenje fer vrijednosti dionica i dioničkih opcija, s posebnim osvrtom na specifične uvjete koji su zajednički pri dodjeli dionica, odnosno dioničkih opcija zaposlenicima.

Postupak koji se primjenjuje na uvjete ostvarivanja prava

19. Dodjela glavnčkih instrumenata može biti uvjetovana ispunjenjem određenih uvjeta za ostvarivanje prava. Primjerice, dodjela dionica ili dioničkih opcija zaposleniku uobičajeno je uvjetovana ostankom zaposlenika u radnom odnosu sa subjektom tijekom određenog vremena. Mogu postojati i određeni uvjeti vezani uz rezultate koje je potrebno ostvariti, kao što je postizanje određenog porasta dobiti subjekta ili određeno povećanje cijene dionice subjekta. Pri procjenjivanju fer vrijednosti dionica ili dioničkih opcija na datum mjerenja neće se uzimati u obzir drugi uvjeti ostvarivanja prava osim tržišnih. Umjesto toga, uvjeti ostvarivanja prava uzet će se u obzir tako da se broj glavnčkih instrumenata za koje se mjerenje obavlja radi utvrđivanja iznosa transakcije na način da na kraju iznos priznat s osnove primljenih dobara i usluga kao naknada za dane glavnčke instrumente temelji na broju glavnčkih instrumenata za koje će u konačnici prava i biti stečena. Tako se u kumulativu ne priznaje ni jedan iznos za primljena dobra ili usluge ako nema stjecanja prava po danim glavnčkim instrumentima zbog neispunjenja jednog od uvjeta za ostvarivanje prava, primjerice ako druga strana ne ispuni uvjet koji je određeno trajanje radnog odnosa ili uvjet postizanja određenih rezultata sukladno zahtjevima iz točke 21.

20. Kako bi se mogli primijeniti zahtjevi iz točke 19, subjekt je dužan iznos s temelja dobara i usluga primljenih u razdoblju stjecanja prava na temelju najbolje raspoložive procjene broja glavnčkih instrumenata za koje se očekuje da će po njima prava biti stečena i po potrebi mijenjati procjenu ako kasnije informacije ukažu na to da se broj glavnčkih instrumenata po kojima se očekuje stjecanje prava razlikuje od prethodnih procjena. Na datum stjecanja prava subjekt treba izmijeniti procjenu u skladu s brojem glavnčkih instrumenata po kojima su prava u konačnici i stečena sukladno zahtjevima iz točke 21.

21. Tržišni uvjeti, kao što su ciljana cijena dionice kojom je uvjetovano stjecanje (ili izvršenje), uzimaju se u obzir prilikom procjenjivanja fer vrijednosti danih glavnčkih instrumenata. Stoga subjekt za davanje glavnčkih instrumenata po tržišnim uvjetima priznaje dobra i usluge primljene od druge strane koja ispunjava sve uvjete stjecanja (npr. usluge primljene od zaposlenika koji je ostao u radnom odnosu tijekom određenog razdoblja), bez obzira na to da li je specifičan tržišni uvjet ispunjen.

Postupak koji se primjenjuje na uvjete koji nisu bitni za ostvarivanje prava

- 21A. Slično tome, subjekt će uzeti u obzir sve uvjete koji nisu bitni za ostvarivanje prava kod procjene fer vrijednosti danih glavnčkih instrumenata. Stoga subjekt kod dodjele glavnčkih instrumenata sa takvim uvjetima priznaje dobra i usluge primljene od druge strane koja ispunjava sve uvjete ostvarivanja prava (npr. usluge primljene od zaposlenika koji je ostao u radnom odnosu tijekom određenog razdoblja), bez obzira na to jesu li uvjeti koji nisu bitni za ostvarivanje prava ispunjeni.

Postupak koji se primjenjuje na dionice s obilježjem obnavljanja

22. Kod opcija s obilježjem obnavljanja, obnavljanje se ne uzima u obzir prilikom procjenjivanja fer vrijednosti opcija koje su

dane na datum mjerenja. Umjesto toga, opcija s mogućnošću obnavljanja obračunava se kao nova dana opcija ako i kada je mogućnost obnavljanja naknadno dana.

Postupak nakon datuma ostvarivanja prava

23. Nakon priznavanja dobara i usluga primljenih sukladno toč. 10. – 22. i odgovarajućeg povećanja kapitala, subjekt nakon datuma ostvarivanja prava ne knjiži nikakva naknadna usklađenja ukupne kapitala. Tako, primjerice, ne poništava naknadno iznos koji je priznao za usluge primljene od zaposlenika ako su glavnčki instrumenti za koje su stečeni uvjeti naknadno izgubljeni ili, u slučaju dioničkih opcija, ako opcije nisu izvršene. Međutim, ovaj zahtjev ne sprječava subjekt da prizna prijenose u okviru kapitala, odnosno prijenos s jedne komponente kapitala na drugu.

Ako fer vrijednost glavnčkih instrumenata nije moguće pouzdano izmjeriti

24. Zahtjevi iz točke 16. – 23. primjenjuju se ako se od subjekta zahtijeva da transakcije isplata s temelja dionica mjeri na temelju fer vrijednosti danih glavnčkih instrumenata. U rijetkim slučajevima subjekt neće biti u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost danih glavnčkih instrumenata na datum mjerenja prema zahtjevima iz točke 16 – 22. Samo u tim rijetkim slučajevima subjekt umjesto toga smije:

- glavnčke instrumente mjeriti po njihovoj *realnoj* vrijednosti, prvi put na datum na koji je primio robu ili na koji je druga strana pružila uslugu te nakon toga na svaki izvještajni datum i na datum konačnog podmirjenja, pri čemu se svaka promjena realne vrijednosti priznaje u okviru dobiti ili gubitaka. Kod dodjele dioničkih opcija sporazum o isplati s temelja dionica konačno je podmiren kad su opcije izvršene, izgubljene (npr. nakon prestanka radnog odnosa) ili su istekle (npr. na kraju razdoblja valjanosti opcije);
 - priznati dobra i usluge primljene na temelju broja glavnčkih instrumenata po kojima su u konačnici stečena prava ili (ako je primjenjivo) koji su u konačnici izvršeni. Da bi ovaj zahtjev primijenilo, primjerice, na opcije na dionice, subjekt mora priznati dobra i usluge koje je primio u razdoblju stjecanja prava, ako postoji, sukladno toč. 14 i 15, osim što ovdje nisu primjenjivi zahtjevi iz točke 15 (b) koji se odnose na tržišni uvjet. Iznos priznat za dobra i usluge primljene u razdoblju stjecanja prava temelji se na broju dioničkih opcija za koji se očekuje da će po njemu biti stečena prava. Subjekt je dužan po potrebi preispitati procjenu ako kasnije informacije upućuju na to da se broj dioničkih opcija za koji se očekuje da će po njemu biti stečeni uvjeti razlikuje od prethodnih procjena. Na datum stjecanja prava subjekt treba ponovno preispitati procjenu prema broju glavnčkih instrumenata po kojem su u konačnici stečeni uvjeti. Nakon datuma stjecanja prava subjekt poništava iznos koji je priznao za primljena dobra ili usluge ako su opcije na dionice kasnije izgubljene ili ako su istekle na kraju razdoblja valjanosti opcije.
25. Ako subjekt primjenjuje točku 24, nije nužno primijeniti točku 26-29. jer će sve promjene uvjeta pod kojima su dani glavnčki instrumenti biti uzete u obzir kod primjene metode realne vrijednosti iz točke 24. Međutim, ako subjekt podmiruje davanje glavnčkih instrumenata na koje je primijenjena točka 24:

- (a) ako do podmirenja dođe tijekom razdoblja stjecanja prava, subjekt iskazuje podmirenje kao ubrzanje u stjecanju uvjeta te stoga odmah priznaje iznos koji bi inače priznao za primljene usluge tijekom preostalog razdoblja stjecanja prava
- (b) svako plaćanje u trenutku podmirenja iskazuje se kao otkup glavnickog instrumenta, odnosno umanjenje kapitala, do iznosa u kojem plaćanje ne premašuje realnu vrijednost glavnickih instrumenata mjerenu na datum otkupa, u kom slučaju se svaki višak iznad te vrijednosti odmah priznaje kao rashod.

Izmjene uvjeta pod kojima su glavnicki instrumenti dani, uključivši otkazivanje i podmirenje

- 26. Subjekt može mijenjati uvjete pod kojima je dodijelio glavnicke instrumente. Primjerice, može umanjiti izvršnu cijenu opcija danih zaposlenicima (odnosno promijeniti cijenu opcija), čime povećava fer vrijednost tih opcija. Zahtjevi iz točke 27-29. prema kojima je potrebno iskazati učinke izmjena uvjeta izraženi su u kontekstu transakcija isplate s temelja dionica prema zaposlenima. Međutim, ti zahtjevi također se primjenjuju na transakcije isplata s temelja dionica drugim stranama koje se mjere na temelju fer vrijednosti danih glavnickih instrumenata. U posljednjem slučaju se umjesto datuma odobrenja iz toč. 27-29. koristi datum na koji je subjekt primio dobra, odnosno na koji je druga strana pružila usluge.
- 27. Subjekt priznaje barem usluge mjerene na temelju fer vrijednosti danih glavnickih instrumenata na datum odobrenja, osim ako prava na glavnicke instrumente nisu stečena zbog neispunjenja jednog uvjeta ostvarivanja prava (koji nije tržišni uvjet) koji je izričito definiran kao uvjet na datum odobrenja. Ovo pravilo primjenjivo je bez obzira na promjene uvjeta pod kojima su glavnicki instrumenti dodijeljeni, odnosno na otkazivanje dodjele glavnickih instrumenata ili njezino podmirenje. Pored toga, subjekt je dužan priznati učinke izmjena kojima je došlo do povećanja ukupne fer vrijednosti isplata s temelja dionica ili koje na neki drugi način pogoduju zaposleniku. Vodič za primjenu ovog zahtjeva nalaze se u Dodatku B.
- 28. Ako subjekt otkáže dodjelu glavnickih instrumenata ili ju podmiri u razdoblju stjecanja prava (koja nije dodjela otkazana gubitkom radi toga što nisu ispunjeni uvjeti za stjecanje):
 - (a) subjekt iskazuje otkazanu ili podmirenu dodjelu kao ubrzanje u stjecanju uvjeta te stoga odmah priznaje iznos koji bi inače priznao za primljene usluge tijekom preostalog razdoblja stjecanja prava;
 - (b) sve isplate zaposleniku u trenutku otkaza ili podmirenja dodjele iskazuju se kao otkup udjela u kapitalu, odnosno kao odbitak od kapitala do visine u kojoj isplaćeni iznos ne premašuje fer vrijednost danih glavnickih instrumenata mjerenu na datum otkupa, u kom slučaju se svaki višak iznad te vrijednosti odmah priznaje kao rashod;
 - (c) ako su zaposleniku dani novi glavnicki instrumenti i ako na datum odobrenja novih glavnickih instrumenata subjekt dane nove glavnicke instrumente označi kao zamjenske glavnicke instrumente za otkazane glavnicke instrumente, subjekt davanje zamjenskih glavnickih instrumenata obračunava na isti način kao i izmjenu prve dodjele glavnickih instrumenata, sukladno točki 27. i uputama iz Dodatka B. Inkrementalna dodijeljena fer vrijednost je razlika između fer vrijednosti zamjenskih glavnickih instrumenata i neto fer

vrijednosti otkazanih glavnickih instrumenata na dan na koji su dodijeljeni zamjenski glavnicki instrumenti. Neto fer vrijednost otkazanih glavnickih instrumenata je njihova fer vrijednost neposredno prije otkazivanja umanjena za svaki iznos isplaćen zaposleniku prilikom otkaza glavnickih instrumenata koji se obračunao kao odbitak od kapitala pod točkom (b). Ako subjekt nove dane glavnicke instrumente ne označi kao zamjenske glavnicke instrumente za instrumente koji su otkazani, subjekt je dužan nove glavnicke instrumente obračunavati kao novu dodjelu glavnickih instrumenata.

- 28A. Ako subjekt ili druga strana mogu utjecati hoće li se ili neće ispuniti uvjeti koji nisu bitni za ostvarivanje prava, subjekt će neispunjenje tih uvjeta od strane ili subjekta ili druge strane tijekom razdoblja ostvarivanja prava tretirati kao otkazivanje.
- 29. Ako subjekt otkupi glavnicke instrumente po kojima su stečeni uvjeti, isplata zaposleniku treba se obračunati kao odbitak od kapitala do visine u kojoj isplaćeni iznos ne premašuje fer vrijednost otkupljenih glavnickih instrumenata mjerenu na datum otkupa, u kom slučaju se svaki višak iznad te vrijednosti odmah priznaje kao rashod.

PLAĆANJA TEMELJENA NA DIONICAMA KOJA SE PODMIRUJU U NOVCU

- 30. **Kod transakcija u kojima se obveze mjere na temelju glavnickih instrumenata subjekta, subjekt je dužan stečena dobra i usluge i nastale obveze mjeriti po fer vrijednosti obveze. Sve do podmirenja obveze, subjekt je dužan mjeriti fer vrijednost obveze na svaki izvještajni datum i na datum podmirenja, a sve promjene fer vrijednosti priznati kao dobit, odnosno gubitak razdoblja.**
- 31. Primjerice, subjekt može zaposlenicima u okviru njihovih primanja dodijeliti pravo na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionice, pri čemu zaposlenici imaju pravo na buduće novčane isplate (a ne na glavnicki instrument) prema povećanju cijene dionice subjekta iznad određenog iznosa u određenom razdoblju. Ili, subjekt svojim zaposlenicima može dati pravo na buduće novčane isplate na način da im da pravo na dionice (isključivši dionice koje trebaju biti izdane nakon izvršenja opcije na dionice) za koje postoji obveza otkupa (npr. nakon prestanka radnog odnosa), ili za koje zaposlenici mogu odlučiti da li da ih otkupe.
- 32. Subjekt je dužan priznati primljene usluge i obvezu plaćanja za te usluge kako zaposlenik svoje usluge pruža. Primjerice, neka prava na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionice odmah su stečena te stoga zaposlenici ne moraju izvršiti određeno razdoblje pružanja usluga kako bi stekli pravo na novčanu isplatu. U nedostatku dokaza koji bi ukazivali na suprotno, subjekt je dužan pretpostaviti da su usluge koje su zaposlenici pružili u zamjenu za pravo na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionice primljene. Prema tome, subjekt je dužan odmah priznati primljene usluge, kao i obvezu plaćanja usluga. Ako pravo na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionice ne može biti stečeno sve dok zaposlenici ne izvrše određeno razdoblje pružanja usluga, subjekt je dužan priznati primljene usluge i obvezu plaćanja usluga kako zaposlenici pružaju usluge u tom razdoblju.
- 33. Obveza se početno te na svaki izvještajni datum sve do podmirenja mjeri po fer vrijednosti prava na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionica primjenom modela za utvrđivanje cijene opcije te uzevši u obzir uvjete pod kojima

su prava na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionica dodijeljena te obim usluga koje su zaposlenici pružili do tog datuma.

PLAĆANJA TEMELJENA NA DIONICAMA S ALTERNATIVNOM PODMIRENJA U NOVCU

34. Transakcije u kojima se plaćanje temelji na dionicama u kojima prema dogovorenim uvjetima subjekt ili druga strana može birati hoće li subjekt podmiri transakciju u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem glavnčkih instrumenata, subjekt je dužan priznati te transakcije, ili dio tih transakcija, kao transakciju u kojoj se plaćanje temeljeno na dionicama podmiruje u novcu, ako, i u mjeri u kojoj je kod subjekta nastala obveza podmirenja u novcu ili drugoj imovini, ili kao transakciju u kojoj se plaćanja temeljena na dionicama podmiruju glavnčkim instrumentima, ako, i u mjeri u kojoj spomenuta obveza nije nastala.

Transakcije isplate s temelja dionica u kojima prema dogovorenim uvjetima druga strana može birati način podmirenja

35. Ako je subjekt drugoj strani dao pravo izbora između podmirenja transakcije isplate s temelja dionica u novcu* ili izdavanjem glavnčkih instrumenata, subjekt je dodijelio složeni financijski instrument, koji uključuje dužničku komponentu (odnosno pravo druge strane da zatraži isplatu u novcu) i glavnčku komponentu (odnosno prave druge strane da zatraži podmirenje glavnčkim instrumentima a ne u novcu). Kod transakcija sa stranama koje nisu zaposlenici i u kojima se fer vrijednost primljenih dobara, odnosno usluga mjeri izravno, subjekt je dužan mjeriti glavnčku komponentu složenog financijskog instrumenta kao razliku između fer vrijednosti primljenih dobara, odnosno usluga i fer vrijednosti dužničke komponente na datum primitka dobara, odnosno usluga.
36. Kod ostalih transakcija, koje uključuju transakcije sa zaposlenicima, subjekt je dužan fer vrijednost složenog financijskog instrumenta mjeriti na datum mjerenja, uzevši u obzir uvjete pod kojima su dana prava na novac, odnosno glavnčke instrumente.
37. Da bi mogao primijeniti točku 36, subjekt prvo treba izmjeriti fer vrijednost dužničke komponente a zatim fer vrijednost glavnčke komponente – pri čemu treba uzeti u obzir da druga strana mora izgubiti pravo na primitak u novcu kako bi mogla primiti glavnčki instrument. Fer vrijednost složenog financijskog instrumenta je zbroj fer vrijednosti dviju komponenti. Međutim, transakcije isplate s temelja dionica u kojima druga strana može birati način podmirenja često su strukturirane na način da je fer vrijednost jedne mogućnosti podmirenja jednaka fer vrijednosti druge mogućnosti. Primjerice, druga strana može birati između primanja dioničke opcije ili podmirenja u novcu prava na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionice. U tim slučajevima fer vrijednost glavnčke komponente je nula te je stoga fer vrijednost složenog financijskog instrumenta jednaka fer vrijednosti dužničke komponente. Obrnuto, ako se fer vrijednosti dvaju mogućih načina podmirenja razlikuje, fer vrijednost glavnčke komponente bit će najčešće veća od nule, u kom slučaju će fer vrijednost složenog financijskog instrumenta biti viša od fer vrijednosti dužničke komponente.
38. Subjekt je dužan zasebno obračunavati primljena dobra ili usluge od onih koji su stečeni prema svakoj komponenti slo-

ženog financijskog instrumenta. Kod dužničke komponente subjekt je dužan priznati stečena dobra, odnosno usluge te obvezu plaćanja za ta dobra i usluge nakon što druga strana isporuči dobra, odnosno pruži usluge sukladno zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije isplate s temelja dionica podmirene u novcu (toč. 30-33.). Kod glavnčke komponente, ako postoji, subjekt je dužan priznati primljena dobra, odnosno usluge te povećanje kapitala u trenutku u kojem druga strana isporuči dobra, odnosno pruži usluge sukladno zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije isplate s temelja dionica podmirene glavnčkim instrumentima (toč. 10-29.).

39. Na datum podmirenja subjekt ponovno mjeri obvezu po fer vrijednosti. Ako subjekt u trenutku podmirenja izdaje glavnčke instrumente a ne obavlja plaćanje u novcu, obveza se prenosi izravno u kapital kao naknada za izdane glavnčke instrumente.
40. Ako subjekt u trenutku podmirenja obavlja plaćanje u novcu a ne izdavanjem glavnčkih instrumenata, plaćanjem je potrebno podmiriti cijeli iznos obveze. Svaka ranije priznata glavnčka komponenta ostaje u okviru kapitala. Izborom podmirenja u novcu druga strana izgubila je pravo na primanje glavnčkih instrumenata. Međutim, ovaj zahtjev ne sprječava subjekt u priznavanju prijenosa unutar kapitala, odnosno prijenosa s jedne komponente kapitala na drugu.

Transakcije isplate s temelja dionica u kojima dogovorenim uvjetima subjekt može birati način podmirenja

41. Kod transakcije isplate s temelja dionica u kojoj subjekt prema uvjetima transakcije može birati između podmirenja u novcu i podmirenja izdavanjem glavnčkih instrumenata subjekt je obavezan utvrditi da li ima sadašnju obvezu podmirenja u novcu te shodno tomu obračunati transakciju isplate s temelja dionica. Subjekt ima sadašnju obvezu podmirenja u novcu ako izbor podmirenja glavnčkim instrumentima nema komercijalnu suštinu (npr. ako je subjektu zakonom zabranjeno izdavati dionice), ili ako je subjekt u prošlosti obavljao podmirenje u novcu ili imao politiku podmirenja u novcu, ili ako općenito transakcije podmiruje u novcu kad god druga strana i zatraži podmirenje u novcu.
42. Ako subjekt ima sadašnju obvezu podmirenja u novcu, transakciju je obavezan obračunavati sukladno zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije isplate s temelja dionica podmirene u novcu iz točke 30-33.
43. Ako takva obveza ne postoji, subjekt je dužan transakciju obračunavati sukladno zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije isplate s temelja dionica podmirene u glavnčkim instrumentima iz točke 10-29. Nakon podmirenja:
- (a) ako subjekt odabere podmirenje u novcu, novčana isplata obračunava se kao otkup udjela u kapitalu, odnosno kao odbitak od kapitala, osim kako je navedeno dolje pod (c);
 - (b) ako subjekt odabere podmirenje izdavanjem glavnčkih instrumenata, osim prijenosa s jedne komponente kapitala na drugu nije potrebno primijeniti druge računovodstvene postupke, izuzev kako je navedeno dolje pod (c);
 - (c) ako subjekt odabere način podmirenja prema višoj fer vrijednosti na datum podmirenja, dužan je priznati dodatne troškove po osnovi danog viška vrijednosti, odnosno razlike između plaćenog novca i fer vrijednosti glavnčkih instrumenata koji bi inače bili izdani, ili razliku između fer vrijednosti glavnčkog instrumenta

i iznosa novca koji bi inače bio isplaćen, ovisno o tome što je primjenjivo.

OBJAVLJIVANJE

44. Subjekt treba objaviti informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju razumijevanje prirode i obujma postojećih sporazuma vezanih uz plaćanja koja su temeljena na dionicama tijekom razdoblja.

45. Kako bi udovoljio svrsi iz točke 44., subjekt je dužan objaviti barem sljedeće:

- (a) opis svakog sporazuma o isplati s temelja dionice koji je postojao u bilo kojem trenutku tijekom razdoblja, uključivši opće uvjete svakog sporazuma, kao što su zahtjevi vezani za uvjete stjecanja, najdulje razdoblje valjanosti danih opcija te način podmirenja (npr. u novcu ili glavnici instrumentima). Subjekt koji ima većim dijelom slične vrste sporazuma o isplatama s temelja dionica može navedene informacije objaviti skupno, osim ako odvojeno objavljivanje svakog sporazuma nije nužno u cilju postizanja svrhe iz točke 44.
- (b) Broj i prosječne ponderirane izvršne cijene dioničkih opcija za svaku sljedeću skupinu opcija:
 - (i.) opcije nepodmirene na početku razdoblja,
 - (ii.) opcije dane tijekom razdoblja,
 - (iii.) opcije izgubljene tijekom razdoblja,
 - (iv.) opcije izvršene tijekom razdoblja,
 - (v.) opcije istekle tijekom razdoblja,
 - (vi.) opcije nepodmirene na kraju razdoblja, i
 - (vii.) opcije izvršive na kraju razdoblja.
- (c) Za opcije na dionice koje su izvršene tijekom razdoblja, prosječnu ponderiranu cijenu dionice na datum izvršenja. Ako su opcije tijekom razdoblja redovito izvršavane, subjekt može umjesto toga objaviti prosječnu ponderiranu cijenu dionice tijekom razdoblja.
- (d) Za opcije na dionice nepodmirene na kraju razdoblja, raspon izvršnih cijena i prosječno ponderirano preostalo razdoblje ugovora. Ako je raspon izvršnih cijena velik, nepodmirene opcije potrebno je podijeliti u raspone koji su svrsishodni za procjenu broja dodatnih dionica koje mogu biti izdane i vremena te novca koji može biti primljen nakon izvršenja tih opcija.

46. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima omogućuju razumijevanje načina na koji se tijekom razdoblja utvrđivala fer vrijednost primljenih dobara i usluga, odnosno fer vrijednost danih glavnicih instrumenata.

47. Ako je subjekt fer vrijednost primljenih dobara i usluga mjerio kao naknadu za vlastite glavnicihe instrumente izravno na temelju fer vrijednosti danih glavnicih instrumenata, subjekt je u cilju ostvarivanja svrhe iz točke 46. dužan objaviti barem sljedeće:

- a) za opcije na dionice koje su dane tijekom razdoblja, prosječnu ponderiranu fer vrijednost opcija na datum mjerenja i informacije o načinu mjerenja fer vrijednosti, uključivši:
 - (i.) korišten model za utvrđivanje cijene opcija i podatke korištene u modelu, uključivši prosječnu ponderiranu cijenu dionice, izvršnu cijenu, očekivanu volatilitnost, razdoblje valjanosti opcije, očekivane dividende, neričnu kamatnu stopu te bilo koji drugi podatak kori-

šten u modelu, uključivši primijenjenu metodu i pretpostavke u slučaju očekivanog prijevremenog izvršenja opcije,

- (ii.) način na koji je utvrđena očekivana volatilitnost, uključivši obrazloženje u kojoj mjeri je očekivana volatilitnost temeljena na volatilitnosti u proteklim razdobljima, i
 - (iii.) da li su i na koji način druga obilježja dane opcije uključena u mjerenje fer vrijednosti, kao što je to neki tržišni uvjet.
- b) Za druge glavnicihe instrumente dane tijekom razdoblja, odnosno one koji nisu opcije na dionice, broj i prosječnu ponderiranu fer vrijednost glavnicih instrumenata na datum mjerenja te informacije o načinu mjerenja fer vrijednosti, uključivši:
- (i.) način utvrđivanja fer vrijednosti ako fer vrijednost nije mjerena na temelju tržišne cijene koja se može identificirati,
 - (ii.) da li su i kako očekivane dividende uključene u mjerenje fer vrijednosti, i
 - (iii.) da li su i kako druga obilježja danih glavnicih instrumenata uključena u mjerenje fer vrijednosti.
- c) Za sporazume o isplati s temelja dionica koji su mijenjani tijekom razdoblja:
- (i.) obrazloženje izmjena,
 - (ii.) inkrementalnu danu fer vrijednost (kao rezultat izmjena), i
 - (iii.) informacije o načinu mjerenja inkrementalne dane fer vrijednosti u skladu sa zahtjevima pod (a) i (b), ako je primjenjivo.

48. Ako je subjekt tijekom razdoblja fer vrijednost primljenih dobara i usluga mjerio izravno, dužan je objaviti način na koji je utvrđivao fer vrijednost, primjerice, da li je fer vrijednost mjerena po tržišnoj cijeni dobara i usluga.

49. Ako je subjekt osporio pretpostavku iz točke 13, dužan je objaviti tu činjenicu te navesti obrazloženje za osporavanje pretpostavke.

50. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju razumijevanje učinaka plaćanja temeljenih na dionicama na dobit, odnosno gubitak razdoblja, te na financijski položaj subjekta.

51. U cilju ostvarivanja svrhe iz točke 50, subjekt je obavezan objaviti barem sljedeće:

- (a) ukupne rashode priznate za razdoblje koji su nastali vezano uz transakcije isplata s temelja dionica u kojima primljena dobra, odnosno usluge nisu udovoljili uvjetima za priznavanje imovine te su stoga odmah priznati kao rashod, uključivši odvojeno objavljivanje podataka dijela ukupnih rashoda koji se odnosi na transakcije koje su računovodstveno iskazane kao transakcije isplate s temelja dionica podmirene glavnicih instrumentima;
- (b) za obveze proizašle iz transakcija isplate s temelja dionica:
 - (i.) ukupan knjigovodstvena vrijednost na kraju razdoblja, i
 - (ii.) ukupnu realnu vrijednost na kraju razdoblja za obveze kod kojih su uvjeti za ostvarivanje prava druge strane na novac ili ostalu imovinu stečeni do kraja razdoblja (npr. stečena prava na sudjelovanje u dobiti od povećanja cijene dionice).

52. Ako informacije koje trebaju biti objavljene sukladno ovome MSFI-ju nisu u skladu s načelima iz točke 44., 46. i 50., subjekt je dužan objaviti dodatne informacije kako bi udovoljio navedenim načelima.

PRIJELAZNE ODREDBE

53. Kod transakcija isplata s temelja dionica podmirenih u glavničkim instrumentima subjekt primjenjuje ovaj MSFI na dane dionice, opcije na dionice ili druge glavničke instrumente dane nakon 7. studenoga 2002. godine i po kojima prava nisu stečena na datum stupanja na snagu ovoga MSFI.
54. Subjekt se potiče, ali se od njega ne zahtijeva da ovaj MSFI primjenjuje na druge dane glavničke instrumente ako je objavio fer vrijednost tih instrumenata utvrđenu na datum mjerenja.
55. Za sve dane glavničke instrumente na koje se primjenjuje ovaj MSFI subjekt je dužan prepraviti usporedne podatke i po potrebi uskladiti početno stanje zadržane dobiti za najranije prikazano razdoblje.
56. Za sve dane glavničke instrumente na koje ovaj MSFI nije primijenjen (npr. glavnički instrumenti dani 7. studenoga 2002. godine ili ranije) subjekt je unatoč tomu dužan objaviti podatke iz točke 44. i 45.
57. Ako nakon stupanja na snagu ovoga MSFI subjekt izmijeni uvjete ili rokove za dane glavničke instrumente na koje nije primijenio ovaj MSFI, subjekt je unatoč tomu dužan primijeniti točku 26-29. na obračunavanje izmjena.
58. Na obveze proizašle iz transakcija isplata s temelja dionica koje su postojale na datum stupanja na snagu ovoga MSFI-jeva subjekt će MSFI primijeniti retroaktivno. Kod tih obveza subjekt će prepraviti usporedne podatke, uključivši usklađenje početnog stanja zadržane dobiti za najranije prikazano razdoblje kod kojeg su usporedni podaci prepravljani, ali nije obavezan prepravljati usporedne podatke za informacije koje se odnose na razdoblje ili datum prije 7. studenoga 2002. godine.
59. Subjekt se potiče, ali se od njega ne zahtijeva da ovaj MSFI primjenjuje na druge obveze proizašle iz transakcija isplata s temelja dionica, primjerice, na obveze koje su podmirene u razdoblju za koje su prikazani usporedni podaci.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

60. Subjekt je dužan primijeniti ovaj MSFI na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga datuma. Potiče se na njegovu raniju primjenu. Ako subjekt ovaj MSFI primjenjuje na razdoblje koje je započelo prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.
62. Subjekt će sljedeće izmjene i dopune primijeniti retroaktivno u godišnjim razdobljima koja započinju na ili poslije 1. siječnja 2009. godine:
- (a) zahtjeve iz točke 21A. koji se odnose na tretman uvjeta koji nisu bitni za ostvarivanje prava;
 - (b) revidirane definicije »ostvariti pravo« i »uvjeti ostvarivanje prava« u Dodatku A;
 - (c) izmjene i dopune u točkama 28. i 28A. koje se odnose na otkazivanje

Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjeni te izmjene i dopune za razdoblja prije 1. siječnja 2009. godine, tu činjenicu mora objaviti.

DODATAK A

Definirani pojmovi

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja

Transakcija plaćanja temeljena na dionicama podmirena novcem **Transakcija plaćanja temeljena na dionicama** u kojoj subjekt stječe dobra ili usluge i kod njega nastaje obveza prijenosa novca ili druge imovine dobavljaču dobara ili usluga u iznosu koji se temelji na cijeni (ili vrijednosti) dionica ili nekih drugih glavničkih instrumenata subjekta.

Zaposlenici i drugi koji pružaju slične usluge Osobe koje pružaju osobne usluge subjektu i li su (a) osobe koje se za zakonske i porezne svrhe smatraju zaposlenicima, (b) osobe koje rade za subjekt po njegovim uputama na isti način kao i pojedinci koji se smatraju njegovim zaposlenicima u smislu zakona i poreza, ili (c) usluge koje pružaju su slične onima koje pružaju zaposlenici. Primjerice, pojam obuhvaća sve rukovoditelje, odnosno osobe s ovlastima i odgovornostima za planiranje, usmjeravanje i kontroliranje aktivnosti subjekta, uključujući neizršne direktore.

Glavnički instrument Ugovor koji dokazuje udjel u ostatku imovine nekog subjekta nakon oduzimanja svih njegovih obveza*.

Pravo na glavnički instrument Pravo (uvjetno ili bezuvjetno) na neki glavnički instrument subjekta koje je subjekt dao drugoj strani po **sporazumu o plaćanju temeljenom na dionicama**.

Transakcija plaćanja temeljena na dionicama podmirene u glavničkim instrumentima Transakcija plaćanja temeljene na dionicama u kojoj subjekt stječe dobra ili usluge kao naknadu za glavničke instrumente subjekta (uključivši dionice i dioničke opcije).

Fer vrijednost Iznos u kojem informirane i spremne strane mogu razmijeniti imovina, podmiriti obvezu ili razmijeniti **MSFI 2** **odijeljen glavnički instrument** u transakciji pred pogodbom.

Datum odobrenja Datum na koji subjekt i druga strana (uključivši zaposlene) zaključuju **sporazum o plaćanju temeljenom na dionicama**, a na koji su subjekt i druga strana suglasni s uvjetima sporazuma. Na datum odobrenja subjekt prenosi na drugu stranu pravo na novac, drugu imovinu ili **glavnički instrument** subjekta, uz uvjet da su ispunjeni određeni **uvjeti ostvarivanja prava**, ako postoje. Ako takav sporazum podliježe odobrenju (primjerice, dioničara), datum odobrenja je datum na koji je dobiveno odobrenje.

Intrinzična (realna) vrijednost Razlika između **fer vrijednosti** dionica koje druga strana ima (uvjetno ili bezuvjetno) pravo upisati ili primiti i cijene (ako postoji) koju ona treba za njih platiti ili će platiti. Primjerice, **dionička opcija** s izvršnom cijenom od 15 VJ** za dionicu fer vrijednosti 20 VJ** ima intrinzičnu vrijednost 5 VJ**.

Tržišni uvjet	Uvjet o kojem ovisi izvršna cijena, ostvarivanja prava ili mogućnost izvršenja glavničkog instrumenta a povezan je s tržišnom cijenom glavničkih instrumenata subjekta, kao što je postizanje određene cijene dionice ili određenog iznosa realne vrijednosti dioničke opcije ili postizanje određenog cilja temeljenog na tržišnoj cijeni glavničkih instrumenata subjekta povezanih s indeksom tržišnih cijena glavničkih instrumenata drugih subjekata.
Datum mjerenja	Datum na koji je mjerena fer vrijednost odobrenih glavničkih instrumenata za svrhe ovoga MSFI-ja. Kod transakcija sa zaposlenima i drugima koji pružaju slične usluge , datum mjerenja je datum odobrenja . Kod transakcija sa stranama koje nisu zaposlenici (i onima koji pružaju slične usluge), datum mjerenja je datum na koji subjekt dobije robu od druge strane, odnosno druga strana subjektu pruži usluge.
Obilježje obnavljanja	Mogućnost automatske dodjele dodatnih dioničkih opcija kad god imatelj opcije izvrši opcije koje su mu prethodno dodijeljene koristeći dionice subjekta umjesto novca kako bi podmirio izvršnu cijenu.
Opcija obnavljanja	Nova dionička opcija dodijeljena kad je dionica iskorištena za podmirenje izvršne cijene prethodne opcije na dionice.
Sporazum o plaćanju temeljenom na dionicama	Sporazum između subjekta i druge strane (uključujući i zaposlenog) o transakciji plaćanja temeljenoj na dionicama.
Plaćanje temeljeno na dionicama	Transakcija u kojoj subjekt prima dobra ili usluge kao naknadu za glavničke instrumente subjekta (uključujući dionice ili dioničke opcije), ili stječe dobra i prima usluge, pri čemu se obveze prema dobavljačima tih dobara ili usluga mjere u iznosima koji se temelje na cijeni dionica ili drugih glavničkih instrumenata subjekta.
Dionička opcija	Ugovor kojim imatelj opcije ima pravo ali ne i obvezu upisati dionice subjekta po fiksnoj ili određenoj cijeni u određenom vremenskom razdoblju.
Ostvariti pravo	Steći pravo. Prema sporazumu o plaćanju temeljenom na dionicama pravo druge strane na primitak novca, druge imovine ili glavničkih instrumenata subjekta je ostvareno, tj. stečeno kada stjecanje prava druge strane više nije uvjetovano ispunjavanjem bilo kojeg uvjeta ostvarivanja prava .
Ostvariti pravo	Steći pravo. Prema sporazumu o plaćanju temeljenom na dionicama pravo druge strane na primitak novca, druge imovine ili glavničkih instrumenata subjekta je ostvareno, tj. stečeno nakon ispunjenja bilo kojeg određenog uvjeta ostvarivanja prava .

Uvjeti ostvarivanja prava Uvjeti koji određuju prima li subjekt uslugu po kojoj druga strana ostvaruje pravo na primitak novca, druge imovine ili **glavničkih instrumenata** subjekta temeljem **sporazuma o plaćanju temeljenom na dionicama**. Ti uvjeti uključuju uvjet trajanja usluge, koji zahtijevaju da druga strana obavlja usluge u određenom razdoblju te uvjete uspješnosti (kao što je određeno povećanje dobiti subjekta kroz određeno razdoblje).

Uvjeti ostvarivanja prava Uvjeti koji moraju biti udovoljeni kako bi druga strana mogla ostvariti pravo na primitak novca, druge imovine ili **glavničkih instrumenata** subjekta temeljem **sporazuma o plaćanju temeljenom na dionicama**. Ti uvjeti uključuju uvjet trajanja usluge, koji zahtijevaju da druga strana obavlja usluge u određenom razdoblju te uvjete uspješnosti (kao što je određeno povećanje dobiti subjekta kroz određeno razdoblje).

Razdoblje ostvarivanja prava Razdoblje u kojem trebaju biti ispunjeni svi određeni **uvjeti ostvarivanja prava** iz nekog **sporazuma o plaćanju temeljenom na dionicama**.

DODATAK B.

Vodič za primjenu

Ovaj Dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

Procjenjivanje fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata

B1. U točkama B2-B41 ovoga Dodatka govori se o mjerenju fer vrijednosti danih dionica i dioničkih opcija, s težištem na specifične uvjete koji su uobičajeni prilikom dodjele dionica, odnosno dioničkih opcija zaposlenicima te stoga Dodatak nije iscrpan. Nadalje, budući da su pitanja procjene vrijednosti o kojima se govori u nastavku usredotočena na dionice i opcije na dionice dane zaposlenicima, pretpostavka je da se fer vrijednost dionica ili dioničkih opcija mjeri na datum odobrenja. Međutim, mnoga pitanja procjene vrijednosti izložena u nastavku (npr. utvrđivanje očekivane volatilnosti) također se primjenjuju i u kontekstu procjene fer vrijednosti dionica ili dioničkih opcija danih drugim stranama koje nisu zaposlenici na datum na koji subjekt prima dobra, odnosno druga strana pruža uslugu.

Dionice

- B2. Kod dionica dodijeljenih zaposlenicima fer vrijednost dionica mjeri se po tržišnoj cijeni dionica subjekta (ili procijenjenoj tržišnoj cijeni ako se dionicama subjekta ne trguje javno), usklađenoj za uvjete pod kojima su dionice dodijeljene (osim uvjeta ostvarivanja prava koji su isključeni iz mjerenja fer vrijednosti sukladno točki 19-21).
- B3. Primjerice, ako zaposlenik nema pravo na primanje dividendi tijekom razdoblja stjecanja prava, taj čimbenik potrebno je uzeti u obzir pri procjeni fer vrijednosti danih dionica. Slično tomu, ako se na dionice nakon datuma stjecanja prava primjenjuju ograničenja u prijenosu, taj čimbenik također treba uzeti u obzir, no samo u mjeri u kojoj ograničenja nakon stjecanja prava utječu na cijenu koju bi obaviješten i spreman sudionik na tržištu platio za tu dionicu. Primjerice, ako se dionicama aktivno trguje na tržištu u transakcijama velikog obima koje pri tom ne utječu na cijenu (tzv. *deep*

market) i koje je likvidno, moguć je vrlo malen ili nikakav utjecaj ograničenja nakon datuma stjecanja prava na cijenu koju bi obaviješten i spreman sudionik na tržištu platio za te dionice. Ograničenja u prijenosu ili druga ograničenja koja postoje tijekom razdoblja stjecanja prava ne uzimaju se u obzir prilikom procjenjivanja fer vrijednosti danih dionica na datum odobrenja zbog toga što ta ograničenja potječu iz samog postojanja uvjeta za stjecanje, koji se obračunavaju sukladno točki 19-21.

Dioničke opcije

- B4. Tržišne cijene dioničkih opcija odobrenih zaposlenicima u mnogim slučajevima nisu dostupne jer se na dane opcije primjenjuju uvjeti koji se ne primjenjuju na opcije kojima se trguje. Ako ne postoje opcije kojima se trguje pod sličnim uvjetima, fer vrijednost odobrenih opcija procjenjuje se primjenom modela za utvrđivanje cijene opcije.
- B5. Subjekt je obavezan uzeti u obzir sve čimbenike koje bi razmatrao obaviješten i spreman sudionik na tržištu pri odabiru modela utvrđivanja cijene opcije koji će primijeniti. Primjerice, mnoge opcije za zaposlene imaju dug vijek trajanja i često se izvršavaju ranije. Ove čimbenike potrebno je uzeti u obzir prilikom procjenjivanja fer vrijednosti opcija na datum odobrenja. Kod mnogih subjekata to može spriječiti korištenje Black-Scholes-Mertonove formule, koja ne dopušta mogućnost iskorištavanja prije kraja razdoblja valjanosti opcije i ne mora na odgovarajuć način odraziti učinke očekivanog prijevremenog izvršenja. Također, to ne dopušta niti mogućnost promjene očekivane volatilnosti i drugih varijabli koje se koriste u modelu tijekom razdoblja valjanosti opcije. Međutim, moguće je da prethodno navedeni čimbenici ne budu primjenjivi kod dioničkih opcija s relativno kratkim ugovorenim razdobljem ili onih koje trebaju biti izvršene u kratkom roku nakon datuma stjecanja prava. U tim slučajevima primjenom Black-Scholes-Mertonove formule moguće je dobiti vrijednost koja je uglavnom ista kao i ona dobivena primjenom fleksibilnijeg modela za utvrđivanje cijena dionica.
- B6. Svi modeli utvrđivanja cijene dionica uzimaju u obzir najmanje sljedeće čimbenike:
- izvršnu cijenu opcije,
 - razdoblje valjanosti opcije,
 - sadašnju cijenu dionica koje su predmetom opcije,
 - očekivanu volatilnost cijene dionica,
 - očekivane dividende na dionice (ako je primjenjivo), i
 - nerizičnu kamatnu stopu za razdoblje valjanosti opcije.
- B7. Potrebno je također uzeti u obzir i druge čimbenike koje bi obaviještene i spremni sudionici na tržištu razmatrali pri utvrđivanju cijene, osim uvjeta ostvarivanja prava i opcije nadopune koji su isključeni iz mjerenja fer vrijednosti sukladno točki 19-22.
- B8. Primjerice, dionička opcija dodijeljena zaposleniku najčešće ne može biti izvršena u određenim razdobljima (npr. u razdoblju stjecanja prava ili drugim razdobljima kako ih definira regulatorno tijelo za vrijednosnice). Ovaj čimbenik uzima se u obzir ako se primjenjuje model za utvrđivanje cijene opcije s pretpostavkom da se opcija može izvršiti u bilo kojem trenutku u razdoblju njezine valjanosti. Međutim, ako subjekt koristi model za utvrđivanje cijene opcije u kojem se mjeri vrijednost opcija koje mogu biti izvršene samo na kraju razdoblja valjanosti opcije, nije potrebno obaviti usklađenje zbog nemogućnosti njihovog izvršenja
- tijekom razdoblja stjecanja prava, ili nekih drugih razdoblja u okviru valjanosti opcije jer model pretpostavlja da opcije nije moguće izvršiti u tim razdobljima.
- B9. Slično tomu, drugi zajednički čimbenik dioničkih opcija koje se dodjeljuju zaposlenicima je mogućnost prijevremenog izvršenja opcije, primjerice, zbog toga što opciju nije moguće slobodno prenositi ili zato što zaposlenik u trenutku prestanka radnog odnosa mora izvršiti sve opcije po kojima su prava stečena. Učinci očekivanog prijevremenog izvršenja moraju se uzeti u obzir kako je to izneseno u točki B16-B21.
- B10. Čimbenici koje obaviješten i spreman tržišni sudionik ne bi razmatrao pri utvrđivanju cijene opcije na dionice ili nekog drugog glavnčkog instrumenta ne uzimaju se u obzir u procjenjivanju fer vrijednosti danih dioničkih opcija (ili drugih glavnčkih instrumenata). Primjerice, kod dioničkih opcija danih zaposlenicima, čimbenici koji utječu na vrijednost opcije samo sa stajališta pojedinačnog zaposlenika nisu relevantni za procjenjivanje cijene koju bi utvrdio obaviješten i spreman sudionik na tržištu.

Ulazni podaci za modele utvrđivanja cijena opcija

- B11. Pri procjenjivanju očekivane volatilnosti i dividendi za dionice koje su predmetom opcije cilj je odrediti približna očekivanja koja bi uzela u obzir sadašnju tržišnu cijenu opcije ili cijenu za razmjenu opcije utvrđenu pregovorima. Slično tomu, pri procjenjivanju učinaka prijevremenog izvršenja dioničkih opcija danih zaposlenicima, cilj je doći do aproksimacije očekivanja koja bi vanjska strana koja ima pristup detaljnim informacijama o obrascu ponašanja zaposlenika pri izvršenju izvela na temelju informacija koje su dostupne na datum odobrenja.
- B12. Često je vjerojatno da će postojati određeni raspon razumnih očekivanja vezano za buduću volatilnost, dividende i ponašanje pri izvršenju. U tom slučaju očekivanu vrijednost potrebno je izračunati ponderiranjem svakog iznosa u tom rasponu primjenom povezane vjerojatnosti nastanka.
- B13. Očekivanja koja se odnose na budućnost općenito se zasnivaju na iskustvu koje se modificira ako je razumno očekivati da će se budućnost razlikovati od prošlosti. U određenim okolnostima, čimbenici koje je moguće identificirati mogu ukazati na to da je neusklađeno iskustvo iz ranijih razdoblja relativno loš faktor predviđanja budućeg iskustva. Primjerice, ako subjekt s vrlo veoma različite djelatnosti otuđi jednu djelatnost koja je značajno manje rizična od druge, volatilnost iz prethodnog razdoblja ne mora biti najbolja informacija na kojoj bi trebalo temeljiti razumna očekivanja vezano uz budućnost.
- B14. U nekim drugim okolnostima moguće je da informacije iz proteklih razdoblja ne budu dostupne. Primjerice, subjekt koji je tek uvršten na burzu imat će vrlo malo ili čak uopće neće imati povijesne podatke o volatilnosti cijene njegovih dionica. Neuvršteni i tek uvršteni subjekti detaljnije su obrađeni u točkama u nastavku.
- B15. Ukratko, subjekt svoje procjene volatilnosti, ponašanja vezano uz izvršenje i dividendi ne bi smio zasnivati samo na povijesnim informacijama a da pri tome ne uzme u obzir u kojoj mjeri je prethodno iskustvo razumna osnova za predviđanje budućeg iskustva.

Očekivano prijevremeno izvršenje

- B16. Zaposlenici često ranije izvršavaju svoje opcije, iz nekoliko razloga. Primjerice, uobičajeno je za opcije na dionice zaposlenicima da nisu prenosive. Zbog toga zaposlenici često svoje opcije izvršavaju prijevremeno jer je to jedini način da

- ukinu svoj položaj. Također, od zaposlenika koji raskidaju radni odnos se najčešće traži da u što kraćem roku izvrše sve opcije po kojima su stekli prava, jer u suprotnom gube opciju. Ovaj čimbenik također uzrokuje ranije izvršenje dioničkih opcija koje su dodijeljene zaposlenicima. Drugi čimbenici koji su uzrok ranijem izvršenju su nesklonost riziku i nedostatak raspršenosti bogatstva.
- B17. Način na koji se učinci očekivanog prijevremenog izvršenja uzimaju u obzir ovisi o vrsti modela primijenjenog za utvrđivanje cijene opcija. Primjerice, očekivano prijevremeno izvršenje može se uzeti u obzir korištenjem procjene očekivanog razdoblja valjanosti opcije (koje je, kod dioničkih opcija danih zaposlenicima, razdoblje od datuma odobrenja opcije do datuma na koji se očekuje izvršenje opcije) kao ulazni podatak za utvrđivanje cijene opcije (npr. Black-Scholes-Mertonovu formulu). Alternativno, očekivano ranije izvršenje može se uvrstiti u binoman ili sličan model za utvrđivanje cijene opcije koji koristi razdoblje valjanosti kao jedan od ulaznih podataka.
- B18. Čimbenici koje treba razmotriti pri procjenjivanju ranijeg izvršenja uključuju:
- trajanje razdoblja stjecanja prava, jer se dionička opcija uobičajeno ne može izvršiti sve do kraja razdoblja stjecanja prava. Prema tome, utvrđivanje implikacija vezanih za procjenu očekivanog prijevremenog izvršenja temelji se na pretpostavci da će prava na opcije biti stečena. Implikacije uvjeta ostvarivanja prava razrađene su u točki 19-21.;
 - Prosječno razdoblje u kojem su slične opcije ostale neizvršene u prošlosti;
 - Cijenu dionica koje su predmetom opcije. Iskustvo može ukazati na to da su zaposlenici skloni izvršiti opcije kad cijena dionice dosegne određenu razinu iznad izvršne cijene;
 - Položaj zaposlenika u subjektu. Primjerice, iskustvo može pokazati da su zaposlenici na višim razinama skloniji svoje opcije izvršiti kasnije od onih na nižim razinama (o čemu se detaljnije govori u točki B21);
 - Očekivanu volatilnost predmetnih dionica. U prosjeku, zaposlenici su skloniji izvršenju dioničkih opcija s izrazitom volatilnošću nego na dionice s malom volatilnošću.
- B19. Kao što je navedeno u točki B17, učinke prijevremenog izvršenja moguće je uzeti u obzir korištenjem procjene očekivanog razdoblja valjanosti opcije kao ulaznog podatka za model utvrđivanja cijene opcije. Pri procjenjivanju očekivanog razdoblja valjanosti dioničkih opcija danih skupini zaposlenika, subjekt procjenu može temeljiti na pravilno ponderirano prosječno očekivano razdoblje valjanosti za cijelu skupinu zaposlenika ili pravilno ponderirano prosječno razdoblje valjanosti za podskupine zaposlenika unutar osnovne skupine a na temelju iscrpnijih informacija o obrascima ponašanja zaposlenika pri izvršenju (o čemu se detaljnije govori u nastavku).
- B20. Vjerojatno će razdvajanje dane opcije u skupine za zaposlenike s relativno ujednačenim obrascem ponašanja pri izvršenju biti važno. Vrijednost opcije nije linearna funkcija razdoblja trajanja opcije; vrijednost opcije produljenjem razdoblja se povećava po opadajućoj stopi. Primjerice, ako su sve druge pretpostavke jednake, vrijednost jedne dvogodišnje opcije, unatoč tomu što ona vrijedi više od jednogodišnje opcije, nije jednaka dvostrukoj vrijednost jednogodišnje opcije. To znači da bi se izračunavanjem procijenjene vrijednosti opcije na temelju jednog prosječnog ponderiranog razdoblja valjanosti koji se sastoji od izrazito različitih pojedinačnih razdoblja valjanosti mogla precijeniti ukupna fer vrijednost danih dioničkih opcija. Razdvajanjem danih opcija u nekoliko skupina kod kojih se prosječno ponderirano razdoblje valjanosti svake skupine sastoji od pojedinačnih razdoblja valjanosti relativno malog raspona smanjuje se razina precijenjenosti.
- B21. Slična razmatranja primjenjiva su kod primjene binomnog ili sličnog modela. Primjerice, iskustvo subjekta koji opcije daje zaposlenicima na svim razinama može pokazati da su najviši izvršni direktori skloni svoje opcije držati dulje vrijeme od menadžmenta na srednjoj razini te da su zaposlenici na nižim razinama skloniji svoje opcije izvršiti ranije od bilo koje od dviju navedenih skupina. Pored toga, zaposlenici koji se potiču ili od kojih se zahtijeva da drže određeni minimalan iznos svojih glavničkih instrumenata koji su im dodijeljeni kao zaposlenicima, uključivši opcije, mogu u prosjeku svoje opcije izvršiti kasnije od zaposlenika na koje se takva odredba ne primjenjuje. U tim situacijama razdvajanjem opcija po skupinama primatelja s relativno ujednačenim ponašanjem pri izvršenju doći će se do preciznije procjene ukupne fer vrijednosti danih dioničkih opcija.
- Očekivana volatilnost**
- B22. Očekivana volatilnost je pokazatelj iznosa u kojem se očekuje da će cijena fluktuirati u određenom razdoblju. Pokazatelj volatilnosti koji se koristi u modelima za utvrđivanje cijena opcija je standardna devijacija na godišnjoj razini kontinuirano priraslih stopa povrata na dionice u određenom vremenskom razdoblju. Volatilnost se uobičajeno izražava putem izraza na godišnjoj razini koji su usporedivi bez obzira na vremensko razdoblje korišteno u kalkulaciji, primjerice, dnevno, tjedno ili mjesečno praćenje cijena.
- B23. Stopom povrata (koja može biti pozitivna ili negativna) na dionicu u određenom razdoblju mjeri se korista koju je dioničar ostvario od dividendi i povećanja (ili smanjenja) cijene dionice.
- B24. Očekivana volatilnost dionice na godišnjoj razini je raspon u kojem se očekuje pad kontinuirano prirasle stope povrata za približno dvije trećine razdoblja. Primjerice, ako kažemo da dionica s očekivanom kontinuirano priraslom stopom povrata od 12% ima volatilnost u visini od 30%, to znači da je vjerojatnost da stopa povrata na dionicu u razdoblju od jedne godine bude između -18% (12% - 30%) i 42% (12% + 30%) približno dvije trećine. Ako je na početku godine cijena dionice 100 VJ i ako nisu isplaćene dividende, očekivana cijena dionice na kraju godine bila bi između 83,53 VJ (100 VJ x e^{-0,18}) i 152,20 VJ (100 VJ x e^{0,42}) približno dvije trećine vremena.
- B25. Čimbenici koje valja razmotriti u procjenjivanju očekivane volatilnosti uključuju:
- impliciranu volatilnost dioničkih opcija subjekta kojima se trguje ili drugih instrumenata subjekta kojima se trguje a koji uključuju obilježja opcije (kao što je to konvertibilan dug), ako postoje;
 - povijesnu volatilnost cijene dionice u najnovijem razdoblju koja je općenito razmjerna očekivano razdoblju valjanosti opcije (uzevši u obzir preostalo ugovorno razdoblje opcije i učinke očekivanog prijevremenog izvršenja);

- (c) duljinu vremena u kojem se dionicama subjekta javno trgovalo. Novouvršteni subjekt može imati visoku povijesnu volatilitnost u usporedbi sa sličnim subjektima koji su uvršteni dulje vrijeme. Dodatne upute za novouvrštene subjekte iznesene su u nastavku;
- (d) Tendenciju volatilitnosti da se vrati na svoju srednju vrijednost, odnosno dugoročnu prosječnu razinu i druge čimbenike koji upućuju na to da se očekivana buduća volatilitnost može razlikovati od prošle volatilitnosti. Primjerice, ako je cijena dionice subjekta bila neuobičajeno volatilna u određenom vremenskom razdoblju koje se može identificirati zbog neuspjele ponude za preuzimanjem ili opsežnijeg restrukturiranja, to razdoblje može se zanemariti u izračunavanju povijesne prosječne godišnje volatilitnosti.
- (e) Odgovarajuće i redovite intervale praćenja cijena. Praćenje cijena treba biti dosljedno iz razdoblja u razdoblje. Primjerice, subjekt može koristiti zaključnu cijenu za svaki tjedan ili najvišu cijenu u tjednu, ali ne smije za neke tjedne koristiti zaključnu cijenu a za neke najvišu tjednu cijenu. Također, praćenje cijena treba izraziti u istoj valuti u kojoj je i izvršna cijena.

Novouvršteni subjekti

B26. Kao što je spomenuto u točki B25, subjekt bi trebao uzeti u obzir povijesnu volatilitnost cijene dionice u najnovijem razdoblju koje je općenito razmjerno očekivanom razdoblju valjanosti opcije. Ako novouvršteni subjekt nema dovoljno informacija o volatilitnosti u prošlim razdobljima, ipak bi trebao izračunati povijesnu volatilitnost za najdulje razdoblje u kojem je prisutna aktivnost trgovanja. Subjekt može također uzeti u obzir i povijesnu volatilitnost sličnih subjekata prateći usporedivo razdoblje valjanosti opcija. Primjerice, subjekt koji je uvršten tek jednu godinu i daje opcije čije prosječno očekivano razdoblje valjanosti pet godina može uzeti u obzir obrasce i razinu povijesne volatilitnosti subjekata u istom sektoru u prvih šest godina u kojima se dionicama tih subjekata javno trgovalo.

Neuvršteni subjekti

- B27. Neuvršteni subjekt neće imati povijesne informacije koje bi mogao uzeti u obzir za procjenjivanje očekivane volatilitnosti. Neki čimbenici koje bi mogao uzeti u obzir umjesto toga navedeni su u nastavku.
- B28. U nekim slučajevima neuvršteni subjekt koji redovito izdaje opcije ili dionice zaposlenicima (ili drugim stranama) možda je organizirao interno tržište za svoje dionice. Volatilitnost cijena tih dionica može se uzeti u obzir pri procjenjivanju očekivane volatilitnosti.
- B29. Alternativno, subjekt bi mogao u svrhu procjene očekivane volatilitnosti uzeti u obzir povijesnu ili impliciranu volatilitnost sličnih uvrštenih subjekata za čije dionice ili opcije su dostupne informacije o cijenama, što može biti primjereno ako je subjekt kao osnovicu za vrijednost svojih dionica koristio cijenu dionica sličnih uvrštenih subjekata.
- B30. Ako subjekt svoju procjenu fer vrijednosti vlastitih dionica nije temeljio na cijenama dionica sličnih uvrštenih subjekata, nego je umjesto toga za procjenu fer vrijednosti svojih dionica primijenio neku drugu metodu procjene, subjekt procjenu očekivane volatilitnosti može izvesti u skladu s metodologijom procjene koju je koristio. Primjerice, subjekt vrijednost svojih dionica može procijeniti na osnovi neto

imovine ili dobiti. Tako može uzeti u obzir očekivanu volatilitnost vrijednosti neto imovine ili dobiti.

Očekivane dividende

- B31. Da li očekivane dividende uzeti u obzir prilikom mjerenja fer vrijednosti danih dionica ili opcija ili ne, ovisi o tome da li druga strana ima pravo na dividende ili ekvivalent dividende.
 - B32. Primjerice, ako su zaposlenicima dane opcije i ako imaju pravo na dividende na predmetne dionice ili ekvivalente dividendi (koje se mogu isplatiti u novcu ili iskoristiti u svrhu smanjenja izvršne cijene) između datuma odobrenja i datuma izvršenja, vrijednost danih opcija treba procijeniti kao da neće biti isplaćene dividende s temelja dionica, odnosno ulazni podatak za očekivane dividende treba biti nula.
 - B33. Slično tomu, kad se procjenjuje fer vrijednost dionica danih zaposlenicima na datum odobrenja, nije potrebno obaviti usklađenje za očekivane dividende ako zaposlenik ima pravo na primitak isplaćenih dividendi tijekom razdoblja stjecanja prava.
 - B34. Obrnuto, ako zaposlenici nemaju pravo na dividende ili ekvivalente dividendi u razdoblju stjecanja prava (ili, kod opcije, prije izvršenja), kod procjene vrijednosti prava na dionice ili opcije na datum stjecanja potrebno je uzeti u obzir očekivane dividende. Drugim riječima, ako se procjenjuje fer vrijednost dane opcije, očekivane dividende potrebno je uzeti u obzir kod primjene modela za utvrđivanje cijene opcije. Ako se procjenjuje fer vrijednost dane dionice, procjenu je potrebno umanjiti za iznos sadašnje vrijednosti dividendi za koje se očekuje da će biti isplaćene u razdoblju stjecanja prava.
 - B35. Modeli za utvrđivanje cijena opcija općenito zahtijevaju da se utvrdi očekivan prinos na dividende. Međutim, modele je moguće modificirati na način da se u njima umjesto prinosa koristi očekivani iznos dividende. Subjekt može koristiti ili očekivani prinos, ili očekivane isplate. Ako koristi posljednje, subjekt bi trebao uzeti u obzir trendove povećanja dividendi u prethodnim razdobljima. Primjerice, ako je subjekt sukladno svojoj politici općenito povećavao dividendu za približno 3% godišnje, procijenjena vrijednost opcije ne bi se smjela temeljiti na pretpostavci fiksnog iznosa dividende tijekom razdoblja valjanosti opcije, osim ako ne postoji dokaz koji tu pretpostavku potvrđuje.
 - B36. Općenito, pretpostavka o očekivanim dividendama treba se zasnivati na informacijama koje su dostupne u javnosti. Subjekt koji ne isplaćuje dividende niti ima u planu isplaćivati ih treba pretpostaviti da je očekivani prinos na dividende nula. No, subjekt koji je tek osnova i koji u prošlosti nije isplaćivao dividende može očekivati da će dividende početi isplaćivati tijekom očekivanog razdoblja valjanosti dioničkih opcija koje je dao svojim zaposlenicima. Takvi subjekti mogu koristiti prosječan prinos na dividende u prošlosti (nula) i srednji prinos na dividende u usporedivoj skupini sličnih subjekata.
- Nerizična kamatna stopa**
- B37. U pravilu, nerizična kamatna stopa je impliciran povrat koji je trenutno ostvariv na izdane državne vrijednosnice bez kupona u zemlji u čijoj valuti je izražena izvršna cijena i čije preostalo razdoblje do dospelja je jednako očekivanom razdoblju opcije koja je predmetom procjene vrijednosti (na temelju preostalog ugovorenog razdoblja opcije i uzevši u obzir učinke očekivanog prijevremenog izvršenja). Može se pokazati nužnim primijeniti odgovarajuću zamjenu ako ne postoje spomenute državne vrijednosnice ili ako okolnosti upućuju na to da impliciran (pretpostavljen) prinos

na državne vrijednosnice bez kupona nije reprezentativan kao nerizična kamatna stopa (primjerice, u gospodarstvima u kojima prevladava visoka inflacija). Također, trebalo bi koristiti odgovarajuću zamjenu ako bi tržišni sudionici u pravilu nerizičnu kamatnu stopu u cilju procjene fer vrijednosti opcije s razdobljem valjanosti jednakom očekivanom trajanju opcije koja je predmetom procjene vrijednosti utvrđivali primjenom zamjene umjesto impliciranog prinosa na državne vrijednosnice bez kupona.

Učinci strukture kapitala

- B38. U pravilu, treće strane, a ne subjekt, prodaju opcije na dionice kojima se trguje. Nakon izvršenja tih dioničkih opcija, prodavatelj isporučuje dionice imatelju opcije. Te dionice stječu se od postojećih dioničara te stoga izvršenje dioničkih opcija kojima se trguje nema nikakav učinak razrjeđenja.
- B39. Suprotno tomu, ako opcije na dionice prodaje subjekt, nove dionice izdaju se nakon izvršenja dioničkih opcija (bilo stvarno ili suštinski, ako se koriste ranije otkupljene dionice koje se čuvaju u riznici). S obzirom da će dionice biti izdane u visini izvršne cijene a ne sadašnje tržišne cijene na datum izvršenja, stvarno ili potencijalno razrjeđenje može umanjiti cijenu dionice, tako da imatelj dionice neće ostvariti tako veliku dobit izvršenjem kao što bi to bio slučaj izvršenjem neke druge slične opcije kojom se trguje i koja ne razrjeđuje cijenu dionice.
- B40. Da li će to imati značajan učinak na vrijednost danih dioničkih opcija, ovisi o raznim čimbenicima, kao što je broj novih dionica koje će biti izdane izvršenjem opcija u usporedbi s brojem već izdanih dionica. Također, ako tržište već očekuje dodjeljivanje opcija, moguće je da je već u cijenu dionice na datum odobrenja uključilo faktor potencijalnog razrjeđenja.
- B41. Međutim, subjekt bi trebao razmotriti da li bi moguć razrjeđiv učinak budućeg izvršenja danih dioničkih opcija mogao utjecati na njihovu procijenjenu fer vrijednost na datum odobrenja. Modeli za utvrđivanje cijena opcija mogu se prilagoditi kako bi uzeli u obzir potencijalan učinak razrjeđivanja.

Izmjene sporazuma o plaćanju temeljenom na dionicama podmirenog glavnicom

- B42. Prema točki 27. subjekt je dužan priznati, bez obzira na izmjene uvjeta pod kojima su glavnici instrumenti dodijeljeni, ili na otkazivanje ili podmirenje dodijeljenih glavnicih instrumenata, barem primljene usluge mjerene po fer vrijednosti danih glavnicih instrumenata na datum odobrenja, osim ako se po tim glavnicih instrumentima ne stječu prava zbog toga što nije ispunjen jedan od uvjeta ostvarivanja prava (koji nije tržišni uvjet) koji je definiran na datum odobrenja. Pored toga, subjekt treba priznati učinke izmjena koje povećavaju ukupnu fer vrijednost sporazuma o isplati s temelja dionica podmirenog glavnicih instrumentima ili koje na neki drugi način pogoduju zaposleniku.
- B43. U cilju primjene zahtjeva iz točke 27:
- (a) ako izmjenom dolazi do povećanja fer vrijednosti danih glavnicih instrumenata (npr. smanjenjem izvršne cijene) koja je mjerena neposredno prije ili nakon izmjene, subjekt je obavezan dodijeljenom inkrementalnu fer vrijednost uključiti u mjerenje iznosa koji je priznat za usluge koje su primljene kao naknada za dane glavnicike instrumente. Dana inkrementalna fer vrijednost je razlika između fer vrijednosti modificiranog glavnicih instrumenta i fer vrijednosti izvornog glavnicih instrumenta, pri čemu su obje procijenjene

na datum izmjene. Ako do izmjena dođe u razdoblju stjecanja prava, dodijeljena inkrementalna fer vrijednost uključuje se u mjerenje iznosa koji je priznat za primljene usluge u razdoblju od datuma izmjene do datuma na koji se stječu prava po izmijenjenom glavnicih instrumentu, pored iznosa koji se temelji na fer vrijednosti izvornih glavnicih instrumenata utvrđenoj na datum odobrenja i koji se priznaje tijekom preostalog izvornog razdoblja stjecanja prava. Ako do izmjene dođe nakon datuma stjecanja prava, dodijeljena inkrementalna fer vrijednost priznaje se odmah ili tijekom razdoblja stjecanja prava ako zaposlenik ima obvezu napuniti dodatno razdoblje pružanja usluga prije nego što stekne bezuvjetno pravo na izmijenjene glavnicike instrumente;

- (b) slično tomu, ako se izmjenom poveća broj danih glavnicih instrumenata, subjekt je obavezan u mjerenje iznosa priznatog za usluge primljene kao naknada za dane glavnicike instrumente sukladno zahtjevima iz točke (a) uključiti fer vrijednost dodatnih danih glavnicih instrumenata mjerenu na datum izmjene. Primjerice, ako do izmjene dođe u razdoblju stjecanja prava, fer vrijednost dodatnih danih glavnicih instrumenata uključuje se u mjerenje iznosa koji je priznat za primljene usluge u razdoblju od datuma izmjene do datuma na koji se stječu prava na dodatne glavnicike instrumente, pored iznosa koji se temelji na fer vrijednosti izvorno danih glavnicih instrumenata mjerenoj na datum odobrenja i koji se priznaje tijekom preostalog dijela izvornog razdoblja stjecanja prava;
- (c) ako subjekt izmijeni uvjete stjecanja na način koji je pogodniji za zaposlenika, primjerice, skraćanjem razdoblja stjecanja prava ili izmjenom ili ukidanjem uvjeta vezanog za ostvarivanje rezultata (koji nije tržišni uvjet, a čije izmjene se obračunavaju sukladno točki (a)), subjekt je dužan izmijenjene uvjete ostvarivanja prava uzeti u obzir kod primjene zahtjeva iz točke 19-21.
- B44. Nadalje, ako subjekt izmijeni uvjete ili rokove za dane glavnicike instrumente na način kojim se umanjuje ukupna fer vrijednost sporazuma o isplati s temelja dionica podmirenog glavnicih instrumentima, ili na koji drugi način koji nije pogodan za zaposlenika, subjekt je unatoč tomu dužan nastaviti obračunavati usluge primljene kao naknadu za dane glavnicike instrumente kao da do izmjene nije niti došlo (osim u slučaju otkazivanja nekih ili svih danih glavnicih instrumenata, što se obračunava sukladno točki 28). Primjerice:
- (a) ako kao posljedica izmjene dođe do smanjenja fer vrijednosti danih glavnicih instrumenata, koja je mjerena neposredno prije i nakon izmjene, subjekt to smanjenje fer vrijednosti ne uzima u obzir, već nastavlja iznos priznat za usluge primljene kao naknada za glavnicike instrumente obračunavati na temelju fer vrijednosti danih glavnicih instrumenata utvrđene na datum odobrenja;
- (b) ako izmjenom dođe do smanjenja broja glavnicih instrumenata koji su dodijeljeni ijednom zaposleniku, smanjenje se obračunava kao otkazivanje dijela dodijeljenih instrumenata prema zahtjevima iz točke 28;
- (c) ako subjekt izmijeni uvjete za ostvarivanje prava na način koji nije pogodan za zaposlenika, primjerice, produljenjem razdoblja za stjecanje prava ili mijenjanjem ili dodavanjem uvjeta vezanog za rezultate (koji

nije tržišni uvjet i čije izmjene se obračunavaju sukladno točki (a)), subjekt ne smije izmijenjene uvjete ostvarivanja prava uzeti u obzir kod primjene zahtjeva iz točke 19-21.

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 3 *Poslovna spajanja*

Cilj

1. Cilj ovog MSFI-ja je utvrditi financijsko izvješćivanje subjekta prilikom njegova ulaska u *poslovno spajanje*. Pogotovo, Standard navodi da se za sva poslovna spajanja treba primjenjivati metoda kupnje. Stoga, stjecatelj priznaje imovinu, obveze i *nepredvidive obveze* koje se mogu utvrditi, a pripadaju stečeniku, po *fer vrijednosti* na *datum stjecanja* te također priznaje *goodwill*, koji se kasnije testira na umanjenje vrijednosti, a ne amortizira se.

Djelokrug

2. Osim u slučajevima navedenim u točki 3, subjekt će primjenjivati ovaj MSFI pri knjiženju poslovnog spajanja.
3. Ovaj MSFI se ne odnosi na:
 - (a) poslovna spajanja u kojima se odvojeni subjekti ili *poslovne jedinice* udružuju u *zajednički pothvat*,
 - (b) *poslovna spajanja koja uključuju subjekte ili poslovne jedinice pod zajedničkom kontrolom*,
 - (c) poslovna spajanja koja uključuju dva ili više *uzajamnih subjekata*,
 - (d) poslovna spajanja u kojima se odvojeni subjekti ili poslovne jedinice udružuju u *izvještajni subjekt* samo putem ugovora, bez stjecanja vlasničkih udjela (na primjer, spajanja u kojima se odvojeni subjekti udružuju putem ugovora samo da bi stvorili izvještajni subjekt koji kotira na dva tržišta).

Prepoznavanje poslovnog spajanja

4. Poslovno spajanje je udruživanje dvaju odvojenih subjekata ili poslovnih jedinica u jedan izvještajni subjekt. Rezultat gotovo svih poslovnih spajanja je da jedan subjekt, stjecatelj, stječe *kontrolu* nad jednom ili više drugih poslovnih jedinica, stečenika. Ako subjekt stekne kontrolu nad jednim ili više drugih subjekata koja ne zadovoljavaju definiciju poslovne jedinice, udruživanje takvih subjekata nije poslovno spajanje. Kad subjekt stekne skupinu imovine ili neto imovinu koja ne čini poslovnu jedinicu, rasporedit će trošak skupine između pojedine imovine ili obveza koje se mogu utvrditi u skupini, na temelju njihovih relativnih *fer vrijednosti* na datum stjecanja.
5. Poslovno spajanje može biti ustrojeno na brojne načine zbog pravnih, poreznih ili drugih razloga. Može uključivati kupnju udjela jednog subjekta od strane drugog subjekta, kupnju cijele neto imovine subjekta, preuzimanje obveza subjekta, ili kupnju dijela neto imovine subjekta koji zajedno čine jednu ili više poslovnih jedinica. Na poslovno spajanje mogu utjecati izdavanje glavnih instrumenata, prijenos novca, novčanih ekvivalenata ili ostale imovine, ili kombinacija navedenog. Transakcija može nastati između vlasnika obaju spajajućih subjekata ili između jednog subjekta i vlasnika drugog subjekta. Može uključivati osnivanje drugog subjekta radi kontrole spajajućih subjekata ili prenijete neto imovine, ili radi restrukturiranja jednog ili više spajajućih subjekata.

6. Poslovno spajanje može rezultirati odnosom *matica – ovisni subjekt* u kojem je stjecatelj *matica*, a stečeni subjekt *ovisni subjekt* stjecatelja. U takvim okolnostima, stjecatelj primjenjuje ovaj MSFI u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Stjecatelj uključuje svoj udjel u stečeniku u bilo kojem odvojenom financijskom izvještaju koje izdaje kao ulaganje u ovisni subjekt (vidjeti MRS 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*).
7. Poslovno spajanje može sadržavati kupnju neto imovine, uključujući bilo koji *goodwill*, drugog subjekta, za razliku od kupnje udjela drugog subjekta. Takvo spajanje ne rezultira odnosom *matica – ovisni subjekt*.
8. Uključena u pojam poslovnog spajanja, i stoga spadaju u djelokrug ovog MSFI-ja, jesu i poslovna spajanja u kojima jedan subjekt stječe kontrolu nad drugim subjektom, ali za koje se datum stjecanja kontrole (to jest datum kupnje) ne podudara s datumom kupnje vlasničkog udjela (to jest *datum ili datumi razmjene*). Ovakva situacija može se dogoditi, na primjer, kad poduzeće u koje je izvršeno ulaganje uđe u sporazum o re-otkupu udjela s nekim od ulagatelja i, kao rezultat toga, kontrola nad poduzećem u koje je izvršeno ulaganje se mijenja.
9. Ovaj MSFI ne navodi priznavanje i mjerenje udjela u zajedničkim pothvatima (vidjeti MRS 31, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*).

Poslovna spajanja koja uključuju subjekte pod zajedničkom kontrolom

10. Poslovno spajanje koje uključuje subjekt ili subjekt pod zajedničkom kontrolom je poslovno spajanje u kojem se svi spajajući subjekti ili poduzeća u konačnici nalaze pod kontrolom jedne strane ili strana, i prije i poslije poslovnog spajanja, i pri čemu kontrola nije privremena.
11. Skupina pojedinaca smatrat će se da posjeduje kontrolu nad subjektom kada, kao rezultat ugovora, imaju kolektivnu moć upravljanja nad financijskim i operativnim politikama na način da steknu korist iz djelovanja subjekta. Stoga, poslovno spajanje nije u djelokrugu ovog MSFI-ja kad ista skupina pojedinaca ima, kao rezultat ugovora, konačnu kolektivnu moć upravljanja nad financijskim i operativnim politikama svakog spajajućeg subjekta na način da steknu korist iz djelovanja tih subjekata, i pri čemu ta kolektivna moć nije privremena.
12. Subjekt može biti kontroliran od strane pojedinca ili skupine pojedinaca koja nastupa zajednički pod ugovorom, i taj pojedinac ili skupina pojedinaca ne moraju nužno biti predmetom zahtjeva financijskog izvještaja u skladu s MSFI-jevima. Stoga, nije neophodno da su spajajući subjekti uključeni kao dio istih konsolidiranih financijskih izvještaja da bi se poslovno spajanje smatralo kao spajanje koje uključuje subjekte pod zajedničkom kontrolom.
13. Veličina *manjinskog udjela* u svakom od spajajućih subjekata prije i nakon poslovnog spajanja nije važna za određivanje da li spajanje uključuje subjekt pod zajedničkom kontrolom. Slično tomu, činjenica da je jedno od spajajućih subjekata ovisni subjekt koji je isključen iz konsolidiranih financijskih izvještaja grupe u skladu s MRS-om 27, nije važna u utvrđivanju da li spajanje uključuje subjekte pod zajedničkom kontrolom.

RAČUNOVODSTVENE METODE

14. Sva poslovna spajanja priznaju se primjenom metode kupnje.
15. Metoda kupnje gleda poslovno spajanje iz perspektive spajajućeg subjekta koje je prepoznato kao stjecatelj. Stjecatelj

kupuje neto imovinu i priznaje kupljenu imovinu te preuzete obveze i potencijalne obveze, uključujući one koje stečeni subjekt nije prije toga priznao. Na mjerenje imovine i obveza subjekta stjecatelja ne utječe transakcija, niti se ikakva dodatna imovina ili obveze stjecatelja priznaju kao rezultat transakcije, zbog toga što ona nisu predmet transakcije.

PRIMJENA METODE KUPNJE

16. Primjena metode kupnje uključuje sljedeće korake:

- (a) utvrđivanje stjecatelja,
- (b) mjerenje troška poslovnog spajanja, i
- (c) raspodjelu, na datum stjecanja, troška poslovnog spajanja na kupljenu imovinu te preuzete obveze i nepredvidive obveze.

Utvrđivanje stjecatelja

17. **Stjecatelj se utvrđuje u svim poslovnim spajanjima. Stjecatelj je subjekt koji stječe kontrolu nad drugim subjektom ili poslovnom jedinicom.**

18. Zbog toga što metoda kupnje gleda poslovno spajanje iz perspektive stjecatelja, smatra se da se jedna od strana u transakciji može prepoznati kao stjecatelj.

19. Kontrola je moć upravljanja financijskim i operativnim politikama subjekta ili poslovne jedinice na način da se stekne korist iz djelovanja subjekta. Za subjekt spajanja se pretpostavlja da je stekao kontrolu nad drugim spajajućim subjektom kad stekne više od polovice glasačkih prava subjekta, osim ako se može utvrditi da takvo vlasništvo ne čini kontrolu. Čak i ako jedan od spajajućih subjekata ne stekne više od polovice glasačkih prava drugog spajajućeg subjekta, može preuzeti kontrolu nad drugim subjektom ako, kao rezultat spajanja, stekne:

- (a) moć nad više od polovice glasačkih prava drugog subjekta preko dogovora s drugim ulagateljima, ili
- (b) moć upravljanja financijskim i operativnim politikama drugog subjekta, utvrđeno statutom ili dogovorom, ili
- (c) moć postavljanja ili opozivanja većine članova uprave ili istovjetnog upravljačkog tijela drugog subjekta, ili
- (d) moć većinskog dijela glasova na sastancima uprave ili istovjetnog upravljačkog tijela drugog subjekta.

20. Iako nekada može biti teško utvrditi stjecatelja, uglavnom postoje pokazatelji da on postoji. Na primjer:

- (a) ako je fer vrijednost jednog od spajajućih subjekata značajno veća od fer vrijednosti drugog subjekta, subjekt s većom fer vrijednošću je vjerojatno stjecatelj,
- (b) ako se na poslovno spajanje utječe razmjenom redovnih glasačkih glavnih instrumenata za novac ili drugu imovinu, subjekt koji daje novac ili drugu imovinu je vjerojatno stjecatelj,
- (c) ako poslovno spajanje rezultira mogućnošću uprave jednog spajajućeg subjekta da dominira izborom uprave spojenog subjekta, subjekt čija uprava ima mogućnost dominacije je vjerojatno stjecatelj.

21. Pri poslovnim spajanjima koje se odvija razmjennom glavnih udjela, subjekt koji izdaje glavnih udio je uglavnom stjecatelj. Međutim, sve primjerene činjenice i okolnosti treba razmatrati pri utvrđivanju koji od spajajućih subjekata ima moć upravljanja nad financijskim i operativnim politikama subjekta (ili subjekata) na način da stekne korist iz djelovanja subjekta (ili subjekata). Pri nekim poslovnim spajanjima, za koje se uglavnom koristi termin obrnuta stjecanja,

stjecatelj je subjekt čiji glavnih udjeli su stečeni i izdavatelj je stečeni subjekt. Ovo može biti slučaj kad, na primjer, privatni subjekt dogovori da ga manje javni subjekt stekne kao imovina stjecanja uvrštenja na burzu. Iako, pravno gledano, izdavatelj je javni subjekt i on se smatra maticom, a privatni subjekt ovisnim subjektom, pravni ovisni subjekt je stjecatelj ako ima moć upravljanja nad financijskim i operativnim politikama pravne matice na način da stekne korist iz djelovanja subjekta. Uglavnom, stjecatelj je veći subjekt, međutim, činjenice i okolnosti u kojima se spajanje odvija ponekad ukazuju na to da manji subjekt stječe veći subjekt. Smjernice za priznavanje obrnutih stjecanja nalaze se u stavcima B1-B15 Dodatka B.

22. Kad se novi subjekt osnuje sa svrhom, da izdavanjem glavnih instrumenata izvrši poslovno spajanje, jedan od spajajućih subjekata koji su postojali prije spajanja mora biti prepoznat kao stjecatelj na temelju dostupnih dokaza.

23. Slično tomu, kad poslovno spajanje uključuje više od dva spajajuća subjekta, jedan od spajajućih subjekata koji je postojao prije spajanja bit će prepoznat kao stjecatelj na temelju dostupnih dokaza. Utvrđivanje stjecatelja u takvim slučajevima će uključivati razmatranje, između ostaloga, koji je od spajajućih subjekata pokrenuo spajanje i da li imovina ili prihodi jednog spajajućeg subjekta značajno prelaze imovinu ili prihode drugih subjekata.

Trošak poslovnog spajanja

24. **Stjecatelj će mjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:**

- (a) **fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i glavnih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom;**
- (b) **svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem.**

25. Datum stjecanja je datum na koji stjecatelj efektivno dobiva kontrolu nad poduzećem koje stječe. Kada je ovo postignuto jednom transakcijom razmjene, datum razmjene podudara se s datumom stjecanja. Ipak, poslovno spajanje može uključivati više transakcija razmjene, na primjer kada je postignuta u fazama uzastopnom kupnjom dionica. Kada se ovo dogodi:

- a) trošak poslovnog spajanja je skupni trošak individualnih transakcija, i
- b) datum razmjene je datum svake transakcije razmjene (tj. datum na koji je svaka pojedinačna transakcija priznata u financijskim izvještajima stjecatelja) sve dok je datum stjecanja datum na koji stjecatelj dobiva kontrolu nad poduzećem koje stječe.

26. Danu imovinu i obveze nastale ili preuzete od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom, prema točki 24, potrebno je vrednovati po njihovoj fer vrijednosti na datum razmjene. Zato, kada je isplata bilo kojeg dijela troška poslovnog spajanja odgođena, fer vrijednost te odgođene komponente bit će određena diskontiranjem iznosa obveza do sadašnje vrijednosti na datum razmjene, uzevši u obzir bilo koju premiju ili diskont vjerojatnu da će nastati u plaćanju.

27. Objavljena cijena na datum razmjene kotiranih glavnih instrumenata pruža najbolji dokaz o fer vrijednosti instrumenta i treba biti korištena, osim u rijetkim slučajevima. Ostali dokazi i metode vrednovanja razmatrat će se samo u rijetkim slučajevima kada stjecatelj može pokazati da je objavljena cijena na datum razmjene nepouzdan pokazatelj

telj fer vrijednosti i da ostali dokazi i metode vrednovanja pružaju pouzdanije vrednovanje fer vrijednosti glavnčkih instrumenata. Objavljena cijena na datum razmjene je nepouzdan pokazatelj samo kada je na nju utjecao malen obujam tržišta. Ako je objavljena cijena na datum razmjene nepouzdan pokazatelj ili ako objavljena cijena ne postoji za glavnčke instrumente koje je izdao stjecatelj, fer vrijednost tih instrumenata mogla bi na primjer, biti procijenjena sukladno njihovom proporcionalnom udjelu u fer vrijednosti stjecatelja ili sukladno proporcionalnom udjelu u fer vrijednosti stečenika, za koji postoje jasniji dokazi. Fer vrijednost na datum razmjene monetarne (novčane) imovine dane vlasnicima kapitala stečenika kao alternativa glavnčkim instrumentima može također pružiti dokaz o ukupnoj fer vrijednosti danoj od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečnikom. U svakom slučaju, svi aspekti kombinacija, uključujući značajne faktore koji utječu na pregovore, moraju biti razmotreni. Daljnje upute o određivanju fer vrijednosti glavnčkih instrumenata nalaze se u MRS-u 39, Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje.

28. Trošak poslovnih spajanja uključuje i obveze nastale ili preuzete od strane stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečnikom. Budući gubici ili drugi očekivani troškovi koji će nastati kao rezultat kombinacije nisu obveze nastale ili preuzete od strane stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečnikom, i stoga nisu dio troška poslovnog spajanja.
29. Troškovi poslovnih spajanja uključuju bilo koje troškove koji se mogu direktno povezati uz kombinaciju, kao što su profesionalne naknade plaćene računovođama, pravnim savjetnicima, procjeniteljima i ostalim konzultantima. Opći administrativni troškovi, uključujući ostale troškove odjela zaduženog za spajanje, i drugi troškovi koji se ne mogu direktno vezati na određenu poslovnu kombinaciju za koju su zaduženi, nisu uključeni u troškove poslovnog spajanja: priznati su kao rashod u trenutku nastanka.
30. Troškovi obrade i izdavanja financijskih obveza su sastavni dio transakcije izdavanja obveze, čak i kada su obveze izdane u svrhu poslovnog spajanja, prije nego troškovi direktno vezani uz spajanje. Stoga subjekti neće takve troškove uključivati u troškove poslovnog spajanja. U skladu s MRS-om 39, takvi troškovi bit će uključeni u početno mjerenje obveza.
31. Analogno, troškovi izdavanja glavnčkih instrumenata su sastavni dio transakcije izdavanja kapitala, čak i kada su glavnčki instrumenti izdani u svrhu poslovnog spajanja, prije nego troškovi direktno vezani uz spajanje. Stoga subjekti neće takve troškove uključivati u troškove poslovnog spajanja. U skladu s MRS-om 32, Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje, takvi troškovi smanjuju priljeve od izdavanja kapitala.

Usklađenje troškova poslovnog spajanja u ovisnosti o budućim događajima

32. Kada ugovor o poslovnom spajanju pruža mogućnost usklađenja troška spajanja u ovisnosti o budućim poslovnim događajima, stjecatelj će uključiti iznos tog usklađenja u trošak spajanja na datum kupnje ako je usklađenje vjerojatno i ako se može pouzdano izmjeriti.
33. Ugovor o poslovnom spajanju može dopuštati prilagodbe troška spajanja u ovisnosti od jednog ili više budućih potencijalnih događaja. Prilagodba može, na primjer, biti moguća za očuvanje ili postizanje određene razine profita u budućem razdoblju ili na tržišne cijene izdanih instrumenata. Uobičajeno je moguće procijeniti iznos bilo kakve

navedene transakcije u vrijeme prvotnog proračuna bez umanjena pouzdanosti informacija, iako postoji doza neizvjesnosti. Ako budući događaji ne nastanu ili procjena treba biti promijenjena, troškovi poslovnog spajanja bit će usklađeni prema tome.

34. Međutim, kada ugovor o poslovnom spajanju omogućuje takvu prilagodbu, a ta prilagodba nije uključena u trošak spajanja u vrijeme početnog mjerenja spajanja ukoliko nije vjerojatna ili se ne može pouzdano izmjeriti. Ako ta prilagodba naknadno postane vjerojatna i postane pouzdano mjerljiva, dodatna naknada biti će tretirana kao prilagodba troška spajanja.
35. U nekim slučajevima, stjecatelj može biti dužan platiti dodatno prodavatelju, u svrhu nadoknade za smanjenje vrijednosti dane imovine, izdanih glavnčkih instrumenata ili obveza stečenih ili preuzetih od strane stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečnikom. To je slučaj, na primjer, kada stjecatelj garantira tržišnu cijenu glavnčkih ili dužničkih instrumenata izdanih kao dio troška poslovnog spajanja i kada je dužan izdati dodatne glavnčke ili dužničke instrumente da bi obnovio prvotno određeni trošak. U takvim slučajevima ne primjenjuje se nikakvo povećanje troška poslovnog spajanja. U slučaju glavnčkih instrumenata, fer vrijednost dodatnog plaćanja prebija se s jednakim smanjenjem vrijednosti prvotno izdanih instrumenata. U slučaju dužničkih instrumenata, dodatna plaćanja se smatraju kao smanjenje premije ili povećanje diskonta prvotnog izdanja.

Raspored troška poslovnog spajanja na stečenu imovinu te preuzete obveze i nepredvidive obveze

36. Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja tako što će priznati prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredvidive obveze stečenika, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje iz točke 37. po njihovim fer vrijednostima na datum, osim dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) koja je klasificirana kao ona koja je namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5, *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, koja će biti priznata po fer vrijednost umanjenoj za troškove prodaje. Bilo koja razlika između troška poslovnog spajanja i stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti prepoznatljive imovine i obveza i nepredvidivih obveza bit će priznata u skladu s točkama 51-57.
37. Stjecatelj će priznati odvojeno prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredvidive obveze stečenika na datum stjecanja samo ako oni udovoljavaju sljedećim kriterijima na taj dan:
- u slučaju bilo koje imovine osim nematerijalne imovine, vjerojatno je da će bilo kakve povezane buduće ekonomske koristi pritefcati stjecatelju, i njihova fer vrijednost se može pouzdano mjeriti;
 - u slučaju obveza osim nepredvidivih obveza, vjerojatno je da će odljev sredstava koji utjelovljuju ekonomske koristi biti potrebni da namire obvezu, a njezina fer vrijednost se može pouzdano mjeriti;
 - u slučaju bilo koje nematerijalne imovine ili nepredvidivih obveza, njihova fer vrijednost se može pouzdano mjeriti.
38. Stjecatelj iz izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti objedinjavat će prihode i gubitke stečenika nakon datuma stjecanja uključujući prihode i rashode temeljene na stjecateljevu trošku poslovnog spajanja. Na primjer, trošak amortizacije uključen nakon datu-

ma stjecanja u stjecateljevom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti a koji se odnosi na stečenikovu imovinu koja se amortizira bit će temeljena na fer vrijednosti amortizirane imovine koja se amortizira na datum stjecanja, tj. trošak stjecanja.

39. Primjena metode kupnje počinje danom kupnje, koji je ujedno i datum s kojim stjecatelj ostvaruje učinkovitu kontrolu nad stečenim subjektom. Budući da se kontrola definira kao upravljanje financijskim i poslovnim politikama subjekta kako bi se ostvarila korist od te djelatnost, nije nužno da se čin kupoprodaje pravno perfektira prije samog stjecanja kontrole od strane stjecatelja. Sva pitanja i okolnosti vezane za poslovna spajanja će se promatrati u kontekstu trenutka kada je stjecatelj ostvario kontrolu.
40. Budući da stjecatelj priznaje imovinu, obveze i nepredvidive obveze koje se mogu utvrditi, a pripadaju stečeniku, prema kriterijima iz točke 37. po fer vrijednosti na datum stjecanja, pa se svaki manjinski udjel u stečenom subjektu prikazuje kao manjinski razmjerni udio neto fer vrijednosti te imovine i obveza. Točke B16 i B17 Dodatka B daju upute za određivanje fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza, a pripadaju stečeniku s ciljem alociranja troška poslovnog spajanja.

Odrediva imovina i obveze stečenika

41. U skladu s točkom 36. stjecatelj priznaje odvojeno kao dio procesa alociranja troška poslovnog spajanja samo onu imovinu, obveze i nepredvidive obveze stečenika koja je postojala na dan stjecanja i zadovoljava kriterije za priznanje iz točke 37. Slijedom toga:
- (a) stjecatelj će priznati obveze za dovršenje ili smanjenje aktivnosti od strane stečenika kao alociranje troška poslovnog spajanja samo u slučaju kada stečenik ima, na dan stjecanja, postojeću obvezu restrukturiranja priznatu prema MRS-u 37, *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*, i
- (b) stjecatelj, kada alocira trošak stjecanja, ne smije priznavati obveze za buduće gubitke ili druge troškove koji se očekuju kao rezultat poslovnog spajanja.
42. Ugovoreno plaćanje od strane subjekta, primjerice zaposlenicima ili dobavljačima u slučaju da je stečeno u poslovnom spajanju je postojeća obveza subjekta koja se smatra nepredviđenom obvezom sve dok ne postane vjerojatno da će se poslovno spajanje dogoditi. Ugovorna obveza se priznaje kao obveza prema MRS-u 37 kada poslovno spajanje postane vjerojatno i kada se može pouzdano mjeriti. Stoga se, po ostvarenju poslovnog stjecanja, obveza stečenog subjekta priznaju se od strane stjecatelja kao dio alociranja troška poslovnog spajanja.
43. Ipak, planovi za restrukturiranje stečenika, čije se ostvarenje uvjetuje prethodnim stjecanjem, nisu u trenutku prije poslovnog spajanja njegova postojeća obveza. To ujedno nije niti nepredvidiva obveza stečenika u trenutku prije poslovnog stjecanja, budući da nije moguća obveza koja proizlazi iz prošlog događaja čije će se postojanje potvrditi nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom stečenika. Stoga, stjecatelj neće priznavati obvezu za planove restrukturiranja kao dio alokacije troška stjecanja.
44. Odrediva imovina i obveze koje u skladu s točkom 36. obuhvaćaju svu imovinu i obveze stečenika a koju stjecatelj stječe ili prisvaja, uključujući i svu financijsku imovinu i obveze. To može uključivati i imovine i obveze koje prethod-

no nisu priznate u financijskim izvještajima stečenika. Npr., porezne pogodnosti koje proizlaze iz nepriznatog poreznog gubitka stečenika prije poslovnog spajanja imaju sve uvjete za priznavanje kao odredive imovine u skladu s točkom 36. ukoliko je vjerojatno da će stjecatelj imati buduće oporezive dobitke na koje će se moći primijeniti nepriznate porezne pogodnosti.

Nematerijalna imovina stečenika

45. U skladu s točkom 37. stjecatelj priznaje odvojeno nematerijalnu imovinu stečenika na dan stjecanja jedino ukoliko je u skladu s definicijom nematerijalne imovine prema MRS-u 38, *Nematerijalna imovina* i ukoliko fer vrijednost može biti pouzdano mjerena. To znači da stjecatelj priznaje kao imovinu, odvojeno od goodwilla, stjecateljev projekt istraživanja i razvoja u tijeku ukoliko je on u skladu s definicijom nematerijalne imovine i ukoliko fer vrijednost može biti pouzdano mjerena. MRS 38 daje upute o tome može li se fer vrijednost nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju pouzdano mjeriti.
46. Nenovčana imovina bez fizičkog oblika mora biti utvrđiva kao bi bila sukladna definiciji nematerijalne imovine. Prema MRS-u 38 imovina jeste nematerijalna, ukoliko:
- (a) je odvojiva, tj. može se izdvojiti ili odvojiti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili zamijeniti, pojedinačno ili skupno s povezanim ugovorom, imovinom ili obvezom, ili
- (b) proizlazi iz ugovornih ili drugih legalnih prava, neovisno o prenosivosti tih prava ili njihovoj odvojivosti od subjekta ili drugih prava i obveza.

Nepredvidive obveze stečenika

47. Točka 37. određuje da stjecatelj zasebno priznaje nepredvidivu obvezu stečenika kao dio alociranja troška poslovnog spajanja jedino u slučaju kada se njezina fer vrijednost može pouzdano mjeriti. Ukoliko se ne može pouzdano mjeriti:
- (a) postoji utjecaj na iznos priznat kao goodwill ili iznos priznat u skladu sa točkom 56, i
- (b) stjecatelj mora objaviti podatke o nepredviđenim obvezama kako to objavljuje MRS 37.
- Točka B16 (I) Dodatka B, daje uputstva o određivanju fer vrijednosti nepredvidive obveze.
48. **Nakon početnog priznavanja, stjecatelj treba mjeriti nepredvidive obveze koje su priznate odvojeno u skladu s točkom 36. po vrijednosti većoj od:**
- (a) **iznosa koji bi bio priznat u skladu s MRS-om 37, i**
- (b) **iznosa početno priznatog, umanjenog za odgovarajuću akumuliranu amortizaciju priznatu prema MRS-u 18, Prihodi.**
49. Odredba iz točke 48. ne primjenjuje se na ugovore na koje se odnosi MRS 39, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Ipak, obveze po osnovi zajma koje su van djelokruga MRS-a 39, a koje nisu prema kamatnim stopama nižim od tržišnih, smatraju se nepredvidivim obvezama stečenika, ukoliko na dan stjecanja nije vjerojatno da će biti nužan odljev sredstava za podmirenje obveze ili ukoliko se obveza ne može mjeriti s dovoljnom sigurnošću. Takva je obveza po osnovi zajma, u skladu s točkom 37, priznata odvojeno kao dio alociranja troška poslovnog spajanja jedino u slučaju kada se njezina fer vrijednost može pouzdano mjeriti.
50. Nepredvidive obveze koje se priznaju odvojeno kao dio alociranja troška poslovnog spajanja izdvojene su iz djelokruga MRS-a

37. Ipak za te potencijalne obveze stjecatelj mora objaviti podatak koji MRS 37 zahtijeva za svaku vrstu rezerviranja.

Goodwill

51. **Stjecatelj mora, na dan kupnje:**
- (a) priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu te
 - (b) početno mjeriti taj goodwill po trošku koji predstavlja višak troška poslovnog spajanja u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza priznatih u skladu s točkom 36.
52. Goodwill stečen u poslovnom spajanju predstavlja plaćanje od strane stjecatelja u očekivanju buduće ekonomske koristi iz imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati.
53. U mjeri u kojoj utvrđiva imovina, obveze i nepredvidive obveze stečenika ne zadovoljavaju kriterije iz točke 37. za odvojeno priznavanje na datum stjecanja, postoji efekt na iznos priznat kao goodwill (ili priznat u skladu s točkom 56.). To se čini iz razloga što se goodwill mjeri kao preostali trošak poslovnog spajanja nakon priznanja stjecateljeve odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza.
54. **Nakon početnog priznanja, stjecatelj treba mjeriti goodwill stečen u poslovnom spajanju po trošku, umanjenoj za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.**
55. Goodwill stečen u poslovnom spajanju se ne amortizira. Umjesto toga stjecatelj ga mora testirati na umanjenje, jednom godišnje, a i češće ukoliko promijenjene okolnosti upućuju na mogući gubitak vrijednosti, u skladu s MRS-om 36, *Umanjenje imovine*.
- Višak stjecateljeva udjela u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika nad troškom poslovnog spajanja**
56. **Ako je stjecatelj udio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenog subjekta priznat sukladno točki 36. veći od troška poslovnog spajanja, stjecatelj mora:**
- (a) ponovo utvrditi mjerenje imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika te mjerenje troška poslovnog spajanja, te
 - (b) svaki preostali višak odmah priznati u dobit ili gubitak
57. Prihod bilo koji višak koji ostaje nakon ponovnog mjerenja priznat sukladno točki 56. može sadržavati jednu ili više od sljedećih sastavnica:
- (a) greške u mjerenju fer vrijednosti troška poslovnog spajanja ili odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika. Mogući budući troškovi vezani za stečenika a koji nisu bili ispravno iskazani u fer vrijednosti njegove odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza jesu mogući uzroci takvih grešaka;
 - (b) zahtjev računovodstvenog standarda da se stečena, utvrđiva neto imovina vrednuje po iznosu koji nije fer vrijednost, već se koristi kao takva za svrhe alokacije troška poslovnog spajanja. Npr. uputstva u Dodatku B o određivanju fer vrijednosti odredive imovine i obveza stečenika, nalažu da se iznos koji se odnosi na porezno imovina prikaže kao nediskontiran;
 - (c) povoljnu kupnju.

Poslovno spajanje ostvareno u etapama

58. Poslovno spajanje može uključivati više transakcija, npr. kod etapne kupnje dionica. U tom slučaju svaka se transakcija mora smatrati zasebno od strane stjecatelja, koristeći trošak transakcije i podatke o fer vrijednosti na datum svake transakcije, kako bi se odredio iznos goodwill-a svake transakcije. Rezultat toga jest postupna usporedba troška svakog investiranja sa stjecateljevim udjelom u fer vrijednosti imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika u svakoj etapi investiranja.
59. Kada poslovna spajanja uključuju više od jedne transakcije, fer vrijednosti imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika mogu biti različite na dan svake od transakcija iz sljedećih razloga:
- (a) odrediva imovina, obveze i nepredvidive obveze stečenika, fiktivno su svedene na fer vrijednost na dan svake transakcije, kako bi se utvrdio iznos goodwill-a vezan za svaku od njih, i
 - (b) odrediva imovina, obveze i nepredvidive obveze stečenika moraju potom biti priznate od strane stjecatelja prema fer vrijednosti na dan kupnje.
- Svako usklađenje tih fer vrijednosti koje se odnose na prethodno držane udjele stjecatelja smatra se revalorizacijom i mora se tako priznati. Ipak, budući revalorizacija nastaje po početnom priznanju imovine, obveza i nepredvidivih obveza subjekta koje se stječu od strane stjecatelja, ne mora nužno značiti da se stjecatelj odlučio za primjenu računovodstvene metode revalorizacije za te stavke nakon početnog priznavanja, primjerice u skladu s MRS 16, *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
60. Prije tumačenja određene transakcije kao »poslovno spajanje«, moguće je njezino tumačenje kao ulaganje u pridružene subjekte te primjena MRS-a 28, *Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte prema metodi udjela*. U tom slučaju, fer vrijednost odredive imovine subjekta u koji se ulaže na dan svakog prethodnog ulaganja bit će već prethodno utvrđena primjenom metode udjela na taj subjekt.
- Početno knjiženje privremeno određeno**
61. Početno knjiženje poslovnog spajanja uključuje njegovo određivanje i mjerenje odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika po fer vrijednosti te utvrđivanje troška spajanja.
62. Ukoliko početno knjiženje poslovnog spajanja može biti određeno samo na privremenoj osnovi, do kraja razdoblja u kojem se spajanje izvelo, iz razloga što se fer vrijednost odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenika ili trošak spajanja može utvrditi samo privremeno, stjecatelj tada mora priznati poslovno spajanje koristeći se privremenim vrijednostima. Stjecatelj mora priznati svako usklađenje privremenih vrijednosti kao posljedica konačnog mjerenja poslovnog spajanja:
- (a) unutar 12 mjeseci od dana spajanja, i
 - (b) od dana stjecanja, dakle:
 - (i) knjigovodstvena vrijednost odredive imovine, obveza i nepredvidivih obveza koji je priznat ili usklađen kao rezultat dovršenja početnog mjerenja mora biti izračunan kao da je njihova fer vrijednost na dan kupnje bila priznata od tog datuma.
 - (ii) goodwill ili bilo koji prihod priznat u skladu s točkom 56. treba biti ispravljen od dana kupnje za iznos jednak ispravku fer vrijednosti na dan kupnje odredive

imovine, obveze i nepredvidive obveze koja je priznata ili ispravljena,

- (iii) usporedne informacije za razdoblje prije dovršenja početnog knjiženja poslovnog spajanja moraju biti prezentirane kao da je početno knjiženje završeno od dana kupnje. To uključuje svaku dodatnu amortizaciju ili druge efekte na dobit ili gubitak priznat kao posljedicu dovršenja početnog knjiženja.

Usklađenja nakon okončanog početnog knjiženja

63. Osim navedenog u točkama 33. 34. i 65. usklađenja početnih knjiženja poslovnog spajanja, nakon završetka početnog knjiženja, moraju biti priznata samo kao ispravak pogreške u skladu s MRS-om 8, *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške*. Usklađenja početnih knjiženja poslovnog spajanja nakon završetka početnog knjiženja neće biti priznate za učinak promjene u procjenama. U skladu s MRS-om 8, učinak promjene procjena bit će priznat u istome ili budućim razdobljima.

64. MRS 8 zahtijeva od subjekta da proknjiži ispravak greške retrospektivno te da prikaže financijske izvještaje koji kao da se greška nikada nije dogodila na način da se ponovno iskažu komparativne informacije za prethodno razdoblje (ili razdoblja) u kojem se greška dogodila. Stoga, knjigovodstvena vrijednost određive imovine, obveza ili nepredvidivih obveza stečenika a koji je priznat i ispravljen po ispravci greške mora biti priznat izračunat kao da je njegova fer vrijednost ili ispravljena fer vrijednost na dan kupnje bila priznata od toga datuma. Goodwill ili bilo koji prihod koji nije priznat u prethodnome razdoblju u skladu s točkom 56. mora biti usklađen retrospektivno za iznos koji je jednak fer vrijednosti na dan kupnje (ili usklađbi fer vrijednosti na dan kupnje) koja se odnosi na utvrdivu imovinu, obveze ili nepredvidive obveze koje se priznaju (ili usklađuju).

Priznavanje odgođene porezne imovine nakon okončanja početnog knjiženja

65. Ako moguće pogodnosti od prenesenih gubitaka po porezu na dobit stečenika ne zadovoljavaju kriterije iz točke 37. za zasebno priznavanje kada je poslovno spajanje početno knjiženo, već su naknadno ostvarene, stjecatelj mora priznati taj prihod kao prihod u skladu s MRS-om 12, *Porez na dobit*. Osim toga, kupac mora:

- (a) smanjiti knjigovodstvenu vrijednost goodwill-a na vrijednost koja bi bila priznata da je odgođeno porezno imovina bilo priznato kao utvrdiva imovina od dana kupnje, i
(b) priznati gubitak od umanjene vrijednosti knjigovodstvene vrijednosti goodwill-a kao trošak.

Međutim, ovaj postupak neće značiti stvaranje viška, kako je to opisano u točki 56., niti će uvećati iznos prihoda prethodno priznatih u skladu s točkom 56.

OBJAVLJIVANJE

66. **Stjecatelj treba objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja da ocijene prirodu i financijski učinak poslovnih spajanja koja su se dogodila:**

- (a) **tijekom razdoblja.**
(b) **nakon datuma izvještaja o financijskom položaju ali prije odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje.**

67. Da bi se prikazao učinak prema točki 66(a), stjecatelj treba objaviti sljedeće informacije za svako poslovno spajanje koje je provedeno tijekom razdoblja:

- (a) imena i opise subjekata ili poduzeća koja se spajaju,
(b) datum stjecanja,

(c) postotak stečenih glavničkih instrumenata s pravom glasa,

(d) trošak stjecanja i amortizaciju elemenata tog troška, uključujući bilo koji trošak koji se izravno može vezati uz to spajanje. Kad se glavnički instrumenti izdaju ili se mogu izdati kao dio troška, treba se objaviti sljedeće:

(i) broj izdanih glavničkih instrumenata ili glavničkih instrumenata koji se mogu izdati, i

(ii) fer vrijednost tih instrumenata i osnovu za određivanje te fer vrijednosti. Ako ne postoji objavljena cijena za instrumente na datum razmjene, značajne pretpostavke za određivanje fer vrijednosti trebaju se objaviti. Ako objavljena cijena postoji na datum razmjene ali nije korištena u svrhu određivanja troška spajanja, ta se činjenica treba objaviti zajedno sa: razlogom zbog čega nije korištena objavljena cijena, metodu i značajne pretpostavke korištene za određivanje vrijednosti glavničkog instrumenta, i zbirni iznos razlike između određene vrijednosti i objavljene cijene glavničkog instrumenta;

(e) detalje bilo kojih aktivnosti koje je subjekt odlučio otuđiti kao rezultat spajanja,

(f) iznose koji su priznati na datum stjecanja za svaku skupinu imovine, obveza i potencijalnih obveza subjekta koje je stečeno i, osim ako bi objavljivanje bilo nepraktično, knjigovodstvene vrijednosti svake te grupe određene u skladu s MSFI, neposredno prije spajanja. Ako bi takvo objavljivanje bilo nepraktično, ta se činjenica treba objaviti zajedno s objašnjenjem zašto je to tako,

(g) iznose bilo kakvih viškova priznatih u dobiti i gubitku u skladu s točkom 56, u pozicijama izvještaja o dobiti u kojima su viškovi priznati,

(h) opis faktora koji su doprinijeli nastanku troška koji rezultira priznavanjem goodwilla, opis sve nematerijalne imovine koja nije priznata odvojeno od goodwilla i objašnjenje zašto se fer vrijednost nematerijalne imovine nije mogla pouzdano izmjeriti, ili opis prirode viškova priznatih u dobiti i gubitku u skladu s točkom 56.

(i) iznose dobiti ili gubitka stečenika od datuma stjecanja uključeni u dobit ili gubitak razdoblja stjecatelja, osim ako bi objavljivanje bilo nepraktično. Ako bi takvo objavljivanje bilo nepraktično, ta se činjenica treba objaviti zajedno s objašnjenjem zašto je to tako.

68. Informacije koje trebaju biti objavljene prema točki 67. će biti objavljene zbirno za poslovna spajanja provedena tijekom izvještajnog razdoblja koje su pojedinačno neznačajne.

69. Ako je početno mjerenje poslovnog spajanja provedeno tijekom razdoblja samo privremeno, kao što je opisano u točki 62, ta se činjenica također treba objaviti zajedno s objašnjenjem zašto je to tako.

70. Da bi se prikazao učinak prema točki 66(a), stjecatelj treba objaviti sljedeće informacije, osim ako bi takvo objavljivanje bilo nepraktično:

(a) prihode stečenog subjekta za razdoblje do datuma stjecanja za sva poslovna spajanja provedena tijekom razdoblja od početka tog razdoblja,

(b) prihod ili gubitak stečenog subjekta do datuma stjecanja za sva poslovna spajanja provedena tijekom razdoblja od početka tog razdoblja.

- Ako bi objavljivanje ovakvih informacija bilo nepraktično, ta se činjenica treba objaviti zajedno s objašnjenjem zašto je to tako.
71. Da bi se prikazao učinak prema točki 66(b), stjecatelj treba objaviti informacije koje zahtijeva točka 67. za svako poslovno spajanje provedeno nakon datuma izvještaja o financijskom položaju ali prije odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje, osim ako bi takvo objavljivanje bilo nepraktično. Ako bi objavljivanje bilo koje informacije bilo nepraktično, ta se činjenica treba objaviti zajedno s objašnjenjem zašto je to tako.
72. **Stjecatelj treba objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja ocjenu financijskih učinaka dobitaka, gubitaka, ispravaka pogreški i ostalih usklađenja priznatih u tekućem razdoblju a koja se odnose na poslovna spajanja koja su se dogodila u tekućem ili prethodnim razdobljima.**
73. Da bi se prikazao učinak prema točki 72, stjecatelj treba objaviti sljedeće podatke:
- iznos i objašnjenje prihoda ili gubitka priznatog u tekućem razdoblju;
 - koji se odnosi na utvrđivo imovina, obvezu ili nepredviđenu obvezu stečenu u poslovnom spajanju koje je provedeno u tekućem ili prethodnom razdoblju, i
 - koji je takve veličine, prirode ili opsega čije je objavljivanje važno za razumijevanje financijskog rezultata stečenog subjekta;
 - ako je početno mjerenje poslovnog spajanja nastalog u prethodnom razdoblju samo privremeno na kraju tog razdoblja, iznose i objašnjenja usklađenja privremenih vrijednosti priznatih tijekom tekućeg razdoblja;
 - informacije o ispravcima pogreški koje se trebaju objaviti prema MRS-u 8 za nematerijalnu imovinu, obveze ili nepredvidive obveze stečenog subjekta, ili promjene u vrijednostima koji se odnose na ta sredstva, koje stjecatelj priznaje tijekom tekućeg razdoblja u skladu s točkama 63. i 64.
74. **Subjekt treba objaviti informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućavaju ocjenu promjene knjigovodstvene vrijednosti goodwilla tijekom razdoblja.**
75. Da bi se prikazao učinak prema točki 74, subjekt treba objaviti poravnanje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla na početku i na kraju razdoblja, prikazujući zasebno:
- bruto iznos i akumulirani gubitak od umanjenja na početku razdoblja,
 - dodatni goodwill priznat tijekom razdoblja osim goodwilla uključenog u grupu za otuđenje, koja na datum stjecanja ispunjava uvjete za raspored na imovinu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI-jem 5,
 - usklađenja proizašla iz priznavanja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju odgođene porezne imovine nastale tijekom razdoblja u skladu s točkom 65,
 - goodwill uključen u grupu za otuđenje raspoređenu na imovinu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5 i goodwill koji se prestao priznavati tijekom razdoblja bez da je prethodno uključen u grupu za otuđenje raspoređenu na imovinu koja se drži za prodaju,
 - gubitke od umanjenja vrijednosti priznate tijekom razdoblja sukladno MRS-u 36,
 - neto tečajne razlike proizašle tijekom razdoblja sukladno MRS-u 21, Učinci promjena tečaja stranih valuta,

- bilo kakve druge promjene u knjigovodstvenom iznosu tijekom razdoblja, i
 - bruto iznos akumuliranih gubitaka od umanjenja na kraju razdoblja.
76. Subjekt treba objaviti informacije o nadoknadivom iznosu i umanjenju goodwilla u skladu s MRS-om 36 pored informacija čije objavljivanje zahtijeva točka 75(e).
77. Ako u bilo kojem slučaju informacije čije objavljivanje zahtijeva ovaj MSFI ne zadovoljavaju ciljeve prema točkama 66., 72. i 74., subjekt treba objaviti dodatne informacije koje su potrebne da se ti ciljevi ostvare.

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

78. Osim kao što je prikazano u točki 85., ovaj MSFI se primjenjuje za priznavanje i mjerenje poslovnih spajanja za koje je dogovor postignut na datum ili nakon 31. ožujka 2004. Ovaj MSFI se u računovodstvu treba primjenjivati i za:
- goodwill koji proističe iz poslovnog spajanja za koje je dogovor postignut na datum ili nakon 31. ožujka 2004., ili
 - bilo koji višak udjela stjecatelja u neto fer vrijednosti utvrđene imovine, obveza ili nepredvidivih obveza stečenog subjekta iznad troškova poslovnog spajanja za koje je dogovor postignut na dan 31. ožujka 2004. godine ili nakon njega.

Prethodno priznati goodwill

79. Subjekt treba primjenjivati ovaj MSFI od početka prvog razdoblja koje započinje na 31. ožujka 2004. godine ili nakon njega, za goodwill stečen u poslovnom stjecanju za koje je dogovor postignut na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine, i goodwill koji proističe iz udjela u zajednički kontroliranom subjektu stečenom prije 31. ožujka 2004. godine i knjiženom primjenom proporcionalne konsolidacije. Prema tome, subjekt mora:
- od početka prvog razdoblja koje započinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine ili nakon obustaviti amortizirati takav goodwill,
 - od početka prvog razdoblja koje započinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine ili nakon, eliminirati knjigovodstvena vrijednost iz povezane akumulirane amortizacije s razmjernim smanjenjem goodwilla, i
 - od početka prvog razdoblja koje započinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine ili nakon njega testirati goodwill na umanjenje vrijednosti u skladu s MRS-om 36 (revidiran u 2004.).
80. Ako subjekt prethodno prizna goodwill kao odbitnu točku kapitala, ne smije priznati taj goodwill u dobit i gubitak kod otuđenja cijelog ili dijela poslovne jedinice na koji se goodwill odnosi ili kada se umanjuje jedinica koja stvara novac na koji se goodwill odnosi.

Prethodno priznati negativni goodwill

81. Knjigovodstvena vrijednost negativnog goodwilla na početku prvog razdoblja koje započinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine ili nakon njega koji proističe bilo iz:
- poslovnog spajanja za koje je dogovor postignut prije 31. ožujka 2004. ili
 - udjela u zajednički kontroliranom subjektu stečenom prije 31. ožujka 2004. knjižen je primjenom proporcionalne konsolidacije.

Treba se prestati priznavati na početku tog razdoblja s odgovarajućim usklađivanjem početnog stanja zadržanih zarada.

Prethodno priznata nematerijalna imovina

82. Knjigovodstvena vrijednost pozicije raspoređene u nematerijalnu imovinu koja, bilo da je:
- stečena u poslovnom spajanju za koje je dogovor postignut prije 31. ožujka 2004. ili
 - proističe iz udjela u zajednički kontroliranom subjektu stečenom prije 31. ožujka 2004. a priznato je primjenom proporcionalne konsolidacije
- treba se reklasificirati na goodwill na početku prvog razdoblja koje započinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004., ako ta nematerijalna imovina ne ispunjava uvjete MRS-a 38 (revidiran u 2004.) na taj datum.

Ulaganja priznata metodom udjela

83. Za ulaganja knjižena primjenom metode udjela i stečena na datum ili nakon 31. ožujka 2004., subjekt treba primjenjivati ovaj MSFI prilikom knjiženja:
- bilo kojeg stečenog goodwilla uključenog u knjigovodstvena vrijednost tog ulaganja. Prema tome, amortizacija tog goodwilla neće biti uključena u određivanje udjela ulagatelja u dobiti ili gubitku subjekta u koji se ulaže,
 - bilo kojeg viška uključenog u knjigovodstvena vrijednost investicije u udjel stjecatelja u neto fer vrijednosti nematerijalne imovine, obveza i nepredvidivih obveza stečenog subjekta iznad troška poslovnog spajanja. Prema tome, subjekt treba uključiti taj višak kao prihod u određivanju udjela subjekta u dobiti ili gubitku subjekta u koji se ulaže u razdoblju u kojem je investicija nastala.
84. Za ulaganja priznata primjenom metode udjela i stečena prije 31. ožujka 2004.:
- subjekt treba primijeniti ovaj MSFI proporcionalno, od početka prvog razdoblja koje započinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004., na bilo koji stečeni goodwill uključen u knjigovodstvena vrijednost investicije. Prema tome, subjekt treba od tog datuma obustaviti uključivati amortizaciju tog goodwilla u određivanje udjela subjekta u dobiti ili gubitku subjekta u koje se ulaže,
 - subjekt treba prestati priznavati bilo koji negativni goodwill uključen u knjigovodstvena vrijednost investicije na početku prvog razdoblja koje započinje na dan 31. ožujka 2004. godine ili nakon njega s odgovarajućim usklađivanjem početnog stanja zadržanih zarada.

Ograničena retroaktivna primjena

85. Dopusšteno je da subjekt primjenjuje zahtjeve ovog MSFI na goodwill koji je postojao prije, ili je stečen nakon, i na poslovna spajanja proizašla iz, na bilo koji datum prije datuma stupanja na snagu istaknutog u točkama 78. do 84. pod uvjetom:
- da su stečene procjene i ostale informacije potrebne za primjenu MSFI-a na poslovno spajanje u vrijeme kad se spajanje inicijalno knjižilo.
 - da subjekt također primjenjuje MRS 36 (revidiran u 2004.) i MRS 38 (revidiran u 2004.) od tog datuma, i da su procjene i ostale informacije potrebne za primjenu tih Standarda od tog datuma prethodno pribavljene tako da ne postoji potreba utvrđivanja procjena koje bi se trebale napraviti na prethodni datum.

POVLAČENJE OSTALIH OBJAVA

86. Ovaj MSFI zamjenjuje MRS 22, Poslovna spajanja (izdan 1998.).
87. Ovaj MSFI zamjenjuje sljedeća Tumačenja Stalnog odbora za tumačenja:

- SIC 9 Poslovna spajanja – klasificiranje kao stjecanje ili kao udruživanje interesa,
- SIC 22 Poslovna spajanja – naknadne usklade fer vrijednosti i početno izvještavanje goodwilla, i
- SIC 28 Poslovna spajanja – »Datum razmjene« i fer vrijednost glavnčkih instrumenata.

DODATAK A**Definirani pojmovi**

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja

- Datum stjecanja** Datum na koji stjecatelj stvarno stječe **kontrolu** nad stečenikom.
- Datum sporazuma** Datum na koji je postignut stvarni sporazum između sudionika spajanja i, u slučaju subjekata koji kotiraju na javnom tržištu, priopćen javnosti. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum na koji je stvarni sporazum postignut između sudionika spajanja jest datum kada je dovoljan broj vlasnika stečenika prihvatilo stjecateljevu ponudu za stjecanjem kontrole nad stečenikom.
- Poslovna jedinica** Objedinjeni skup aktivnosti i imovine kojom se upravlja i rukovodi u svrhu osiguravanja:
- povrata investitorima, ili
 - manjih troškova ili drugih ekonomskih koristi, izravno i proporcionalno, imateljima policia ili participantima.
- Poslovna jedinica se općenito sastoji od ulaza resursa, procesa (aktivnosti) primjenjivih na te resurse i izlaza proizvoda ili usluga, koji služe ili će služiti za ostvarenje prihoda. Ako je goodwill prisutan kao sastavni dio prenesenog skupa aktivnosti i imovine, takav skup će se smatrati poslovnom jedinicom.
- Poslovno spajanje** Spajanje odvojenih subjekata ili poslovnih jedinica u jedan izvještajni subjekt.
- Poslovno spajanje koje obuhvaća subjekt ili poslovnu jedinicu pod zajedničkom kontrolom** Poslovno spajanje u kojem su svi subjekti spajanja u konačnici pod kontrolom istog subjekta ili istih subjekata prije i poslije spajanja, i kontrola nije privremena
- Nepredvidive obveze** Nepredvidive obveze imaju značenje kao što je objašnjeno u MRS-u 37, *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*, odnosno:
- moгуća obveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati ili
 - sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlog događaja, ali nije priznata budući da:
 - nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s ekonomskim koristima, ili
 - iznos obveze nije moguće izmjeriti s dovoljno pouzdanosti.
- Kontrola** Moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama nekog subjekta ili poslovne jedinice tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Datum razmjene	Kad je poslovno spajanje postignuto u jednoj transakciji razmjene, datum razmjene je datum stjecanja. Kad poslovno spajanje uključuje više od jedne transakcije razmjene, primjerice kad se ostvaruje u etapama, sukcesivnom kupnjom udjela, datum razmjene je datum kad je svako pojedino ulaganje priznato u financijskim izvještajima stjecatelja.
Fer vrijednost	Iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.
Goodwill	Buduće ekonomske koristi nastale od imovine koju nije moguće pojedinačno identificirati i zasebno priznati.
Nematerijalna imovina	Nematerijalna imovina ima značenje kao što je objašnjeno u MRS-u 38, <i>Nematerijalna imovina</i> , tj. nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.
Zajednički pothvat	Zajednički pothvat ima značenje kao što je objašnjeno u MRS-u 31, tj. ugovorno uređene gdje dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole.
Manjinski interes	Onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog subjekta koji se može pripisati glavničkim udjelima koje matrica ne posjeduje, ni izravno ni neizravno, putem ovisnih subjekata.
Zajednički (uzajamni) subjekt	Subjekt, osim subjekta u vlasništvu ulagatelja, kao na primjer subjekt uzajamnog osiguranja ili uzajamni zadrugarski subjekt, koje, odnosno koji imateljima polica ili svojim sudionicima pruža izravno i srazmjerno niže troškove ili druge ekonomske koristi.
Matica	Subjekt koji ima jedno ili više ovisnih subjekata.
Vjerojatno	Više moguće nego ne.
Izvještajni subjekt	Subjekt za koji postoje korisnici koji se oslanjaju na informacije iz financijskih izvještaja opće namjene subjekta, a koje će im biti korisne u odlučivanju o raspoređivanju resursa. Izvještajni subjekt može biti pojedinačni subjekt ili grupa koja obuhvaća maticu i sve njene ovisne subjekte .
Ovisni subjekt	Subjekt, uključujući i onaj koji nije pravna osoba, kao što je ortakluk, pod kontrolom drugog subjekta (poznatog kao matica).

DODATAK B

Primjena

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja

Obrnuto stjecanje

B1 Kao što je naznačeno u točki 21., u nekim poslovnim spajanjima, obično nazvanim obrnuto stjecanje, stjecatelj je subjekt čiji se glavnički instrumenti stječu, a subjekt koji izdaje glavničke instrumente je stečenik. To može biti slučaj kada, primjerice, privatni subjekt uredi da ga stekne manje javni subjekt kao imovina da dođe na burzu. Iako se zakonski smatra maticom a privatni subjekt se smatra ovisnim subjektom, zakonski ovisni subjekt je stjecatelj ako ima moć

upravljanja financijskim i poslovnim politikama zakonskog subjekta matice da bi steklo koristi iz tih aktivnosti.

- B2 Subjekt će primijeniti smjernice iz točki B3 do B15 prilikom knjiženja obrnutog stjecanja.
- B3 Priznavanje obrnutog stjecanja određuje raspored troškova poslovnog spajanja na datum stjecanja i ne primjenjuje se na transakcije nakon spajanja.

Trošak poslovnog spajanja

- B4 Kad su glavnički instrumenti izdani kao dio troška poslovnog spajanja, točka 24. zahtijeva da trošak spajanja uključuje fer vrijednost tih glavničkih instrumenata na datum razmjene. Točka 27. napominje da, u odsustvu pouzdane objavljene cijene, fer vrijednost glavničkih instrumenata se može procijeniti vezano uz fer vrijednost stjecatelja ili fer vrijednost stečenog subjekta, koja god je jasnije vidljiva.
- B5 Kod obrnutog stjecanja, smatra se da je trošak poslovnog spajanja nastao od strane zakonskog povezanog subjekta (stjecatelja u računovodstvene svrhe) u obliku glavničkih instrumenata izdanih vlasnicima zakonske matice (stečenog subjekta u računovodstvene svrhe). Ako se objavljena cijena glavničkih instrumenata zakonskog povezanog subjekta primjenjuje za određivanje troška spajanja, napraviti će se izračun da se odredi broj glavničkih instrumenata koje će ovisni subjekt morati izdati da bi se osigurao isti postotak vlasničkog udjela stečenog subjekta vlasnicima zakonske matice što imaju u stečenom subjektu kao rezultat obrnutog stjecanja. Fer vrijednost broja glavničkih instrumenata tako izračunana bit će korištena kao trošak spajanja.
- B6 Ako se fer vrijednost glavničkih instrumenata zakonskog povezanog subjekta ne može jasno odrediti, ukupna fer vrijednost svih izdanih glavničkih instrumenata zakonske matice prije poslovnog stjecanja bit će upotrijebljena kao baza za određivanje troška spajanja.

Priprema i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja

- B7 Konsolidirani financijski izvještaji pripremljeni prema obrnutom stjecanju izdaju se pod imenom zakonske matice, ali se u bilješkama opisuju kao nastavak financijskih izvještaja zakonskog povezanog subjekta (tj. stjecatelja u računovodstvene svrhe). Zbog toga što takvi financijski izvještaji prikazuju nastavak financijskih izvještaja zakonskog povezanog subjekta:
- imovina i obveze zakonskog povezanog subjekta priznat će se i mjeriti u konsolidiranim financijskim izvještajima po knjigovodstvenom iznosu prije spajanja,
 - zadržane zarade i ostali kapital priznat u tim konsolidiranim financijskim izvještajima bit će zadržane zarade i ostali kapital zakonskog povezanog subjekta prije poslovnog spajanja,
 - iznos priznat kao izdani glavnički instrumenti u tim financijskim izvještajima odredit će se dodavanjem troška spajanja određenog kako je opisano u točkama B4 do B6 na izdani kapital zakonskog povezanog subjekta neposredno prije poslovnog spajanja. Međutim, struktura kapitala koja se pojavljuje u tim konsolidiranim financijskim izvještajima (odnosno, broj i vrste izdanih glavničkih instrumenata) odražava strukturu kapitala zakonske matice, uključujući glavničke instrumente izdane od strane matice prilikom spajanja,
 - komparativne informacije prezentirane u tim konsolidiranim izvještajima bit će od zakonskog povezanog subjekta.

- B8 Priznavanje i mjerenje obrnutog stjecanja se primjenjuje na konsolidirane financijske izvještaje. Prema tome, u odvojenim financijskim izvještajima zakonske matice, ulaganje u zakonski ovisne subjekte se knjiži u skladu sa zahtjevima MRS-a 27, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* u računovodstvu ulaganja u investitorovim odvojenim financijskim izvještajima.
- B9 Konsolidirani financijski izvještaji pripremljeni u skladu s obrnutim stjecanjem odražavaju fer vrijednost imovine, obveza i nepredvidivih obveza zakonske matice (odnosno, stečenog subjekta u računovodstvene svrhe). Prema tome, trošak poslovnog spajanja bit će raspoređen mjerenjem odredivih sredstava, obveza i nepredvidivih obveza zakonske matice što zadovoljava kriterije priznavanja iz točke 37. po fer vrijednosti na datum stjecanja. Bilo koji višak troška spajanja iznad udjela stjecatelja u neto fer vrijednosti tih stavki bit će proknjižen u skladu sa točkama 51. do 55. Bilo koji višak udjela stjecatelja u neto fer vrijednosti tih stavki iznad troška stjecanja bit će proknjižen u skladu s točkom 56.

Manjinski udjel

- B10 U nekim slučajevima obrnutog stjecanja, neki vlasnici zakonskog povezanog subjekta ne razmjenjuju glavničke instrumente za glavničke instrumente zakonske matice. Iako je subjekt čije glavničke instrumente ti vlasnici posjeduju (zakonski povezani subjekt) steklo drugi subjekt (zakonsku maticu), prema njima se odnosi kao prema manjinskim vlasnicima u konsolidiranim financijskim izvještajima pripremljenim nakon obrnutog stjecanja. Razlog tome je što vlasnici zakonskog povezanog subjekta koji ne razmjenjuju svoje glavničke instrumente za glavničke instrumente zakonske matice imaju udio samo u rezultatu i neto imovini zakonskog povezanog subjekta, a ne u rezultatu i neto imovini subjekta nastalog spajanjem. Prema tome, svi vlasnici zakonske matice, bez obzira na to da je zakonska matica stečeno subjekt, imaju udio u rezultatu i neto imovini spojenog subjekta.
- B11 Zbog toga što su imovina i obveze zakonskog povezanog subjekta priznate i mjerene u konsolidiranim financijskim izvještajima po knjigovodstvenoj vrijednosti prije spajanja, manjinski udio odražava manjinski proporcionalni udio dioničara u knjigovodstvenoj vrijednosti neto imovine prije spajanja zakonskog ovisnog subjekta.

Zarade po dionici

- B12 Kao što je navedeno u točki B7(c), struktura kapitala koja se pojavljuje u konsolidiranim financijskim izvještajima pripremljena u skladu s obrnutim stjecanjem odražava strukturu kapitala zakonske matice, uključujući glavničke instrumente izdane od strane zakonske matice prilikom poslovnog spajanja.
- B13 U svrhu izračuna prosječnog ponderiranog stanja broja običnih dionica (nazivnika) tijekom razdoblja u kojem se dogodilo obrnuto stjecanje:
- stanjem broja običnih dionica od početka razdoblja do datuma stjecanja smatra se broj običnih dionica koje je izdala zakonska matica vlasnicima zakonskog povezanog subjekta, i
 - stanjem broja običnih dionica od datuma stjecanja do kraja razdoblja smatra se stvaran broj običnih dionica zakonskog subjekta tijekom razdoblja.
- B14 Osnovne zarade po dionici objavljene za svako komparativno razdoblje prije datuma stjecanja koje su prikazane u

konsolidiranim financijskim izvještajima prema obrnutom stjecanju bit će izračunane dijeljenjem dobiti ili gubitka zakonskog povezanog subjekta koji se odnosi na obične dioničare u svakom od tih razdoblja s brojem običnih dionica izdanim od strane zakonske matice vlasnicima zakonskog povezanog subjekta u obrnutom stjecanju.

- B15 Izračuni prikazani u točkama B13 i B14 pretpostavljaju da nije bilo promjena u broju izdanih običnih dionica zakonskog povezanog subjekta tijekom tih komparativnih razdoblja i tijekom razdoblja od početka razdoblja u kojem se dogodilo obrnuto stjecanje do datuma stjecanja. Izračun zarada po dionici bit će odgovarajuće usklađen da bi se uzeo u obzir utjecaj promjene u broju izdanih običnih dionica zakonskog povezanog subjekta tijekom tih razdoblja.

Raspored troška poslovnog spajanja

- B16 Ovaj MSFI zahtijeva da stjecatelj prizna nematerijalnu imovinu obveze i nepredvidive obveze stečenog subjekta koje udovoljavaju važnim kriterijima priznavanja po fer vrijednosti na datum stjecanja. U svrhu raspoređivanja troška poslovnog spajanja, stjecatelj treba koristiti sljedeće vrijednosti kao fer vrijednosti:
- za financijske instrumente kojima se trguje na aktivnom tržištu stjecatelj treba upotrebljavati tržišne vrijednosti;
 - za financijske instrumente kojima se ne trguje na aktivnom tržištu stjecatelj treba upotrebljavati procijenjene vrijednosti koje uzimaju u obzir elemente kao što su omjeri cijena i zarada, prinos dividendi i očekivane stope rasta komparativnih instrumenata subjekata sa sličnim osobinama;
 - za potraživanja, povoljnije ugovore i ostalu nematerijalnu imovinu stjecatelj treba primjenjivati sadašnju vrijednost iznosa koji će biti primljeni, određenu po odgovarajućoj tekućoj kamatnoj stopi, umanjenu za odbitke za nenaplatu i troškove naplate, ako je potrebno. Međutim, diskontiranje se ne zahtijeva za kratkoročna potraživanja, povoljne ugovore i ostalu nematerijalnu imovinu kad razlika između nominalnog i diskontiranog iznosa nije značajna;
 - za zalihe:
 - za gotove proizvode i trgovačku robu stjecatelj treba primjenjivati prodajne cijene umanjene za: (1) zbroj troškova prodaje, i (2) razuman dodatak na zaradu za napor prodaje stjecatelja temeljen na zaradi za slične gotove proizvode i trgovačku robu,
 - za proizvodnju u tijeku stjecatelj treba primjenjivati prodajne cijene gotovih proizvoda umanjene za: (1) zbroj troškova dovršenja, (2) troškove prodaje, i (3) razuman dodatak na zaradu za napor dovršenja i prodaje temeljen na zaradi za slične gotove proizvode i trgovačku robu, i
 - za sirovine i materijal stjecatelj treba primjenjivati tekući trošak zamjene;
 - za zemljište i zgrade stjecatelj treba primjenjivati tržišne cijene;
 - za postrojenja i opremu stjecatelj treba primjenjivati tržišne cijene, obično utvrđene procjenom. Ako ne postoji tržišni dokaz o fer vrijednosti zbog posebne prirode postrojenja i opreme i imovina se rijetko prodaje, osim kao dio neprekinutog poslovanja, stjecatelj će moguće trebati procijeniti fer vrijednost koristeći

prihodovnu metodu ili metodu zamjenskog amortiziranog troška;

- (g) za nematerijalnu imovinu stjecatelj treba odrediti fer vrijednost;
- (i) u odnosu na aktivno tržište kao što je definirano u MRS-u 38, *Nematerijalna imovina*, ili
- (ii) ako ne postoji aktivno tržište, na osnovi kojeg odražava iznose koje bi stjecatelj platio za imovinu u transakciji pred pogodbom između poznatih i voljnih strana, na temelju najbolje dostupne informacije (vidjeti MRS 38 za daljnje smjernice u određivanju fer vrijednosti nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju);
- (h) za neto potraživanja i obveze prema zaposlenima za definirane planove davanja zaposlenima stjecatelj treba upotrebljavati sadašnju vrijednost definiranih obveza prema zaposlenima umanjenu za fer vrijednost bilo kojeg planiranog potraživanja. Međutim, imovina se priznaje samo do iznosa do kojeg je vjerojatno da će biti raspoloživa stjecatelju u obliku povrata iz plana ili smanjenja budućih doprinosa;
- (i) za poreznu imovinu i obveze stjecatelj treba upotrebljavati iznos poreznog prihoda koji proizlazi iz poreznog gubitka ili obveze poreza u odnosu na prihod ili gubitak u skladu s MRS-om 12, *Porez na prihod*, procijenjenog od strane spojenog subjekta. Porezna imovina ili obveze se određuju nakon uzimanja u obzir poreznih učinaka ponovnog mjerenja po fer vrijednosti određive imovine, obveza i potencijalnih obveza i nije diskontirana;
- (j) za obveze prema dobavljačima i slične obveze, dugoročne kredite, obračunane troškove i ostale obveze stjecatelj treba upotrebljavati sadašnju vrijednost iznosa koji će biti plaćen u podmirivanju obveza određenih po odgovarajućim kamatnim stopama. Međutim, nije potrebno diskontiranje kratkoročnih obveza kada razlika između nominalnog i diskontiranog iznosa nije značajna;
- (k) za teške ugovore i ostale određive obveze stečenog subjekta stjecatelj treba upotrebljavati sadašnju vrijednost iznosa koji će biti plaćeni u podmirivanju obveza utvđenih po odgovarajućim kamatnim stopama;
- (l) za nepredvidive obveze stečenog subjekta stjecatelj treba upotrebljavati iznose koje bi zaračunala treća strana za te nepredvidive obveze. Takav iznos treba odražavati sva očekivanja o mogućim novčanim tokovima a ne jedan najvjerojatniji ili očekivani minimalan ili maksimalan novčani tok.
- B17 Neke od gore navedenih smjernica zahtijevaju da se fer vrijednost procijeni pomoću metoda sadašnje vrijednosti. Ako se smjernica za određeno imovina ne odnosi na upotrebu metoda sadašnje vrijednosti, takve metode se mogu koristiti u procjeni fer vrijednosti tog sredstva.

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 4 Ugovori o osiguranju

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-a je specificiranje financijskog izvještavanja ugovora o osiguranju od strane subjekta koji izdaje takve

ugovore (u MSFI-u opisan kao *osiguravatelj*) dok Odbor ne dovrši drugu fazu svojeg projekta u vezi ugovora o osiguranju. Ovaj MSFI posebice zahtijeva:

- (a) ograničena poboljšanja u računovodstvu ugovora o osiguranju od strane osiguravatelja,
- (b) objavljivanje koje identificira i objašnjava iznose u financijskim izvještajima osiguravatelja proizišle iz ugovora o osiguranju i pomaže korisnicima tih financijskih izvještaja pri razumijevanju tih iznosa, vremena i nesigurnosti budućih novčanih tokova koji nastaju vezano uz ugovore o osiguranju.

DJELOKRUG

2. Subjekt će primijeniti ovaj MSFI na:
- (a) ugovore o osiguranju (uključujući *ugovore o reosiguranju*) koje izdaje i ugovore o reosiguranju koje drži,
- (b) financijske instrumente koje izdaje s *obilježjima diskrecione participacije* (vidi točku 35). MSFI 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje* zahtijeva objavljivanje financijskih instrumenata, uključujući financijske instrumente koji sadrže takva obilježja.
3. Ovaj MSFI ne odnosi se na ostale aspekte računovodstva osiguravatelja, poput računovodstva financijske imovine koju drži i financijskih obveza koje izdaje osiguravatelj (vidi MRS 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* i MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*), osim u prijelaznim odredbama u točki 45.
4. Subjekt ovaj MSFI neće primijeniti na:
- (a) garancijama za proizvode izdanih izravno od strane proizvođača, dilera ili trgovca na malo (vidi MRS 18, *Prihodi* i MRS 37, *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*),
- (b) imovinu poslodavca i obveze poslodavca vezane uz primanja obuhvaćena primanjima zaposlenih (vidi MRS 19, *Primanja zaposlenih* i MSFI 2, *Plaćanje temeljeno na dionicama*) i obvezama za mirovine prikazanim u sklopu definiranih mirovinskih planova (vidi MRS 26, *Računovodstvo i izvještavanje o mirovinskim planovima*),
- (c) ugovorna prava i obveze koji zavise o budućoj upotrebi, ili pravu na upotrebu, nefinancijskih stavki (npr. naknade po licencama, autorska prava, nepredvidiva plaćanja po najmu, i sl.), kao i najmoprimčevu garanciju ostatka vrijednosti ugrađenu u financijski najam (vidi MRS 17, *Najmovi*, MRS 18, *Prihodi* i MRS 38, *Nematerijalna imovina*),
- (d) financijske garancije u koje subjekt ulazi ili koje zadržava prilikom prijenosa financijske imovine ili financijskih obveza unutar djelokruga MRS-a 39 na drugu stranu, bez obzira na to da li ta financijska garancija opisana kao financijska garancija, akreditiv ili ugovor o osiguranju (vidi MRS 39),
- (e) iznose potraživanja i obveza čiji konačni iznos ovisi o nekom budućem događaju u poslovnoj kombinaciji (nepredvidiva obveza ili potraživanje za ponudu?) u poslovnom spajanju (vidi MSFI 3, *Poslovna spajanja*),
- (f) *izravne ugovore o osiguranju* koje drži subjekt (tj. izravne ugovore o osiguranju u kojima je subjekt *imatelj police*). Međutim, *cedent* će primijeniti ovaj MSFI na ugovore o reosiguranju koje drži.
5. Kako bi se olakšalo snalaženje ovaj MSFI opisuje subjekte koji izdaju ugovore o osiguranju kao osiguravatelji, neovisno

o tome da li se izdavatelj smatra osiguravateljem za zakonske ili nadzorne svrhe.

6. Ugovor o reosiguranju je vrsta ugovora o osiguranju. U skladu s tim, sve vezano za ugovore o osiguranju u ovom MSFI-u vrijedi i za ugovore o reosiguranju.

Ugrađeni derivati

7. MRS 39 zahtijeva od subjekata razdvajanje nekih ugrađenih derivativa od njihovog nederivativnog osnovnog ugovora nositelja, njihovo mjerenje po fer vrijednosti i uključivanje promjena njihove fer vrijednosti u dobit ili gubitak. MRS 39 se primjenjuje za derivate ugrađene u ugovore o osiguranju osim u slučaju kad je i sam ugrađeni derivativ ugovor o osiguranju.
8. Kao iznimku od zahtjeva u MRS-u 39, osiguravatelj ne treba odvajati, i mjeriti po fer vrijednosti, opciju imatelja police da otkupi ugovor o osiguranju za fiksni iznos (ili za iznos koji se temelji na fiksnom iznosu i kamatnoj stopi), čak i u slučaju kad se izvršna cijena opcije razlikuje od knjigovodstvene vrijednosti pripadajuće osnovne obveze iz osiguranja. Međutim, zahtjev u MRS-u 39 vrijedi za put opciju ili opciju otkupa za gotovinu ugrađenu u ugovor o osiguranju u slučaju kad se otkupna cijena mijenja u skladu s promjenama određene financijske varijable (poput indeksa cijena dionica ili roba), ili određene nefinancijske varijable koja nije specifična za ugovornu stranu. Nadalje, taj zahtjev također vrijedi kad je imateljeva mogućnost realizacije put opcije ili opcije otkupa za gotovinu uvjetovana upravo promjenom neke takve varijable (npr. put opcija koja se može realizirati ako tržišni indeks cijena dosegne određenu razinu).
9. Točka 8. jednako tako vrijedi i za opciju otkupa financijskog instrumenta koji sadrži obilježja diskrecione participacije.

Izdvajanje depozitnih komponenti

10. Neki ugovori o osiguranju sadrže uz osiguravateljnu komponentu i *depozitnu komponentu*. U nekim slučajevima, od osiguravatelja se zahtijeva ili mu se dopušta *izdvajanje* tih dviju komponenti:
- (a) izdvajanje se zahtijeva ako su zadovoljeni sljedeći uvjeti:
- (i) osiguravatelj može izmjeriti depozitnu komponentu (uključujući sve ugrađene otkupne opcije) zasebno (tj. bez uzimanja u obzir osiguravateljne komponente).
- (ii) računovodstvena politika osiguravatelja ne zahtijeva priznavanje svih obveza i prava proisteklih iz depozitne komponente;
- (b) izdvajanje je dopušteno, ali ne i zahtijevano, ako osiguravatelj može izmjeriti depozitnu komponentu odvojeno kao u (a) (i) ali mu njegove računovodstvene politike nalažu da prizna sva prava i obveze proistekle iz depozitne komponente, neovisno o temelju na kojemu se mjere ta prava i obveze;
- (c) izdvajanje je zabranjeno u slučaju kad osiguravatelj ne može odvojeno izmjeriti depozitnu komponentu kao u (a)(i).
11. Slijedi primjer slučaja kad računovodstvene politike osiguravatelja ne zahtijevaju priznavanje svih obveza proisteklih iz depozitne komponente. Cedent prima naknadu za gubitke od reosiguravatelja ali ugovor ga obvezuje da vrati naknadu u narednim godinama. Ta obveza proizlazi iz depozitne komponente. Ako bi cedentova računovodstvena politika dopuštala priznavanje naknade kao prihoda bez priznavanja pripadajuće obveze, izdvajanje je nužno.
12. Kako bi razdvojio ugovor, osiguravatelj će:
- (a) primijeniti ovaj MSFI na osiguravateljnu komponentu,
- (b) primijeniti MRS 39 na depozitnu komponentu.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Privremena izuzeća od primjene drugih MSFI-a

13. Točke 10.-12. MRS-a 8, *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika* specificiraju kriterije koje subjekt treba koristiti prilikom razvijanja računovodstvenih politika u slučaju kada se niti jedan MSFI posebno ne primjenjuje na neku stavku. Međutim, ovaj MSFI izuzima osiguravatelja od primjene tih kriterija na računovodstvene politike za:
- (a) ugovore o osiguranju koje izdaje (uključujući pripadajuće troškove pribave i pripadajuću nematerijalnu imovinu, poput onih opisanih u točkama 31. i 32).
- (b) ugovore o reosiguranju koje drži.
14. Unatoč tome, ovaj MSFI ne izuzima osiguravatelja od nekih implikacija kriterija navedenih u točkama 10-12 iz MRS-a 8. Točnije, osiguravatelj:
- (a) neće priznati kao obvezu rezervacije za moguće buduće štete, ako te štete proizlaze iz ugovora o osiguranju koji ne postoji na datum izvještavanja (poput rezervacija za katastrofalne štete i rezervi za kolebanje šteta),
- (b) provoditi će *test adekvatnosti obveza* opisan u točkama 15.-19,
- (c) će ukinuti obvezu iz osiguranja (ili dio obveze po osnovi osiguranja) iz izvještaja o financijskom položaju kad, i samo kad, ona prestane postojati – tj. kad je obveza određena u ugovoru isplaćena ili otkazana ili istekla,
- (d) neće prebijati:
- (i) *imovinu iz reosiguranja* s odgovarajućom obvezom iz osiguranja,
- (ii) *prihod ili rashod* po osnovi ugovora o reosiguranju sa prihodom ili rashodom od odgovarajućeg ugovora o osiguranju;
- (e) razmotrit će da li njegova imovina iz reosiguranja ima umanjenje vrijednosti (vidi točku 20.).

Test adekvatnosti obveza

15. **Osiguravatelj će na svaki datum izvještavanja procijeniti adekvatnost priznatih obveza iz osiguranja, i to koristeći tekuće procjene budućih novčanih tokova iz ugovora o osiguranju. Ukoliko ta procjena pokaže da je knjigovodstvena vrijednost obveza iz osiguranja (umanjenih za odgovarajuće odgođene troškove pribave i odgovarajuću nematerijalnu imovinu, poput onih razmotrenih u točkama 31. i 32.) neadekvatan u odnosu na procijenjene buduće novčane tokove, razlika se u cijelosti priznaje u dobit ili gubitak.**
16. Ukoliko osiguravatelj primjeni test adekvatnosti obveze koji zadovoljava navedene minimalne uvjete, ovaj MSFI ne nameće nikakve dodatne uvjete. Minimalni uvjeti koje je potrebno zadovoljiti jesu sljedeći:
- (a) Test uzima u obzir tekuće procjene svih ugovorenih novčanih gotovinskih tokova i povezanih novčanih gotovinskih tokova poput ovisnih troškova obrade šteta, kao i novčanih gotovinskih tokova nastalih kao rezultat ugrađenih opcija i garancija;
- (b) Ako test pokaže kako je obveza neadekvatna, razliku u cijelosti treba priznati u dobit ili gubitak.

17. Ukoliko računovodstvene politike osiguravatelja ne zahtijevaju test adekvatnosti obveza koji zadovoljava minimalne uvjete navedene u točki 16, osiguravatelj će:
- (a) odrediti knjigovodstvenu vrijednost dotične obveze iz osiguranja* umanjenu za sljedeće knjigovodstvene vrijednosti:
 - (i) bilo koje povezane odgođene troškove pribave,
 - (ii) bilo koju povezanu nematerijalnu imovinu, poput one stečene poslovnom kombinacijom ili prijenosom portfelja (vidi točke 31. i 32.). Međutim, povezana imovina iz reosiguranja ne uzima se u obzir iz razloga što ju osiguravatelj zasebno obračunava (vidi točku 20.);
 - (b) odrediti je li iznos opisan pod (a) manji od knjigovodstvene vrijednosti potrebnog kad bi dotična obveza iz osiguranja bila unutar djelokruga MRS-a 37 *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*. Ako je manji, osiguravatelj će priznati čitavu razliku u dobit ili gubitak i umanjiti knjigovodstvenu vrijednost povezanih odgođenih troškova pribave ili povezanu nematerijalnu imovinu ili povećati knjigovodstvenu vrijednost dotične obveze iz osiguranja.
18. Ukoliko osiguravateljev test adekvatnosti obveze zadovoljava minimalne uvjete navedene u točki 16, test se primjenjuje na kumulativnoj razini navedenoj u testu. Ukoliko test adekvatnosti obveze ne zadovoljava minimalne navedene uvjete, usporedba opisana u točki 17 učinit će se na razini portfelja ugovora koji su podložni razmjerno sličnim rizicima i kojima se zajednički upravlja kao jedinstvenim portfeljem.
19. Iznos opisan u točki 17 (b) (tj. rezultat primjene MRS-a 37) odražavat će buduće prinose na ulaganja (vidi točke 27.-29.) ako, i samo ako, iznos opisan u točki 17 (a) također odražava te prinose.

Umanjenje vrijednosti imovine iz reosiguranja

20. Ako je cedentovoj imovini iz reosiguranja umanjena vrijednost, cedent će shodno tome smanjiti njezinu knjigovodstvenu vrijednost i priznati umanjenje vrijednosti u dobit ili gubitak. Umanjenje vrijednosti imovine iz reosiguranja provodi se ako i samo ako:
- (a) postoje objektivni dokazi, kao rezultat događaja nakon početnog priznavanja imovine iz reosiguranja, da cedent neće primiti sve iznose koji mu pripadaju na temelju ugovora,
 - (b) taj događaj ima na pouzdan način mjerljiv utjecaj na iznose koje će cedent primiti od reosiguravatelja.

Promjene računovodstvenih politika

21. Točke 22.-30. odnose se na promjene učinjene od strane osiguravatelja koji već koriste MSFI-e kao i na promjene učinjene od strane osiguravatelja koji primjenjuje MSFI-e po prvi put.
22. **Osiguravatelj može promijeniti računovodstvene politike za ugovore o osiguranju ako, i samo ako, promjena čini financijske izvještaje značajnijima i ne manje pouzdanim za potrebe korisnika u pogledu njihova donošenja ekonomskih odluka, ili više značajnima i ne manje pouzdanim i za te iste potrebe. Osiguravatelj će procjenjivati značajnost i pouzdanost po kriterijima iz MRS-a 8.**
23. Kako bi opravdao promjene računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju, osiguravatelj će pokazati da je promjena približila njegove financijske izvještaje kriterijima iz MRS-a 8, no promjena ne mora dovesti do potpune sugla-

snosti sa spomenutim kriterijima. Sljedeća konkretna pitanja razmatrana su kako slijedi:

- (a) tekuće kamatne stope (točka 24.);
- (b) nastavak postojeće prakse (točka 25.);
- (c) opreznost (točka 26.);
- (d) budući prinosi na ulaganja (točke 27.-29.);
- (e) računovodstvo u sjeni (točka 30.).

Tekuće tržišne kamatne stope

24. Osiguravatelju se dopušta, ali se ne zahtijeva, promjena računovodstvenih politika kako bi naknadno mjerenje određenih obveza iz osiguranja* odražavalo tekuće tržišne kamatne stope i priznavanje promjena u tim obvezama u dobit ili gubitak. U to vrijeme, mogu se također donijeti računovodstvene politike koje zahtijevaju ostale tekuće procjene i pretpostavke za određene obveze. Izbor u ovom točki dopušta osiguravatelju promjenu računovodstvene politike za određene obveze, bez dosljedne primjene te politike za sve slične obveze, kako bi MRS 8 inače zahtijevao. Ukoliko osiguravatelj odredi obveze za ovaj izbor, on će nastaviti koristiti tekuće tržišne kamatne stope (i, ako je primjenjivo, ostale tekuće procjene i pretpostavke) dosljedno u svim razdobljima za sve te obveze dok se ne podmiri.

Nastavak postojeće prakse

25. Osiguravatelj može nastaviti koristiti sljedeće prakse, no uvođenje bilo koje od njih ne zadovoljava točku 22:
- (a) mjerenje obveza iz osiguranja na nediskontiranoj osnovi,
 - (b) mjerenje ugovornih prava na buduće naknade za upravljanje ulaganjima po iznosu koji nadilazi njihovu fer vrijednost izračunanu usporedbom s tekućim naknadama koje naplaćuju ostali tržišni sudionici za slične usluge. Moguće je da je fer vrijednost na početku tih ugovornih prava jednaka plaćenim troškovima nastanka, osim ako su buduće naknade za upravljanje ulaganjima i povezani troškovi izvan okvira onih na tržištu.
 - (c) korištenje različitih računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju (i povezanu odgođene troškove pribave i povezanu nematerijalnu imovinu) podružnica, osim kako to dopušta točka 24. Ukoliko te računovodstvene politike nisu jedinstvene, osiguravatelj ih može promijeniti ako ta promjena ne dovodi do daljnje diverzifikacije u računovodstvenim politikama te ako zadovoljava ostale uvjete navedene u ovom MSFI-u.

Opreznost

26. Osiguravatelj ne mora mijenjati računovodstvene politike za ugovore o osiguranju kako bi eliminirao prekomjernu opreznost. Međutim, ukoliko osiguravatelj već mjeri ugovore o osiguranju uz dostatnu opreznost, ne treba uvoditi dodatnu opreznost.

Budući prinosi na ulaganja

27. Osiguravatelj ne treba mijenjati računovodstvene politike za ugovore o osiguranju kako bi eliminirao buduće prinose na ulaganja. Međutim, postoji pretpostavka koju je moguće argumentirati pobiti da će financijski izvještaji osiguravatelja postati manje značajnima i pouzdanim ako se donese računovodstvena politika koja odražava buduće prinose na ulaganja u mjerenju ugovora o osiguranju, osim ako ti prinosi utječu na ugovorna plaćanja. Dva primjera računovodstvenih politika koje odražavaju te prinose jesu:

- (a) korištenje diskontne stope koja odražava procijenjeni povrat na imovinu osiguravatelja.
- (b) projiciranje povrata na tu imovinu po procijenjenoj stopi povrata, diskontiranje tih projiciranih povrata po drugačijoj stopi i uključivanje rezultata u mjerenje obveze.
28. Osiguravatelj može argumentirano prevladati pretpostavku koja se može opovrgnuti opisanu u točki 27. ako, i samo ako, ostale komponente promjene u računovodstvenoj politici povećavaju značajnost i pouzdanost njegovih financijskih izvještaja u dovoljnoj mjeri da prevagnu nad utjecajem smanjenja značajnosti i pouzdanosti prouzrokovanog uključivanjem budućih prinosa na ulaganja. Pretpostavimo, na primjer, da postojeće računovodstvene politike osiguravatelja za ugovore o osiguranju uključuju pretjerano oprezne pretpostavke postavljene na početku i diskontnu stopu propisanu od strane regulatora bez izravnog pozivanja na tržišne uvjete, i zanemaruje neke ugrađene opcije i garancije. Osiguravatelj može postići veću značajnost i ne manju pouzdanost svojih financijskih izvještaja prelaskom na sveobuhvatnu investitoru orijentiranu osnovicu računovodstva koja je široko korištena i uključuje:
- (a) tekuće procjene i pretpostavke,
- (b) razumnu (ali ne i pretjerano opreznu) korekciju koja odražava rizik i nesigurnost,
- (c) mjerenja koja obuhvaćaju i intrinzičnu i vremensku vrijednost ugrađenih opcija i garancija,
- (d) tekuću tržišnu diskontnu stopu, čak i ako ta diskontna stopa odražava procjenu povrata na imovinu osiguravatelja.
29. U nekim pristupima mjerenju, diskontna stopa se koristi pri utvrđivanju sadašnje vrijednosti buduće marže profita. Ta marža profita se potom raspoređuje različitim razdobljima uz pomoć formule. U tim pristupima, diskontna stopa utječe na mjerenje obveze samo neizravno. Posebice, upotreba manje adekvatne diskontne stope ima ograničen ili nikakav učinak na početno mjerenje obveze. Međutim, u drugim pristupima, diskontna stopa izravno određuje mjerenje obveze. U jednom od takvih slučajeva, iz razloga što uvođenje na imovinu orijentirane diskontne stope ima značajniji utjecaj, malo je vjerojatno da će osiguravatelj moći argumentirano prevladati pretpostavku koja se može opovrgnuti opisanu u točki 27.

Računovodstvo u sjeni

30. U nekim računovodstvenim modelima, realizirani dobiti ili gubici imovine osiguravatelja imaju izravan učinak na mjerenje nekih ili svih njegovih (a) obveza iz osiguranja, (b) povezanih odgođenih troškova pribave, i (c) povezane nematerijalne imovine, poput onih opisanih u točkama 31. i 32. Osiguravatelju se dopušta, ali se ne zahtijeva, promjena računovodstvene politike na način da priznata ali nerealizirana dobit ili gubitak na imovinu utječe na ta mjerenja na isti način kao što utječe realizirana dobit ili gubitak. Povezana korekcija obveze iz osiguranja (ili odgođenih troškova pribave ili nematerijalne imovine) se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ako, i samo ako, su i nerealizirani dobiti ili gubici priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit. Ova se praksa ponekad naziva »računovodstvo u sjeni«.

Ugovori o osiguranju stečeni putem poslovnih spajanja ili prijenosom portfelja

31. Kako bi bio u skladu s MSFI 3 *Poslovna spajanja*, osiguravatelj će, na dan pribave, preuzete obveze iz osiguranja i

stečenu imovinu iz osiguranja pribavljenu putem poslovne kombinacije mjeriti po fer vrijednosti. Međutim, osiguravatelju se dopušta, ali se ne zahtijeva, upotreba proširene prezentacije koja razdvaja fer vrijednost stečenih ugovora o osiguranju na dvije komponente:

- (a) obveza izmjerena u skladu s računovodstvenim politikama osiguravatelja za ugovore o osiguranju koje izdaje,
- (b) nematerijalna imovina, koja predstavlja razliku između (i) fer vrijednosti stečenih ugovornih osiguravateljskih prava i preuzetih osiguravateljskih obveza i (ii) iznosa opisanog pod (a). Naknadno mjerenje ove imovine će biti u skladu sa mjerenjem povezane obveze iz osiguranja,
32. Osiguravatelj koji stječe portfelj ugovora o osiguranju može koristiti proširenu prezentaciju opisanu u točki 31,
33. Nematerijalna imovina opisana u točkama 31 i 32 je isključena iz djelokruga MRS-a 36, *Umanjenje imovine* i MRS-a 38, *Nematerijalna imovina*. Međutim, MRS 36, i MRS 38 se odnose na popise kupaca i odnose s kupcima odražavajući očekivanja budućih ugovora koji nisu dio ugovornih prava iz osiguranja i ugovornih obveza iz osiguranja koje su postojale na datum poslovne kombinacije ili prijenosa portfelja.

Obilježja diskrecijske participacije

Obilježja diskrecijske participacije u ugovorima o osiguranju

34. Neki ugovori o osiguranju sadrže obilježje diskrecijske participacije kao i *zajamčeni element*. Izdavatelj takvog ugovora:
- (a) može, ali ne mora, priznati zajamčeni element odvojeno od obilježja diskrecijske participacije. Ako ih osiguravatelj ne prizna odvojeno, klasificirat će cjelokupan ugovor kao obvezu. Ako ih osiguravatelj klasificira odvojeno, klasificirat će zajamčeni element kao obvezu;
- (b) će, ako prizna obilježje diskrecijske participacije odvojeno od zajamčenog elementa, klasificirati to obilježje bilo kao obvezu, bilo kao odvojenu komponentu kapitala. Osiguravatelj može razdvojiti to obilježje u komponentu obveze i glavničnu komponentu koristeći dosljednu računovodstvenu politiku za to razdvajanje. Osiguravatelj neće klasificirati tu komponentu kao prijelaznu kategoriju koja nije obveza niti kapital;
- (c) može priznati sve primljene premije kao prihod bez razdvajanja dijela koji se odnosi na komponentu kapitala. Promjene, koje proizlaze zajamčenog elementa i dijela obilježja diskrecijske participacije klasificiranog kao obveze priznaju se u dobit ili gubitak. Ako su dio ili sva obilježja diskrecijske participacije klasificirani kao kapital, dio dobiti ili gubitka može se pripisati tom obilježju (na isti način kao što se dio može pripisati manjinskim interesima). Osiguravatelj će priznati dio dobiti ili gubitka pripisan bilo kojoj glavničnoj komponenti obilježja diskrecijske participacije kao raspodjelu dobiti ili gubitka, a ne kao rashod ili prihod (vidi MRS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*);
- (d) će, ako ugovor sadrži ugrađeni derivativ unutar djelokruga MRS-a 39, primijeniti MRS 39 na taj ugrađeni derivativ;
- (e) će, u svim pogledima koji nisu opisani u točkama 14.-20. i 34(a)-(d), nastaviti koristiti postojeće računovodstvene politike za takve ugovore, osim ukoliko ne promijeni računovodstvene politike na način koji je u skladu sa točkama 21-30.

Obilježja diskrecijske participacije u financijskim instrumentima

35. Zahtjevi iz točke 34 također se odnose i na financijske instrumente koji sadrže obilježja diskrecijske participacije. Dodatno:
- (a) ako osiguravatelj klasificira čitavo obilježje diskrecijske participacije kao obvezu, primjenjivat će test adekvatnosti obveza iz točke 15.-19. na cijeli ugovor (tj. na zajamčeni element i obilježje diskrecijske participacije). Osiguravatelj ne treba odrediti iznos koji bi proizašao iz primjene MRS-a 39 na zajamčeni element.
 - (b) ako osiguravatelj klasificira dio ili sva ta obilježja kao zasebnu komponentu kapitala, obveza priznata za cijeli ugovor neće biti manja od iznosa koji bi proizašao iz primjene MRS-a 39 na zajamčeni element. Taj iznos će uključivati intrinzičnu vrijednost opcije otkupa ugovora, ali ne treba uključivati njezinu vremensku vrijednost ako točka 9. izuzima tu opciju od mjerenja po fer vrijednosti. Osiguravatelj ne treba objaviti iznos koji bi proizašao iz primjene MRS-a 39 na zajamčeni element, niti treba izdvojeno prezentirati taj iznos. Nadalje, osiguravatelj ne treba odrediti taj iznos ako je jasno da je ukupno priznata obveza viša;
 - (c) iako su ti ugovori financijski instrumenti, osiguravatelj može nastaviti priznavati premije za te ugovore kao prihod i priznavati kao rashod povećanje knjigovodstvene vrijednosti obveze koje slijedi.
 - (d) iako su ti ugovori financijski instrumenti, osiguravatelj koji primjenjuje točku 20 (b) MSFI-a 7 na ugovore s obilježjima diskrecijske participacije će objaviti ukupne rashode priznate u dobiti ili gubitku, ali ne treba izračunati navedene rashode od kamata primjenom metode efektivne kamatne stope.

OBJAVLJIVANJE

Objašnjenje priznatih iznosa

36. **Osiguravatelj će objaviti informacije koje identificira i objasniti iznose proistekle iz ugovora o osiguranju u svojim financijskim izvještajima.**
37. Kako bi bio u skladu s točkom 36, osiguravatelj će objaviti:
- (a) računovodstvene politike za ugovore o osiguranju i povezanu imovinu, obveze, prihode i rashode;
 - (b) priznatu imovinu, obveze, prihode i rashode (i, ako prezentira izvješće o novčanom toku koristeći direktnu metodu, novčane tokove) proizišle iz ugovora o osiguranju. Nadalje, ako je osiguravatelj cedent, objavit će:
 - (i) dobitke i gubitke priznate u dobit ili gubitak po osnovi kupovine reosiguranja, i
 - (ii) ako cedent odgađa i amortizira dobitke i gubitke po osnovi kupovine reosiguranja, amortizaciju za razdoblje i preostale neamortizirane iznose na početku i na kraju razdoblja;
 - (c) proces korišten za određivanje pretpostavki koje imaju najveći utjecaj na mjerenje priznatih iznosa opisanih pod (b). Kad je to praktično, osiguravatelj će također kvantificirati objavu tih pretpostavki;
 - (d) učinak promjena pretpostavki korištenih za mjerenje imovine iz osiguranja i obveza iz osiguranja, zasebno prikazujući učinak svake promjene koja značajno utječe na financijske izvještaje;

- (e) usklađivanje promjena u obvezama iz osiguranja, imovini iz reosiguranja i, ako ih ima, povezanih odgođenih troškova pribave.

Iznos, vrijeme i neizvjesnost novčanih tokova

38. **Osiguravatelj će objaviti informacije koje pomažu korisnicima pri razumijevanju iznosa, vremena i neizvjesnosti budućih novčanih tokova ugovora o osiguranju.**
39. Kako bi bio skladu s točkom 38, osiguravatelj će objaviti:
- (a) Ciljeve, politike i aktivnosti u upravljanju rizicima proizašlim iz ugovora o osiguranju i metode za upravljanje tim rizicima.
 - (b) (brisan)
 - (c) informacije o *riziku osiguranja* (za prije i poslije umanjenja rizika za reosiguranje od strane reosiguravatelja), uključujući informacije o:
 - (ii) osjetljivosti na rizik osiguranja,
 - (iii) koncentraciji rizika osiguranja, uključujući opis kako menadžment utvrđuje koncentraciju i opis zajedničkih karakteristika različitih koncentracija (primjerice, po vrsti osiguravajućeg događaja, zemljopisnog položaja ili valute
 - (iii) usporedbi stvarnih i prethodno procijenjenih šteta (tj. razvoju šteta). Objava o razvoju šteta će ići unatrag do razdoblja kad je najranija značajna šteta, za koju još uvijek nisu izvjesni iznos i vrijeme isplate, nastala, ali ne treba ići unatrag više od deset godina. Osiguravatelj ne treba objaviti ove informacije o štetama za koje je neizvjesnost o iznosu i vremenu isplate obično riješena unutar godine dana;
 - (d) informacije o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku koje bi točke 31.-34. MSFI-a 7 zahtijevao da su ugovori o osiguranju unutar djelokruga MSFI-a 7. Ali:
 - (i) osiguravatelj ne treba objaviti analizu dospijeća koja se zahtijeva točkom 39 (a) MSFI-a 7 ako umjesto toga objavi informacije o procijenjenom vremenu neto izdataka koji proizlaze iz priznavanja obveza iz osiguranja
 - (ii) ako osiguravatelj koristi alternativne metode upravljanja osjetljivošću na tržišne uvjete, kao što je analiza ugrađene vrijednosti, može koristiti tu analizu osjetljivosti kako bi udovoljio zahtjevima točke 40 (a) MSFI-a 7. Takav će osiguravatelj također objaviti informacije iz točke 41 MSFI-a 7.
 - (e) informacije o izloženosti tržišnom riziku koji proizlazi iz ugrađenih derivativa sadržanih u nederivativnom osnovnom ugovoru o osiguranju ako se od osiguravatelja ne zahtijeva, i ako on to ne čini, mjerenje ugrađenih derivativa po fer vrijednosti.
- 39A. Kako bi bio skladu s točkom 39(c)(i), osiguravatelj će objaviti ili (a) ili (b) kako slijedi:
- (a) analizu osjetljivosti koja će pokazati kako bi utjecale na dobit ili gubitak realno moguće promjene u relevantnoj varijabli rizika na kraju izvještajnog razdoblja da su se dogodile; korištene metode i pretpostavke u izradi analize osjetljivosti; i sve promjene korištenih metoda i pretpostavki koje su se dogodile u odnosu na prethodno razdoblje. Ali, ako osiguravatelj koristi alternativne metode upravljanja osjetljivošću na tržišne uvjete, kao što je analiza ugrađene vrijednosti, može udovoljiti ovim zahtjevima tako što će objaviti te alter-

nativne analize osjetljivosti i informacije zahtijevane točkom 41 MSFI-a 7.

- (b) kvalitativne podatke o osjetljivosti, i informaciju uvjeta i okolnostima iz ugovora o osiguranju koje imaju značajan utjecaj na iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova osiguravatelja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

40. Prijelazna rezerva iz točke 41. – 45. primjenjuje se i na subjekte koji već primjenjuju MSFI-e prilikom prve primjene ovog MSFI-a i na subjekte koji ih po prvi put primjenjuju,
41. Subjekt će primjenjivati ovaj MSFI od godišnjeg razdoblja koje počinje na ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Raniji početak primjene se preporučuje. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI za ranije razdoblje, taj podatak će objaviti.
- 41A. **Ugovor o financijskoj garanciji (izmjene i dopune MRS-a 39 i MSFI-a 4), objavljenih u kolovozu 2005. godine, izmjene i dopune točaka 4(d), B18 (g) i B19(f). subjekt će primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja započinju na ili nakon 1. siječnja 2006. godine. Ranija primjena se potiče.** Ako subjekt primijeni te izmjene i dopune na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti i primijeniti povezane izmjene i dopune MRS-a 39 i MRS-a 32 u istim razdobljima.
- 41B. MRS-om 1 (izmijenjen 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenja i nadopunjava točka 30. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.

Objavljivanje

42. Subjekt ne treba primjenjivati zahtjeve za objavljivanje iz ovog MSFI-a za usporedne informacije koje se odnose na godišnja razdoblja započeta prije 1. siječnja 2005. godine, osim za objave zahtijevane u točki 37 (a) i (b) o računovodstvenim politikama i priznatoj imovini, obvezama, prihodima i rashodima (i novčanim tokovima u slučaju korištenja direktne metode).
43. Ako je nepraktično primjenjivati pojedini zahtjev iz točke 10.-35. za usporedne informacije koje se odnose na godišnja razdoblja započeta prije 1. siječnja 2005., subjekt će objaviti taj podatak. Primjena testa adekvatnosti obveze (točke 15.-19.) na takve usporedne informacije može ponekad biti nepraktična, ali je mala vjerojatnost nepraktičnosti primjene ostalih zahtjeva iz točke 10.-35. na takve usporedne podatke. MRS 8 pojašnjava izraz »nepraktično«.
44. Prilikom primjene točke 39(c)(iii), subjekt ne treba objaviti informacije o razvoju šteta nastalih u razdoblju ranijem od pet godina prije kraja prve financijske godine u kojoj se koristi ovaj MSFI. Nadalje, ako je nepraktično, kad subjekt po prvi put primjenjuje ovaj MSFI, pripremiti informaciju o razvoju šteta koje su se zbile prije početka najranijeg razdoblja za koje subjekt predstavlja potpune usporedne informacije koje su u skladu s ovim MSFI-em, subjekt će objaviti taj podatak.

Prenamjena financijske imovine

45. Kada osiguravatelj mijenja svoje računovodstvene politike za ugovore o osiguranju, dopušta se, ali se ne zahtijeva, reklasifikacija neke ili sve financijske imovine kao »po fer vrijednosti kroz račun dobiti ili gubitka«. Reklasifikacija je dopuštena ako osiguravatelj mijenja računovodstvene po-

litike kada po prvi put primjenjuje ovaj MSFI i ako je to omogućava naknadna promjena politike dopuštena u točki 22. Reklasifikacija je promjena računovodstvene politike i primjenjuje se MRS 8.

DODATAK A.

Definirani pojmovi

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja

Cedent	Imatelj police po ugovoru o reosiguranju.
Depozitna komponenta	Ugovorna komponenta koja se ne obračunava kao derivativ po MRS-u 39 a bila bi unutar djelokruga MRS-a 39 da je zaseban instrument.
Ugovor o direktnom osiguranju	Ugovor o osiguranju koji nije ugovor o reosiguranju.
Obilježje diskrecijske participacije	Ugovorno pravo na primitak, uz zajamčene pogodnosti , dodatnih pogodnosti: <ul style="list-style-type: none"> (a) za koje je vjerojatno da će činiti značajan dio ukupnih ugovornih pogodnosti. (b) za koje izdavatelj po ugovoru ima diskreciono pravo odrediti im iznos ili vrijeme davanja; i (c) ugovorno se temelje na: <ul style="list-style-type: none"> (i) obilježjima određene skupine ugovora ili određene vrste ugovora. (ii) ostvarenim i/ili neostvarenim povratima na ulaganja u određenu skupinu imovine koju drži izdavatelj; ili (iii) dobiti ili gubitku društva, fonda ili drugog subjekta koji izdaje ugovor.
Fer vrijednost	Iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.
Ugovor o financijskoj garanciji	Ugovor koji obvezuje izdavatelja na isplatu ugovorene naknade imatelju za gubitke koji su nastali jer ugovorni dužnik nije o dospjeću platio, u skladu sa originalnim ili izmijenjenim uvjetima dužničkog instrumenta.
Financijski rizik	Rizik moguće buduće promjene jedne ili više određenih kamatnih stopa, cijena financijskih instrumenata, cijene roba, tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa ili neke druge varijable, pod uvjetom da u slučaju nefinancijske varijable ona nije specifična za strane u ugovoru.
Zajamčene pogodnosti	Plaćanja ili druge pogodnosti na koje određeni imatelj police ili ulagatelj ima bezuvjetno pravo koje ne podliježe ugovornom diskrecijskom pravu izdavatelja.
Zajamčeni element	Obveza isplate zajamčenih pogodnosti , uključena u ugovor koji sadrži obilježje diskrecijske participacije .
Imovina iz osiguranja	Neto ugovorna prava osiguravatelja prema ugovoru o osiguranju .

Ugovor o osiguranju	Ugovor po kojem jedna osoba (osiguravatelj) prihvaća značajan rizik osiguranja od druge osobe (imatelja police) prihvaćajući nadoknaditi štetu imatelju police ako određen neizvjestan budući događaj (osigurani događaj) bude imao negativni učinak za imatelja police. (Vidi Dodatak B za upute o ovoj definiciji).
Obveza iz osiguranja	Neto ugovorna obveza osiguravatelja prema ugovoru o osiguranju .
Rizik osiguranja	Rizik, osim financijskog rizika , prenesen s imatelja ugovora na izdavatelja.
Osigurani događaj	Neizvjestan budući događaj koji je pokriven ugovorom o osiguranju i stvara rizik osiguranja.
Osiguravatelj	Osoba koja po ugovoru o osiguranju ima obvezu nadoknaditi štetu imatelju police ako nastupi osigurani događaj .
Test adekvatnosti obveze	Procjena je li potrebno povećati knjigovodstvenu vrijednost neke obveze iz osiguranja (ili smanjiti knjigovodstvena vrijednost odgovarajućih odgođenih troškova pribave ili odgođavajuće nematerijalne imovine) temeljena na pregledu budućih novčanih tokova.
Imatelj police	Osoba koja ima pravo na naknadu štete po ugovoru o osiguranju ako nastupe osigurani događaji .
Imovina iz reosiguranja	Cedentova neto ugovorna prava iz ugovora o reosiguranju .
Ugovor o reosiguranju	Ugovor o osiguranju kojeg je zaključio jedan osiguravatelj (reosiguravatelj) radi kompenziranja gubitaka drugom osiguravatelju (cedentu) nastalih po osnovi jednog ili više ugovora koje je zaključio cedent.
Reosiguravatelj	Osoba koja prema ugovoru o reosiguranju ima obvezu nadoknaditi štetu cedentu ako nastupi osigurani događaj .
Razdvajanje (cijepanje)	Obračunavanje komponenti ugovora kao odvojenih ugovora.

DODATAK B

Definicija ugovora o osiguranju

Ovaj Dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

B1 Ovaj Dodatak daje smjernice za razumijevanje definicije ugovora o osiguranju u Dodatku A te se osvrće na sljedeću problematiku:

- (a) pojam »neizvjestan budući događaj« (točke B2-B4);
- (b) isplate u naravi (točke B5-B7);
- (c) rizik osiguranja i ostali rizici (točke B8-B17);
- (d) primjeri ugovora o osiguranju (točke B18-B21);
- (e) značajni rizik osiguranja (točke B22-B28); i
- (f) promjene u razini rizika osiguranja (točke B29-B30).

Neizvjestan budući događaj

B2 Neizvjesnost (ili rizik) suština je ugovora o osiguranju. U skladu s tim, najmanje jedno od sljedećeg je neizvjesno kod sklapanja na početku ugovora o osiguranju:

- (a) hoće li doći do *osiguranog događaja*;

- (b) kada će do njega doći;
- (c) koliko će osiguravatelj trebati platiti ako do njega dođe.

B3 U nekim ugovorima o osiguranju, osigurani događaj je otkriće gubitka tijekom ugovornog razdoblja, čak i ako je gubitak uzrokovan događajem koji se zbio prije početka ugovora. U drugim ugovorima o osiguranju, osigurani događaj je događaj koji se zbio tijekom ugovornog razdoblja, čak i ako je rezultirajući gubitak otkriven tek nakon završetka ugovornog razdoblja.

B4 Neki ugovori o osiguranju pokrivaju događaje koji su se već zbili, ali čiji je financijski učinak još uvijek neizvjestan. Primjer je ugovor o reosiguranju koji pokriva izravnog osiguravatelja od nepovoljnog učinka razvoja štete već prijavljenih od strane imatelja polica. U takvim ugovorima, osigurani događaj je otkrivanje konačnih troškova tih šteta.

Isplate u naravi

B5 Neki ugovori o osiguranju zahtijevaju ili dopuštaju isplatu u naravi. Primjer je kad osiguravatelj zamijeni ukradeni predmet izravno, umjesto isplate imatelju police.

Drugi primjer je kad osiguravatelj koristi vlastite bolnice i medicinsko osoblje kako bi pružio medicinske usluge pokrivene ugovorima.

B6 Neki ugovori za usluge s fiksnim naknadama u kojima razina usluge ovisi o neizvjesnom događaju odgovaraju definiciji ugovora o osiguranju u ovom MSFI-u ali nisu regulirani kao ugovor o osiguranju u nekim državama. Jedan primjer je ugovor o održavanju u kojem se pružatelj usluge obvezuje popraviti određenu opremu nakon što se pokvari. Usluga s fiksnom naknom se temelji na očekivanom broju kvarova, ali je neizvjesno hoće li se određeni stroj pokvariti. Kvar opreme nepovoljno utječe na njegova vlasnika i ugovor kompenzira vlasnika (u naravi, a ne u novcu).

Drugi primjer je ugovor o usluzi pomoći pri kvaru automobila u kojima se pružatelj usluge obvezuje, za fiksnu godišnju naknadu, pružiti pomoć prilikom kvara automobila na cesti ili odvući automobil u obližnju garažu. Ovakav ugovor mogao bi zadovoljiti definiciju ugovora o osiguranju čak i u slučaju ako pružatelj usluge nije obvezan izvršiti popravke ili zamijeniti dijelove.

B7 Primjena MSFI-ja na ugovore opisane u točki B6 nije ništa teža nego primjena MSFI-ja koja bi bila primjenjiva kad bi takvi ugovori bili izvan djelokruga ovog MSFI-a:

- (a) Nisu vjerojatne značajne obveze za kvarove i lomove koji su se već zbili;

- (b) Primijeni li se MRS 18 *Prihodi*, pružatelj usluge priznao bi prihod u skladu sa stupnjem dovršenosti (i podložan drugim određenim drugim kriterijima). Taj pristup je također primjenjiv u sklopu ovog MSFI-a, koji dopušta pružatelju usluge (i) nastavak korištenja postojećih računovodstvenih politika za te ugovore osim ako uključuju praksu zabranjenu u točki 14. i (ii) poboljšanje računovodstvenih politika ako je to dopušteno u točkama 22.-30.

- (c) Pružatelj usluge razmatra da li je trošak ispunjavanja ugovorne obveze pružanja usluge veći od unaprijed primljenog prihoda. Kako bi to učinio, primjenjuje test adekvatnosti obveza opisan u točkama 15-19 ovog MSFI-a. Ako se ovaj MSFI ne bi primjenjivao na te ugovore, pružatelj usluge bi primjenjivao MRS 37 *Re-*

zerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina kako bi ustanovio jesu li ugovori nepovoljni po njega;

- (d) Za te ugovore, zahtjevi za objavljivanje u ovom MSFI-u vjerojatno neće dodatno utjecati na objavljivanja koja zahtijevaju drugi MSFI-a.

Razlika između rizika osiguranja i ostalih rizika

- B8 Definicija ugovora o osiguranju odnosi se na rizik osiguranja, koji MSFI definira kao rizik, osim kao *financijski rizik*, prenesen s imatelja ugovora na izdavatelja. Ugovor koji izlaže izdavatelja financijskom riziku bez značajnog rizika osiguranja nije ugovor o osiguranju.
- B9 Definicija financijskog rizika u Dodatku A uključuje popis financijskih i nefinancijskih varijabli. Taj popis uključuje nefinancijske varijable koje nisu karakteristične za pojedinu osobu u ugovoru, poput pokazatelja gubitaka uzrokovanih potresom u određenoj regiji ili pokazatelja temperatura u određenom gradu. Popis isključuje nefinancijske varijable koje su karakteristične za osobu ugovora, poput pojavljivanja ili nepojavljivanja požara koji oštećuje ili uništava imovinu te osobe. Nadalje rizik promjena u fer vrijednosti nefinancijske imovine nije financijski rizik ako fer vrijednost odražava ne samo promjene u tržišnim cijenama te imovine (financijska varijabla) nego i stanje određene nefinancijske imovine u posjedu osobe ugovora (nefinancijska varijabla). Na primjer ako garancija preostale vrijednosti određenog automobila izlaže jamca riziku promjena fizičkog stanja automobila, taj rizik je rizik osiguranja, a ne financijski rizik.
- B10 Neki ugovori izlažu izdavatelja financijskom riziku povrh značajnog rizika osiguranja. Na primjer mnogi ugovori o životnom osiguranju jamče i najnižu stopu povrata imateljima polica (kreirajući financijski rizik) te obećavaju naknadu u slučaju smrti koja ponekad znatno prekoračuje saldo računa imatelja police (kreirajući rizik osiguranja u obliku rizika smrtnosti). Takvi ugovori su ugovori o osiguranju.
- B11 Prema nekim ugovorima osigurani događaj pokreće plaćanje iznosa povezanog s indeksom cijena. Takvi ugovori su ugovori o osiguranju u slučaju ako plaćanje zavisno o osiguranom događaju može biti značajno. Na primjer, anuitet ugovora po doživljenju povezan s indeksom troškova života prenosi rizik osiguranja jer se plaćanje pokreće neizvjesnim događajem – opstanak anuitetnog osiguranika. Poveznica s indeksom cijena je ugrađeni derivativ, ali također prenosi rizik osiguranja. Ako je nastali prijenos rizika osiguranja značajan, ugrađeni derivativ zadovoljava definiciju ugovora o osiguranju te u tom slučaju ne mora biti mjereno prema fer vrijednosti (vidi točku 7. ovog MSFI-a).
- B12 Definicija ugovora o osiguranju odnosi se na rizik koji osiguravatelj prihvaća od imatelja police. Drugim riječima, rizik osiguranja je već postojeći rizik prenesen s imatelja police na osiguravatelja. Prema tome, novi rizik kreiran ugovorom nije rizik osiguranja.
- B13 Definicija ugovora o osiguranju odnosi se na nepovoljan utjecaj na imatelja police. Definicija ne ograničava plaćanje osiguravatelja na iznos jednak financijskom učinku nepovoljnog događaja. Na primjer definicija ne isključuje pokrivenost na principu »novo za staro« koja imatelju police plaća dovoljno da bi se omogućila zamjena stare oštećene imovine novom imovinom. Na sličan način definicija ne ograničava plaćanje prema ugovoru o životnom osiguranju s rokom na financijski gubitak koji su pretrpjeli članovi obitelji pokojnika niti sprječava plaćanje unaprijed određenih iznosa za

kvantificiranje gubitka uzrokovanog smrću ili nesretnim slučajem.

- B14 Neki ugovori zahtijevaju plaćanje ako se pojavi određeni neizvjestan događaj, ali ne zahtijevaju nepovoljan utjecaj na imatelja police kao preduvjet za plaćanje. Takav ugovor nije ugovor o osiguranju bez obzira ako imatelj koristi ugovor kako bi smanjio naglašenu izloženost riziku. Na primjer, ako imatelj koristi derivativ da bi zaštitio nefinancijsku varijablu uzajamno povezanu s novčanima tokovima iz imovine subjekta, derivativ nije ugovor o osiguranju jer plaćanje nije uvjetovano nepovoljnim utjecajem na imatelja smanjenjem novčanih tokova iz imovine. Obratno definicija ugovora o osiguranju odnosi se na neizvjestan događaj za koji nepovoljan utjecaj na imatelja police predstavlja ugovorni preduvjet za plaćanje. Taj ugovorni preduvjet ne zahtijeva od osiguravatelja da istražuje je li događaj stvarno uzrokovao nepovoljan utjecaj, ali dozvoljava osiguravatelju da osporava plaćanje ako smatra da je događaj uzrokovao nepovoljan utjecaj.
- B15 Rizik isteka ili stalnosti (tj. rizik da će druga strana otkazati ugovor prije ili kasnije nego što je izdavatelj očekivao kod određivanja premije ugovora) nije rizik osiguranja jer plaćanje prema drugoj strani ne zavisi o neizvjesnom budućem događaju koji nepovoljno utječe na drugu stranu. Slično, rizik troška (tj. rizik neočekivanih povećanja administrativnih troškova povezanih s održavanjem ugovora, a ne radije nego troškova povezanih s osiguranim događajima) nije rizik osiguranja jer neočekivano povećanje troškova ne utječe nepovoljno na drugu stranu.
- B16 Stoga ugovor koji izlaže izdavatelja riziku isteka, riziku stalnosti ili riziku troška nije ugovor o osiguranju osim ako izdavatelja također izlaže i riziku osiguranja. Međutim, ako izdavatelj tog ugovora smanjuje taj rizik korištenjem drugog ugovora kako bi prenio dio tog rizika na drugu osobu, drugi ugovor izlaže tu drugu osobu riziku osiguranja.
- B17 Osiguravatelj može prihvatiti značajan rizik osiguranja od imatelja police samo ako je osiguravatelj subjekt odvojen od imatelja police. U slučaju uzajamnog osiguranja zajednički se prihvaća rizik od svakog imatelja police te se taj rizik udružuje. Iako imatelji polica zajednički snose taj udruženi rizik u svojem svojstvu vlasnika, ipak je subjekt za uzajamno osiguranje prihvatio rizik koji je suština ugovora o osiguranju.
- Primjeri ugovora o osiguranju**
- B18 Primjeri ugovora koji predstavljaju ugovore o osiguranju ako je prijenos rizika osiguranja značajan su sljedeći:
- osiguranje od krađe ili oštećenja imovine,
 - osiguranje obveze proizvođača, profesionalne odgovornosti, građanske odgovornosti ili pravnih troškova,
 - životno osiguranje i unaprijed plaćeni pogrebni planovi (iako je smrt izvjesna, neizvjesno je kada će smrt nastupiti ili, za neke vrste životnog osiguranja, hoće li smrt nastupiti unutar razdoblja pokrivenog osiguranjem),
 - anuiteti ugovora po doživljenju i mirovine (tj. ugovori koji pružaju nadoknadu za neizvjestan budući događaj – doživljenje osiguranika anuitetnog osiguranja ili umirovljenika – kako bi osiguraniku anuitetnog osiguranja ili umirovljeniku pomogla u održavanju danog životnog standarda na koji bi inače nepovoljno utjecalo njegovo ili njezino doživljenje),
 - osiguranje od invaliditeta i zdravstveno osiguranje,

- (f) jamstva, osiguranje poslodavca od pronevjere namještenika garancije, za dobro izvršenje posla i garancije za licitacije (tj. ugovori koji pružaju nadoknadu ako druga osoba ne ispuni ugovornu obvezu, na primjer obveza izgradnje zgrade),
- (g) kreditno osiguranje koje osigurava određena plaćanja za nadoknađivanje gubitka imatelju, koji nastaje jer određeni dužnik nije izvršio plaćanje po dospijeću prema izvornim ili promijenjenim uvjetima dužničkog instrumenta. Ovakvi ugovori mogu imati različite pravne oblike, poput financijske garancije, akreditiva, derivativnog proizvoda koji pokriva nemogućnost podmirenja obveze ili ugovora o osiguranju. Međutim, ovi su ugovori izvan djelokruga ovog MSFI-a ako je subjekt ušao u njih ili ih zadržao prenoseći na drugu osobu financijsku imovinu ili financijske obveze koje su unutar djelokruga MRS-a 39 (vidi točku 4(d)),
- (h) garancije proizvoda. Garancije proizvoda izdane od druge osobe za dobra prodana od strane proizvođača, distributera ili trgovca su unutar djelokruga ovog MSFI-a. Međutim garancije proizvoda izdane izravno od proizvođača, distributera ili trgovca izvan su njegovog djelokruga jer se nalaze unutar djelokruga MRS-a 18 *Prihodi* i MRS-a 37 *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*;
- (i) osiguranje vlasništva (tj. osiguranje od otkrivanja nedostataka u vlasništvu zemlje koji nisu bili očigledni prilikom pisanja ugovora o osiguranju). U tom slučaju osigurani događaj je otkrivanje nedostatka u vlasništvu, a ne nedostatak sam po sebi;
- (j) podrška pri putovanjima (tj. ošteta u novcu ili naravi imateljima polica za pretrpjele gubitke za vrijeme putovanja). Točke B6 i B7 raspravljaju o nekim ugovorima ove vrste;
- (k) Obveznice vezane uz katastrofalne događaje koje omogućuju buduće umanjene isplate kapitala, kamate ili oboje, ako određeni događaj nepovoljno utječe na izdavatelja obveznice (osim ako određeni događaj ne stvara značajan rizik osiguranja, na primjer promjena kamatne stope ili tečaja);
- (l) osiguravateljski swapovi i ostali ugovori koji zahtijevaju isplatu temeljenu na promjenama klime, geološkim ili ostalim fizičkim varijablama koje su karakteristične za osobu u ugovoru;
- (m) ugovori o reosiguranju.
- B19 U nastavku su navedeni primjeri predmeta koji nisu ugovori o osiguranju:
- (a) ugovori o ulaganjima koji imaju pravni oblik ugovora o osiguranju ali ne izlažu osiguravatelja značajnom riziku osiguranja, na primjer ugovori o životnom osiguranju u kojima osiguravatelj ne snosi nikakav značajni rizik smrtnosti (takvi ugovori su neosiguravateljni financijski instrumenti ili uslužni ugovori, vidi točke B20 i B21);
- (b) ugovori koji imaju pravni oblik osiguranja, ali prebacuju sav značajni rizik osiguranja natrag na imatelja police putem neopozivih i prisilnih mehanizama koji korigiraju buduća plaćanja imatelja police kao izravnu posljedicu osiguranih gubitaka, na primjer neki financijski ugovori o reosiguranju ili neke skupine ugovora (poput ugovora koji su inače neosiguravateljni financijski instrumenti ili uslužni ugovori, vidi odlomke B20 i B21);
- (c) samo-osiguranje, drugim riječima zadržavanje rizika koji je mogao biti pokriven osiguranjem (nema ugovora o osiguranju jer nema dogovora s drugom stranom);
- (d) ugovori (poput ugovora o kockanju) koji zahtijevaju plaćanje ako se dogodi određeni nesigurni budući događaj, ali ne zahtijevaju, kao ugovorni preduvjet za plaćanje, da događaj nepovoljno utječe na imatelja police. Međutim, ovo ne isključuje određivanje prethodno utvrđene isplate kako bi se kvantificirao gubitak uzrokovan određenim događajem poput smrti ili nesreće (također vidi točka B13);
- (e) derivati koji izlažu jednu osobu financijskom riziku, ali ne riziku osiguranja, jer zahtijevaju od osobe isplatu temeljenu jedino na promjenama u jednoj ili više određenih kamatnih stopa, cijena financijskih instrumenata, cijena dobara, tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditnih rejtinga ili kreditnih indeksa ili ostalih varijabli, uz uvjet da u slučaju nefinancijske varijable, varijabla nije specifična za osobu u ugovoru (vidi MRS 39);
- (f) ugovor o financijskoj garanciji (ili akreditivu, derivativnom proizvodu koji pokriva nemogućnost podmirenja obveze ili kreditni ugovor o osiguranju kredita) koji zahtijeva plaćanja, čak i ako osiguravatelj nije priznao gubitak od neplaćanja dužnika u roku (vidi MRS 39);
- (g) ugovori koji zahtijevaju plaćanje na temelju klimatske, geološke ili druge fizičke varijable koja nije karakteristična za osobu u ugovoru (poznati kao vremenski derivati).
- (h) obveznice vezane uz katastrofalne događaje koje omogućuju buduće umanjene isplate kapitala, kamate ili oboje na temelju klimatske, geološke ili druge fizičke varijable koja nije specifična za osobu u ugovoru.
- B20 Ako ugovori opisani u točki B19 stvaraju financijsku imovinu ili obvezu, oni su unutar djelokruga MRS-a 39. Uz ostalo, ovo znači da osoba u ugovoru koristi ono što se ponekad zove depozitno računovodstvo, koje uključuje:
- (a) jedna osoba priznaje primljenu ponudu kao financijsku obvezu umjesto kao prihod.
- (b) druga osoba priznaje plaćenu ponudu kao financijsku imovinu umjesto kao rashod.
- B21 Ako ugovori opisani u točki B19 ne stvaraju financijsku imovinu ili financijske obveze, primjenjuje se MRS 18. Po MRS-u 18, prihod povezan s transakcijom koja uključuje pružanje usluge priznaje se sukladno stupnju dovršenosti transakcije ako se ishod transakcije može pouzdano utvrditi.
- Značajni rizik osiguranja**
- B22 Ugovor je ugovor o osiguranju samo ako njime dolazi do prijenosa značajnog rizika osiguranja. Točke B8-B21 raspravljaju o riziku osiguranja. Naredne točke raspravljaju o procjeni je li rizik osiguranja značajan.
- B23 Rizik osiguranja je značajan ako, i samo ako, osigurani događaj može dovesti do osiguravateljeve isplate značajnih dodatnih pogodnosti u bilo kojem slučaju, isključujući slučajeve koji nisu komercijalne prirode (tj. nemaju zamjetan učinak na ekonomske karakteristike transakcije). Ako bi značajne dodatne pogodnosti bile plative u slučajevima koji imaju komercijalnu prirodu, uvjet iz prethodne rečenice mogao bi biti zadovoljen čak i ako je osigurani događaj

iznimno malo vjerojatan ili čak ako je očekivana sadašnja vrijednost (ponderirana vjerojatnošću) zavisnih novčanih tokova manji dio očekivane sadašnje vrijednosti svih ostalih ugovornih novčanih tokova.

B24 Dodatne pogodnosti opisane u točki B23 odnose se na iznose koji nadilaze one koji bi bili plativi da se nikakav osigurani događaj nije zbio (isključujući slučajeve koji nisu komercijalne prirode). Ti dodatni iznosi uključuju troškove obrade upravljanja štetom i troškovima procjene štete, ali isključuju:

- (a) gubitak sposobnosti naplate budućih usluga od imatelja police. Na primjer, kod životnog osiguranja vezanom za ulaganja, smrt imatelja police znači da osiguravatelj više ne može obavljati uslugu upravljanja ulaganjem i naplaćivati naknadu za to. Međutim, taj ekonomski gubitak za osiguravatelja ne odražava rizik osiguranja, jednako kao što menadžer uzajamnog fonda ne preuzima rizik osiguranja u vezi moguće smrti klijenta. Iz tog razloga, potencijalni gubitak mogućnosti naplate naknade za upravljanje ulaganjima u budućnosti nije relevantan za procjenu visine rizika osiguranja koji se prenosi ugovorom;
- (b) odricanje od naknada kod smrti koje bi se redovno naplatile prilikom otkaza ili otkupa. S obzirom da je ugovor stvorio te naplate, odricanje od njih ne kompenzira imatelja police za prethodno već postojeći rizik. Iz toga slijedi da one nisu relevantne za procjenu visine rizika osiguranja koji se prenosi ugovorom.
- (c) plaćanje uvjetovano događajem koji ne uzrokuje značajan gubitak imatelju ugovora. Na primjer, uzmimo u obzir ugovor koji zahtijeva od osiguravatelja isplatu jednog milijuna novčanih jedinica ako imovina pretrpi fizičko oštećenje koje uzrokuje značajan ekonomski gubitak od jedne novčane jedinice imatelju. U ovom ugovoru, imatelj prenosi osiguravatelju značajni rizik gubitka jedne novčane jedinice. U isto vrijeme, ugovor stvara neosiguravateljni rizik da će izdavatelj trebati platiti 999.999 novčanih jedinica ako se određeni događaj dogodi. Zato što osiguravatelj ne prihvaća značajni rizik osiguranja od imatelja, ovaj ugovor nije ugovor o osiguranju;
- (d) moguće povrate reosiguravatelja. Osiguravatelj ih obračunava zasebno.

B25 Osiguravatelj će procjenjivati značajnost rizika od osiguranja ugovor po ugovor, a ne pozivajući se na kontekst radije nego da se poziva na značajnosti financijskih izvještaja.* Stoga, rizik osiguranja može biti značajan, čak i ako postoji minimalna mogućnost značajnih gubitaka za cijelu skupinu ugovora. Ovo procjenjivanje ugovor po ugovor olakšava klasifikaciju ugovora kao ugovora o osiguranju. Međutim, ako se zna da se relativno homogena skupina malih ugovora često sastoji od ugovora koji svi prenose rizik osiguranja, osiguravatelj ne treba istraživati svaki pojedini ugovor unutar skupine kako bi identificirao nekoliko nederivativnih ugovora koji prenose beznačajan rizik osiguranja.

B26 Iz točaka B23-B25 proizlazi da ako ugovor plaća naknadu za smrt koja nadilazi obvezu isplate po doživljenju, ugovor jest ugovor o osiguranju osim ako je dodatna naknada za smrt beznačajna (u kontekstu pojedinog ugovora a ne čitave skupine ugovora). Kao što je navedeno u točki B24(b), odricanje kod smrti otkazivanja ili naplata pri otkupu nije uključeno u ovu procjenu ako ovo odricanje ne kompenzira imatelja police za prethodno već postojeći rizik. Slično tome, anuitetni ugovor koji plaća redovite iznose za ostatak života

imatelja police jest ugovor o osiguranju, osim ako su ukupne isplate beznačajne.

B27 Točka B23 odnosi se na dodatne pogodnosti. Te dodatne pogodnosti mogu sadržavati zahtjev za raniju isplatu pogodnosti ako ranije dođe do osiguranog događaja i isplata nije korigirana za vremensku vrijednost novca. Primjer je doživotno osiguranje za fiksni iznos (drugim riječima, osiguranje koje omogućuje fiksnu naknadu za smrt kadgod imatelj police premine, bez datuma isteka za pokriće). Sigurno je da će imatelj police preminuti, ali datum smrti nije poznat. Osiguravatelj će pretrpjeti gubitak na te pojedinačne ugovore za imatelje polica koji preminu ranije, čak i ako nema gubitka po cjelokupnoj skupini ugovora.

B28 Ako je ugovor o osiguranju razdvojen na depozitnu komponentu i osiguravateljnu komponentu, značajnost prijenosa rizika osiguranja se procjenjuje u odnosu na osiguravateljnu komponentu. Značajnost rizika osiguranja prenesena ugrađenim derivativom procjenjuje se u odnosu na ugrađeni derivativ.

Promjene u razini rizika osiguranja

B29 Neki ugovori ne prenose rizik osiguranja na izdavatelja kod sklapanja ugovora u početku, iako ga kasnije prenose. Na primjer, uzmite u obzir ugovor koji omogućuje određeni prinos na ulaganje i uključuje opciju imatelju police da iskoristi primitke od ulaganja po dospijanju za kupovinu anuiteta po doživljenju po tekućim anuitetskim ratama naplaćenim od strane osiguravatelja drugim novim uplatiteljima kad imatelj police iskoristi opciju. Ugovor ne prenosi rizik osiguranja na izdavatelja dok opcija nije iskorištena, jer osiguravatelj slobodno može odrediti cijenu anuiteta na osnovi koja odražava rizik osiguranja prenesen u tom trenutku na osiguravatelja. Međutim, ako ugovor određuje anuitetne rate (ili temelj za njihovo određivanje), ugovor prenosi rizik osiguranja na osiguravatelja pri samom sklapanju u početku.

B30 Ugovor koji zadovoljava uvjete za ugovor o osiguranju ostaje ugovor o osiguranju dok sva prava i obveze nisu poništene ili istekle.

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 5

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-ja je odrediti računovodstveni tretman imovine namijenjene za prodaju, i objavljivanje i prezentaciju prestanka poslovanja. Konkretno, MSFI zahtijeva:

- (a) mjerenje imovine koja udovoljava kriterijima klasifikacije kao namijenjena za prodaju po nižoj vrijednosti između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjenom za troškove prodaje, i prestanak obračuna amortizacije takve imovine; i
- (b) odvojeno prezentiranje imovine koja udovoljava kriterijima klasifikacije kao namijenjena za prodaju u izvještaju o financijskom položaju, i odvojeno prezentiranje rezultata od prestanka poslovanja u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

DJELOKRUG

2. Klasifikacijski i prezentacijski zahtjevi ovog MSFI se primjenjuju na svu priznatu *dugotrajnu imovinu** i na *sve grupe za otuđenje* subjekta. Zahtjevi za mjerenje u ovom MSFI-u

primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu i grupe za otuđenje (kao što je navedeno u točki 4.), osim na imovinu navedenu u točki 5. koja će se i dalje mjeriti u skladu s navedenim standardom.

3. Imovina klasificirana kao dugotrajna u skladu s MRS-om 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja* ne smije se reklasificirati kao kratkotrajna imovina dok ne udovolji kriterijima klasifikacije kao namijenjena prodaji u skladu s ovim MSFI. Imovina u razredu koji bi subjekt inače smatrao dugotrajnom, koja je kupljena isključivo s namjerom da se preproda ne smije se klasificirati kao kratkotrajna dok nije u skladu s kriterijima koji je određuju za prodaju u skladu s ovim MSFI.
4. Ponekad subjekt otuđuje grupu imovine, moguće s direktno povezanim obvezama, zajedno u jednoj transakciji. Takva grupa za otuđenje može biti grupa jedinica koje stvaraju novac, jedna jedinica koja stvara novac ili dio jedinice koja stvara novac. Grupa može uključivati bilo koju imovinu ili obvezu subjekta, uključujući kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu točkom 5. od zahtjeva mjerenja ovog MSFI-a. Ako je dugotrajna imovina, u okviru zahtjeva za mjerenje ovog MSFI, dio grupe za otuđenje, zahtjevi za mjerenje ovog MSFI se odnosi na cijelu grupu, tako da se grupa vrednuje po nižoj između knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Zahtjevi za mjerenje pojedinačne imovine i obveza unutar grupe za otuđenje su doneseni u točkama 18, 19. i 23.
5. Odredbe ovog MSFI-a* koje se odnose na mjerenje, ne odnose na sljedeću imovinu, koja je pokrivena propisanim Standardima, ili kao pojedinačna imovina ili kao dio grupe za otuđenje:
 - (a) odgođena porezna imovina (MRS 12, *Porez na dobit*).
 - (b) imovina koja nastaje u okviru primanjima zaposlenih (MRS 19, *Primanja zaposlenih*),
 - (c) financijska imovina u okviru MRS-a 39, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.
 - (d) dugotrajna imovina koja se mjeri po fer vrijednosti u skladu sa MRS-om 40, *Investicijska imovina*,
 - (e) dugotrajna imovina koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu sa MRS-om 41, *Poljoprivreda*,
 - (f) ugovorna prava u ugovoru o osiguranju kao što je definirano u MSFI 4, *Ugovori o osiguranju*.

Klasifikacija dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) u namijenjenu prodaju

6. Subjekt treba klasificirati dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) kao namijenjenu za prodaju ako će njena knjigovodstvena vrijednost biti uglavnom nadoknađena putem prodaje radije nego stalnim korištenjem.
7. Da bi to bio slučaj, imovina (ili grupa za otuđenje) mora biti raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju, po uvjetima koji su česti i uobičajeni za prodaju takve imovine (ili grupe za otuđenje) i njena prodaja mora biti *vrlo vjerojatna*.
8. Za prodaju koja je vrlo vjerojatna, prikladna razina menadžmenta mora imati plan za prodaju imovine (ili grupe za otuđenje) i aktivni program za pronalaženje kupca i ispunjenje plana. Nadalje, imovina (ili grupa za otuđenje) se mora aktivno nuditi za prodaju po cijeni koja je prihvatljiva u relaciji s njenom sadašnjom fer vrijednošću. Nadalje, prodaja bi se trebala dovršiti unutar jedne godine od datuma klasifikacije

- 8A. Subjekt koji se obvezao na plan prodaje koji uključuje gubitak kontrole nad ovisnim subjektom, dužan je svu imovinu i sve obveze tog ovisnog subjekta razvrstati kao namijenjene prodaji ako su ispunjeni kriteriji iz točke 7.-8., bez obzira da li će nakon prodaje zadržati manjinski interes u tom subjektu.
9. Događaji ili okolnosti mogu produžiti razdoblje za dovršenje prodaje preko jedne godine. Produženje razdoblja potrebnog da bi se završila prodaja ne isključuje imovinu (ili grupu za otuđenje) od klasificiranja kao one koja je namijenjena za prodaju ako je odgoda uzrokovana događajima ili okolnostima izvan kontrole subjekta i postoji dovoljno dokaza da će subjekt ostati u skladu s planom prodaje imovine (ili grupe za otuđenje). Ovo će biti slučaj kada su postignuti uvjeti iz Dodatka B.
10. Transakcije prodaje uključuju promjenu dugotrajne imovine za drugu dugotrajnu imovinu kada promjena ima komercijalan sadržaj u skladu s MRS-om 16, *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
11. Kada subjekt stječe dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) isključivo s ciljem naknadne prodaje, treba klasificirati dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) kao namijenjenu prodaji po datumu nabave samo ako je u skladu sa jednogodišnjim zahtjevom iz točka 8. (osim ako je dozvoljeno točkom 9.) i jako je vjerojatno da bilo koji drugi kriteriji u točkama 7. i 8., koji nisu udovoljeni tog datuma, budu udovoljeni unutar kratkog razdoblja nakon nabave (najčešće unutar tri mjeseca).
12. Ako su udovoljeni kriteriji u točkama 7. i 8. poslije datuma izvještajaja o financijskom položaju subjekt ne smije klasificirati dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) kao namijenjenu za prodaju u tim financijskim izvještajima kada su izdani. Međutim, kada su tu kriteriji udovoljeni nakon datuma izvještajaja o financijskom položaju ali prije odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja, subjekt mora objaviti informaciju određenu u točki 41(a), (b) i (d) u bilješkama.

Dugotrajna imovina namijenjena otpisu

13. Subjekt neće klasificirati dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) kao namijenjenu za prodaju ako je namijenjena otpisu.
14. Subjekt neće obračunavati dugotrajnu imovinu koja je trenutno izvan uporabe ako je bila otpisana.

MJERENJE DUGOTRAJNE IMOVINE (ILI GRUPE ZA OTUĐENJE) KLASIFICIRANE KAO NAMIJENJENE PRODAJI

Mjerenje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje)

15. Subjekt treba mjeriti dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) klasificiranu kao namijenjenu za prodaju po nižoj od knjigovodstvene i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.
16. Ako novonabavljena imovina (ili grupa za otuđenje) udovoljava kriterijima da bi se klasificirala kao namijenjena za prodaju (vidjeti točku 11.), primjenjivanje točke 15. će rezultirati u tome da će se imovina (ili grupa za otuđenje) mjeriti po početnom priznavanju po nižoj od knjigovodstvene vrijednosti po kojoj nije bila klasificirana (na primjer, troškovi) i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Stoga, ako je imovina (ili grupa za otuđenje) stečena kao dio poslovn

kombinacije, treba se mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

17. Ako se prodaja očekuje poslije jedne godine, subjekt treba mjeriti troškove prodaje po sadašnjoj vrijednosti. Svako povećanje sadašnje vrijednosti troškova prodaje, koje proizlazi iz protoka vremena, treba biti prikazano u dobiti ili gubitku kao financijski trošak.
18. Odmah prije početne klasifikacije imovine (ili grupe za otuđenje) kao namijenjene za prodaju, knjigovodstvena vrijednost imovine (ili sve imovine i obveza u grupi) treba se mjeriti u skladu s MSFI koji se primjenjuje.
19. Naknadno mjerenje grupe za otuđenje, knjigovodstvene vrijednosti bilo koje imovine ili obveza koje nisu u djelokrugu mjernih zahtjeva ovog MSFI, ali su uključene u grupu za otuđenje namijenjenu za prodaju, treba ponovo mjeriti u skladu sa MSFI koji se koristi prije nego se ponovo mjeri fer vrijednost grupe za otuđenje umanjena za troškove prodaje.

Priznavanje gubitaka od umanjenja i otpisa

20. Subjekt treba priznati gubitak od umanjenja za bilo koji početni ili naknadni djelomični otpis imovine (ili grupe za otuđenje) do fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, do granice u kojoj nije priznat u skladu s točkom 19.
21. Subjekt treba priznati dobitak za bilo koje naknadno povećanje fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje imovine, ali ne u ostatku od kumulativnog gubitka od umanjenja koji je bio priznat ili u skladu s ovim MSFI ili kao prije u skladu s MRS-om 36, *Umanjenje imovine*.
22. Subjekt treba priznati dobitak za bilo koje naknadno povećanje fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje grupe za otuđenje:
 - (a) do granice u kojoj nije priznat u skladu s točkom 19.
 - (b) ali ne u ostatku od kumulativnog smanjenja gubitka koji je bio priznat, ili u skladu s ovim MSFI ili prethodno u skladu s MRS-om 36, u dugotrajnoj imovini koja je unutar djelokruga mjernih zahtjeva ovog MSFI.
23. Gubici od umanjenja (ili neki drugi naknadni dobitak) priznat u grupi za otuđenje će smanjiti (ili povećati) knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine u grupi koja je unutar djelokruga zahtjeva za mjerenje ovog MSFI, u svrhu raspodjele navedene u točki 104 (a) i (b) i 122. od MRS-a (revidirano 2004.).
24. Dobitak ili gubitak koji nije prethodno priznat do datuma prodaje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) treba se priznati u trenutku otuđenja. Zahtjevi koji se odnose na otuđenje su navedeni u:
 - (a) točkama 67-72. od MRS-a 16 (revidirano 2003.) za nekretnine, postrojenja i opremu.
 - (b) točkama 112-117. od MRS-a 38, *Nematerijalna imovina* (revidirano 2004.) za nematerijalnu imovinu.
25. Subjekt će smanjiti vrijednost (ili amortizirati) dugotrajnu imovinu dok je klasificirana kao namijenjena za prodaju dok je dio grupe za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju. Kamate i drugi troškovi svojstveni obvezama grupe za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju će i dalje biti priznavane.

Promjene na planu prodaje

26. Ako je subjekt klasificirao imovinu (ili grupu za otuđenje) kao namijenjenu za prodaju, ali kriteriji iz točaka 7-9. nisu udovoljeni, subjekt će prestati klasificirati imovinu (ili grupu za otuđenje) kao onu koja je namijenjena za prodaju.

27. Subjekt će mjeriti dugotrajnu imovinu koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju (ili prestaje biti uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju) po nižoj od:
 - (a) njene knjigovodstvene vrijednosti prije nego je imovina (ili grupa za otuđenje) bila klasificirana kao namijenjena za prodaju, prilagođena za smanjenje vrijednosti, amortizaciju ili revalorizaciju koja bi bila priznata da imovina (ili grupa za otuđenje) nije bila klasificirana kao namijenjena za prodaju, i
 - (b) njene nadoknadive vrijednosti u trenutku naknadne odluke da se ne prodaje.*
28. Subjekt će uključiti bilo koje potrebno usklađenje u knjigovodstvenoj vrijednosti dugotrajne imovine koja prestaje biti klasificirana kao namijenjena za prodaju u prihodu 5 od kontinuiranih aktivnosti u razdoblju u kojem se ne udovoljava kriterijima iz točaka 7-9. Subjekt će prikazati to usklađenje u istom zaglavlju izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti koji je korišten da bi se prikazala dobit ili gubitak priznat u skladu s točkom 37.
29. Ako subjekt makne pojedinu vrstu imovine ili obveza s grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju, preostale vrste imovine i obveza iz grupe za otuđenje koje su namijenjene za prodaju i dalje će se vrednovati kao grupa samo ako grupa udovoljava kriterijima iz točaka 7-9. U protivnom, preostala dugoročna imovina iz grupe koja pojedinačno udovoljava kriteriju po kojem se svrstava kao namijenjena prodaji vrednovat će se svaka za sebe po knjigovodstvenoj vrijednosti ili tržišnoj vrijednosti na taj dan umanjenoj za troškove, ovisno o tome koja je niža. Bilo koja druga dugotrajna imovina koja ne udovoljava tom kriteriju više neće biti klasificirana kao namijenjena prodaji u skladu s točkom 26.

PREZENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE

30. Subjekt mora prezentirati i objaviti one informacije koje pomažu korisnicima financijskih izvještaja ocjenjivanje financijskih učinaka prestanka poslovanja i otuđenja dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje).

Prezentiranje prestanka poslovanja

31. *Komponenta* jednog subjekta obuhvaća aktivnosti i novčane tijekove koji se mogu jasno, poslovno i za potrebe financijskog izvještavanja, razlučiti od ostalih dijelova subjekta. Drugim riječima, organizacijska komponenta će biti jedinica koja stvara novac ili skupina jedinica koje stvaraju novac, istovremeno namijenjena prodaji.
32. Obustavljena aktivnost je organizacijska komponenta koja niti nije otuđena, niti nije klasificirana kao namijenjena prodaji, a
 - (a) predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja,
 - (b) dijelom je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog područja poslovanja, ili
 - (c) se radi o podružnici, stečenoj isključivo s namjerom preprodaje.
33. Subjekt ima obvezu objaviti:
 - (a) jedinstveni iznos na prednjoj strani računa dobiti i gubitka, koji uključuje sumu:
 - (i) dobiti nakon oporezivanja ili gubitka od prestanka poslovanja, i

- (ii) dobit nakon oporezivanja ili gubitak priznat na temelju svođenja na tržišnu vrijednost umanjenu za troškove prodaje ili na temelju otuđenja imovine ili grupe za otuđenje koja je dijelom obustavljenog poslovanja;
- (b) analizu jedinstvenog iznosa pod (a) u:
- (i) prihode, rashode i dobit prije oporezivanja ili gubitak od obustavljenih aktivnosti;
- (ii) s njima povezani trošak poreza na dobit, kao što zahtijeva točka 81 (h) MRS-a 12;
- (iii) dobit ili gubitak priznat na temelju svođenja na tržišnu vrijednost umanjenu za troškove prodaje ili na temelju otuđenja imovine ili grupe za otuđenje koja je dijelom obustavljenog poslovanja; i
- (iv) s tim povezani trošak poreza na dobit, kao što zahtijeva točka 81 (h) MRS-a 12.

Analiza može biti prezentirana u bilješkama ili na prednjoj strani računa dobiti i gubitka. Ako se prezentira na prednjoj strani računa dobiti i gubitka, prezentirat će se u dijelu koji se odnosi na obustavljene aktivnosti, što znači odvojeno od aktivnosti koje su u tijeku. Analiza nije potrebna za grupe za otuđenje koje se odnose na novostečene podružnice koje zadovoljavaju kriterij da ih se razvrsta u kategoriju namijenjenih za prodaju nakon stjecanja (pogledati točku 11.).

(c) neto novčane tijekomove koji se odnose na operativne, investicijske i financijske aktivnosti obustavljenog poslovanja. Objavljeni podaci mogu biti prezentirani u bilješkama ili na prednjoj strani financijskih izvještaja. Ovo objavljivanje podataka nije potrebno za grupe za otuđenje koje se odnose na novostečene podružnice koje zadovoljavaju kriterij da ih se svrsta u kategoriju namijenjenih za prodaju nakon stjecanja (vidjeti točku 11.).

- 33A. Ako subjekt elemente dobiti ili gubitka predočava u zasebnom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS-a 1 (izmijenjenog 2007.), onda se dio koji se odnosi na ukinute dijelove poslovanja prezentira u tom zasebnom dobit ili gubitak.
- 34. Subjekt će ponovno prezentirati objavljene podatke iz točke 33. koji se odnose na prethodna razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima tako da se objavljeni podaci odnose na sve aktivnosti koje su obustavljene do datuma izvještajaja o financijskom položaju za zadnje prikazano razdoblje.
- 35. Usklađenja iz tekućeg razdoblja koja se odnose na prethodno prezentirane iznose u obustavljenim aktivnostima, a koja se direktno odnose na otuđenje obustavljenog poslovanja iz prethodnog razdoblja, trebaju se zasebno razvrstati u obustavljenim aktivnostima. Potrebno je objaviti i prirodu i iznos takvih usklađenja. Primjeri okolnosti iz kojih ova usklađenja mogu proizaći uključuju sljedeće:
 - (a) rješavanje dvojbi koje proizlaze iz uvjeta za otuđenje, kao što su rješavanje pitanja usklađenja prodajne cijene i odštete s kupcem,
 - (b) rješavanje dvojbi koje proizlaze i direktno su povezane s poslovanjem komponente prije njenog otuđenja, kao što su obveze prodavatelja vezane uz okoliš i jamstvo za proizvod,
 - (c) utvrđivanje plana obveza za davanja zaposlenicima, uz uvjet da je utvrđivanje izravno vezano uz transakciju otuđenja.
- 36. Ako subjekt prestane klasificirati organizacijsku komponentu kao namijenjenu za prodaju, učinci poslovanja komponente, prethodno prezentirane u obustavi poslovanja u skladu

du s točkama 33-35., bit će ponovno razvrstani i uključeni u prihod od neprekinutog poslovanja za sva prezentirana razdoblja. Iznosi koji se odnose na prethodna razdoblja bit će označeni kao ponovno prezentirani.

- 36.A. Subjekt koji se obvezao na plan prodaje koji uključuje gubitak kontrole nad ovisnim subjektom, dužan je objaviti informacije iz točke 33-36 kad je ovisni subjekt grupa za otuđenje koje udovoljava definiciji ukinutog dijela poslovanja u skladu s točkom 32.

Dobici i gubici vezani uz neprekinuto poslovanje

- 37. Bilo kakva dobit ili gubitak, nastali prilikom ponovnog vrednovanja dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao namijenjene prodaji, koji ne udovoljava definiciji obustave poslovanja bit će uključen u dobit ili gubitak od neprekinutog poslovanja.

Prezentiranje dugotrajne imovine ili grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju

- 38. Subjekt će u izvještaju o financijskom položaju prikazati dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i imovinu grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjena za prodaju odvojeno od ostale imovine. Obveze grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjena za prodaju prikazivat će se odvojeno od ostalih obveza u izvještaju o financijskom položaju. Takva imovina i obveze ne smiju se prebijati i prikazivati kao jedan iznos. Glavne vrste imovine i obveza klasificirane kao namijenjene za prodaju trebaju biti odvojeno objavljene, ili na prednjoj strani izvještajaja o financijskom položaju ili u bilješkama, osim u slučaju koji dopušta točka 39. Subjekt mora odvojeno prikazati bilo kakve kumulativne prihode ili rashode direktno priznate u okviru ostale sveobuhvatne dobiti koji se odnose na dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) namijenjenu prodaji.
- 39. Ako je grupa za otuđenje novostečena podružnica koja udovoljava kriteriju da ju se klasificira kao namijenjenu prodaji po stjecanju (vidjeti točku 11.), nije potrebno objavljivati glavne vrste imovine i obveza.
- 40. Subjekt ne treba reklasificirati niti ponovno prikazati iznose koji su prikazani za dugotrajnu imovinu ili imovinu i obveze grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju u izvještaju o financijskom položaju za prethodna razdoblja s namjerom da prikaže klasifikaciju u izvještaju o financijskom položaju za zadnje prikazano razdoblje.

Dodatna objavljivanja

- 41. Subjekt treba objaviti sljedeće podatke u bilješkama za razdoblje u kojem je dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) bila klasificirana kao namijenjena prodaji ili je prodana:
 - (a) opis dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje);
 - (b) opis činjenica i okolnosti u kojima se odvija prodaja, ili koje vode prema očekivanom otuđenju, i očekivano odvijanje i vrijeme nastanka takvog otuđenja;
 - (c) dobit ili gubitak priznat u skladu s točkama 20-22. i, ako već nije prikazano na prednjoj strani računa dobiti i gubitka, zaglavlje u dobit ili gubitak koje uključuje takvu dobit ili gubitak;
 - (d) ako se može primijeniti, dio subjekta u kojem je dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) prikazana u skladu s MRS-om 14 *Izvješćivanje o dijelovima poduzeća*.
- 42. Ako se mogu primijeniti točka 26. ili točka 29., subjekt treba objaviti, u razdoblju u kojem je odlučio primijeniti plan

prodaje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje), opis činjenica i okolnosti koje su dovele do takve odluke i učinke takve odluke na rezultate poslovanja za prikazano razdoblje i sva prethodna prikazana razdoblja.

PRIJELAZNE ODREDBE

43. MSFI će se primijeniti na dugotrajnu imovinu (ili grupe za otuđenje) koja udovoljava kriteriju da ju se klasificira kao namijenjenu za prodaju, kao i na aktivnosti koje se klasificiraju kao obustavljene nakon datuma stupanja na snagu MSFI-a. Subjekt može primijeniti odredbe ovog MSFI-a na svu dugotrajnu imovinu (ili grupe za otuđenje) koja zadovoljava kriterij da bude klasificirana kao namijenjena prodaji, kao i na aktivnosti koje zadovoljavaju kriterij da ih se klasificira kao obustavljene prije datuma stupanja na snagu MSFI-a, uz uvjet da su vrednovanje i ostali podaci potrebni za primjenu MSFI-a dobiveni u vrijeme kad su ti kriteriji prvotno zadovoljeni.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

44. Subjekt treba primjenjivati ovaj MSFI u poslovnoj godini koja počinje na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Potiče se i ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI u razdoblju koje počinje prije 1. siječnja 2005. godine, treba objaviti taj podatak.
- 44.A MRS-om 1 (izmijenjen 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 3. i 38. te se dodaje točka 33.A. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.
- 44.C. Točke 8A i 36A su dodane kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Međutim, subjekt ne smije primijeniti izmjene i dopune na godišnja razdoblja koja započinju prije 1. srpnja 2009. godine ako ne primijeni i MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz svibnja 2008. godine). Ako subjekt primijeni izmjene i dopune prije 1. srpnja 2009. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti od datuma prve primjene MSFI-ja 5, uz primjenu prijelaznih odredaba iz točke 45. MRS-a 27 (s izmjenama i dopunama iz svibnja 2008. godine).

POVLAČENJE MRS-a 35

45. Ovaj MSFI zamjenjuje MRS 35 Prestanak poslovanja.

DODACI

DODATAK A

Definirani pojmovi

Ovaj Dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

Jedinica koja stvara novac	Najmanja skupina imovine koja se može identificirati koja stvara novčane tokove koji su uvelike neovisni od novčanih priljeva od ostale imovine ili drugih skupina imovine.
Organizacijska komponenta	Aktivnosti i novčani tokovi koje je moguće jasno odijeliti, u poslovnom pogledu i za potrebe financijskog izvještavanja, od ostalih dijelova subjekta.

Troškovi prodaje	Dodatni troškovi izravno povezani s prodajom neke imovine (ili grupe za otuđenje), isključujući financijske troškove i porezne rashode.
Kratkotrajna (tekuća) imovina	Subjekt je dužan imovinu razvrstati u tekuću kada: (a) imovina očekuje realizirati ili ga namjerava prodati ili potrošiti u svom redovitom poslovnom ciklusu (b) imovina drži prvenstveno radi trgovanja (c) imovina očekuje realizirati unutar dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja ili (d) je imovina novac ili novčani ekvivalent (kako je određeno u MRS-u 7), osim ako je mogućnost razmjene ili uporabe sredstva za podmirenje obveza ograničena u razdoblju od najmanje dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.
Obustavljeno poslovanje	Organizacijska komponenta koja je otuđena ili je namijenjena prodaji i: (a) predstavlja zasebno glavno poslovno ili teritorijalno područje poslovanja; (b) dio je koordiniranog plana prodaje zasebnog glavnog poslovnog ili teritorijalnog područja poslovanja; ili (c) ovisni subjekt je stečen isključivo s namjerom osnovne prodaje.
Grupa za otuđenje	Grupa imovine koja će se otuđiti, prodajom ili na drugi način, u jednoj transakciji zajedno kao grupa i obveze izravno povezane s tom imovinom koja će se prenijeti u toj transakciji. Grupa uključuje goodwill stečen poslovnim spajanjem ako je grupa jedinica stvaranja novca kojoj je goodwill dodijeljen u skladu sa zahtjevima točke 80. – 87. MRS-a 36 Umanjenje imovine (izmijenjenim 2004.) ili ako je ona dio poslovanja takve jedinice stvaranja novca.
Fer vrijednost	Iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.
Čvrsto preuzeta obveza kupnje	Sporazum s nepovezanim stranom, obvezujući za obje strane te pravno izvršan, koji: (a) definira sve značajne uvjete, uključujući cijenu i vrijeme obavljanja transakcije i (b) uključuje kaznu za neispunjenje koja je dovoljno visoka da ispunjenje učini vrlo vjerojatnim .
Vrlo vjerojatno	Znatno vjerojatnije od vjerojatno .
Dugotrajna imovina	Imovina koja ne udovoljava definiciji kratkotrajne imovine .
Vjerojatno	Izglednije da će biti nego da neće biti.
Nadoknadivi iznos	Fer vrijednost neke imovine umanjene za troškove prodaje i njene vrijednosti u uporabi .
Vrijednost u uporabi	Sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova za koje se očekuje da će pritijecati nastavkom uporabe imovine i njezinom prodajom na kraju vijeka uporabe.

DODATAK B

Dopuna

Ovaj Dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

Produženje razdoblja potrebnog za zaključivanje prodaje

- B1 Kao što je već zabilježeno u točki 9, produženje razdoblja potrebnog za zaključenje prodaje ne isključuje da se oblik imovine (ili grupa za otuđenje) klasificira kao namijenjena za prodaju ako je kašnjenje uzrokovano događajima ili okolnostima koje su izvan kontrole subjekta, a postoji dovoljno dokaza da je subjekt ostao dosljedan planu prodaje tog oblika imovine (ili grupe za otuđenje). Prema tome, iznimka jednogodišnjem zahtjevu iz točke 8. će se primjenjivati u sljedećim situacijama iz kojih takvi događaji ili okolnosti proizlaze:
- (a) na dan kad se subjekt obveže na plan prodaje dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) on razumno očekuje da će ostali (ne kupac) nametnuti određene uvjete prilikom transfera imovine (ili grupe za otuđenje) koji će produžiti razdoblje potrebno da se zaključi prodaja, pa:
 - (i) radnje koje su neophodne da se odgovori na te uvjete ne mogu biti pokrenute dok se ne dobije *čvrsta obveza na kupnju*, i
 - (ii) čvrsta obveza na kupnju je vrlo vjerojatna unutar jedne godine;
 - (b) subjekt dobiva čvrstu obvezu na kupnju i, kao rezultat, kupac ili ostali neočekivano nameću uvjete transfera dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) prethodno klasificirane kao namijenjene prodaji koji produžuju razdoblje potrebno za zaključenje prodaje, pa:
 - (i) se poduzimaju pravovremene radnje neophodne da se odgovori na te uvjete, i
 - (ii) očekuje se povoljno razrješenje čimbenika koji utječu na kašnjenje;
 - (c) tijekom prvog jednogodišnjeg razdoblja dolazi do okolnosti koje su se ranije činile malo vjerojatnima i, kao rezultat toga, dugotrajna imovina (ili grupa za otuđenje) prethodno klasificirana kao namijenjena za prodaju, nije prodana na kraju tog razdoblja, pa:
 - (i) tijekom prvog jednogodišnjeg razdoblja subjekt poduzima radnje koje su neophodne da se odgovori na promjenu okolnosti,
 - (ii) aktivno se trguje dugotrajnom imovinom (ili grupom za otuđenje) po cijeni koja je u danim okolnostima razumna, i
 - (iii) dolazi do zadovoljavanja kriterija iz točaka 7. i 8.

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 6

Istraživanje i procjena mineralnih resursa

CILJ

1. Svrha ovoga standarda je definirati financijsko izvještavanje o istraživanju i procjeni mineralnih resursa.
2. Konkretno, ovaj standard nalaže:
 - (a) ograničena poboljšanja u postojećoj praksi računovodstvenog iskazivanja izdataka povezanih s istraživanjem i procjenom

- (b) subjektima koji priznaju imovinu povezanu s istraživanjem i procjenom da tu imovinu podvrgavaju procjeni umanjenja u skladu s ovim standardom te da svako umanjenje mjere u skladu s MRS-om 36 Umanjenje imovine
- (c) objavljivanje informacija koje omogućuju identificiranje iznosa u financijskim izvještajima subjekta koji su proizašli iz istraživanja i procjene mineralnih resursa i obrazlažu ih te koje korisnicima financijskih izvještaja pomažu da razumiju te iznose, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tokova iz priznate imovine povezane s istraživanjem i procjenom.

DJELOKRUG

3. Subjekt je dužan ovaj standard primjenjivati na izdatke koje je pretrpio vezano za istraživanje i procjenu.
4. Standard ne obrađuje druge aspekte računovodstvenog iskazivanja subjekata koji se bave istraživanjem i procjenom mineralnih resursa.
5. Subjekt ovaj standard ne smije primjenjivati na izdatke koji su nastali:
 - (a) prije istraživanja i procjene mineralnih resursa, kao što su izdaci nastali prije nego je subjekt dobio zakonska prava na istraživanje određenog područja
 - (b) nakon što je dokazana tehnička izvedivost i komercijalna održivost vadenja mineralnog resursa.

PRIZNAVANJE IMOVINE POVEZANE S ISTRAŽIVANJEM I PROCJENOM MINERALNIH RESURSA

Privremeno izuzimanje iz točke 11. i točke 12 MRS-a 8

6. Prilikom definiranja računovodstvenih politika, subjekt koji priznaje imovinu povezanu s istraživanjem i procjenom je dužan primijeniti točku 10. MRS-a 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.
7. U točki 11. i točki 12. MRS-a 8 su navedeni izvori službenih zahtjeva i smjernice koje uprava treba uzeti u obzir prilikom definiranja svoje računovodstvene politike za neki predmet koji nije konkretno obrađen nekim MSFI-jem. Prema točki 9. i točki 10. u nastavku, ovaj standard izuzima subjekt iz obveze primjena tih točaka u sklopu svojih računovodstvenih politika za priznavanje i mjerenje imovine povezane s istraživanjem i procjenom.

MJERENJE IMOVINE POVEZANE S ISTRAŽIVANJEM I PROCJENOM MINERALNIH RESURSA

Mjerenje prilikom priznavanja

8. Imovina povezana s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa se mjeri po trošku.

Elementi troška imovine povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa

9. Subjekt je dužan odrediti računovodstvenu politiku kojom će biti regulirani izdaci koji se priznaju kao imovina povezana s istraživanjem i procjenom te tu politiku dosljedno primjenjivati. Pri tome subjekt razmatra u kojoj mjeri se izdaci mogu povezati s pronalaženjem određenih mineralnih resursa. Slijede primjeri izdataka koji mogu biti uključeni u početno mjerenje imovine povezane s istraživanjem i procjenom (popis nije iscrpan):
 - (a) stjecanje prava na istraživanje
 - (b) topografske, geološke, geokemijske i geofizičke studije

- (c) istražne bušotine
 - (d) istraživanje kopanjem jaraka
 - (e) uzorkovanje i
 - (f) aktivnosti koje se odnose na procjenjivanje tehničke izvedivosti i komercijalne održivosti vađenja mineralnog resursa.
10. Izdaci povezani s razvojem mineralnih resursa se ne priznaju kao imovina povezana s istraživanjem i procjenom. Smjernice za priznavanje imovine proizašle iz razvoja nalaze se u Okviru i MRS-u 38 Nematerijalna imovina.
11. U skladu s MRS-om 37 Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina, subjekt priznaje sve obveze temeljem uklanjanja i obnavljanja koje su nastale u određenom razdoblju kao posljedica istraživanja i procjene mineralnih resursa.

Mjerenje nakon priznavanja

12. Nakon priznavanja, subjekt je dužan na imovinu povezanu s istraživanjem i procjenom primijeniti ili metodu troška, ili metodu revalorizacije. Ako se primjenjuje metoda revalorizacije (bilo metoda iz MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili metoda iz MRS-a 38), ona treba biti konzistentna s klasifikacijom imovine (v. točku 15.).

Promjene računovodstvenih politika

13. **Subjekt svoje računovodstvene politike za izdatke povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa može izmijeniti ako financijski izvještaji izmjenom postaju značajniji i ne manje pouzdani za donošenje ekonomskih odluka korisnika, ili pouzdaniji i ne manje značajni za te potrebe. Subjekt prosuđuje relevantnost i pouzdanost primjenom kriterija iz MRS-a 8.**
14. Kako bi opravdao promjene računovodstvenih politika za izdatke povezane s istraživanjem i procjenom, subjekt je dužan dokazati da će njegovi financijskim izvještaji promjenom biti bliži udovoljavanju kriterija iz MRS-a 8, no ti kriteriji ne moraju promjenom biti potpuno ispunjeni.

PREZENTIRANJE

Klasifikacija imovine povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa

15. Subjekt je dužan imovinu povezanu s istraživanjem i procjenom razvrstati kao materijalnu ili nematerijalnu imovinu već prema prirodi stečene imovine te tu klasifikaciju dosljedno primjenjivati.
16. Neka imovina povezana s istraživanjem i procjenom se obračunava kao nematerijalna (npr. prava bušenja), dok je druga materijalna (npr. vozila i velike bušilice). Ako se neko imovina troši u razvoju nematerijalnog sredstva, iznos koji se odnosi na trošenje je sastavni dio troška tog nematerijalnog sredstva. No, korištenje materijalnog sredstva radi razvoja nematerijalnog sredstva ne mijenja samo imovina iz materijalnog u nematerijalno.

Reklasifikacija imovine povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa

17. Imovina povezano s istraživanjem i procjenom se prestaje klasificirati kao takvo kad je moguće dokazati tehničku izvedivost i komercijalnu održivost vađenja mineralnog resursa. Prije reklasifikacije, imovina povezana s istraživanjem i procjenom se provjerava na umanjenje i priznaje se svaki gubitak uslijed umanjenja.

UMANJENJE

Priznavanje i mjerenje

18. **Imovina povezana s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa se testira na umanjenje kada činjenice i okolnosti upućuju na to da knjigovodstvena vrijednost neke imovine povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa premašuje njen nadoknadiivi iznos. Ako činjenice i okolnosti upućuju na to da je knjigovodstvena vrijednost veći od nadoknadiivog iznosa, subjekt je dužan mjeriti, prezentirati i objaviti sve gubitke od umanjenja u skladu s MRS-om 36, izuzev kako je navedeno točki 21.**
19. Kod imovine povezane s istraživanjem i procjenom se, prilikom određivanja sredstva povezanog s istraživanjem i procjenom koje je eventualno umanjeno, primjenjuje točka 20. ovoga standarda umjesto točke 8.-17. MRS-a 36. U točki 20. se koristi izraz »imovina«, no on jednako tako vrijedi i za zasebno imovina povezano s istraživanjem i procjenom ili zasebnu jedinicu koja stvara novac.
20. Jedna ili više sljedećih činjenica ili okolnosti mogu ukazati na potrebu subjekta da imovinu povezanu s istraživanjem i procjenom testira na umanjenje (popis nije iscrpan):
- (a) razdoblje u kojem subjekt ima pravo obavljati istraživanja u određenom području je isteklo tijekom izvještajnog razdoblja ili će isteći u bliskoj budućnosti i ne očekuje se njegovo produljenje
 - (b) značajni izdaci daljnjeg istraživanja i procjene mineralnih resursa u određenom području nisu niti predviđeni proračunom, niti planirani
 - (c) istraživanje i procjena mineralnih resursa u određenom području nisu doveli do otkrivanja komercijalno održivih količina mineralnih resursa i subjekt je odlučio prestati s tim aktivnostima u tom području
 - (d) postoji dovoljno podataka koji ukazuju na to da je, unatoč vjerojatnom nastavku razvoja u određenom području, mala vjerojatnost da će se razvojem ili prodajom nadoknaditi cijeli knjigovodstvena vrijednost sredstva povezanog s istraživanjem i procjenom.

Bez obzira na navedene ili slične slučajeve, subjekt je dužan provesti test na umanjenje u skladu s MRS-om 36. Svaki gubitak od umanjenja se priznaje kao rashod u skladu s MRS-om 36.

Određivanje razine do koje se provjerava umanjenje imovine povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa

21. **Subjekt je dužan odrediti računovodstvenu politiku za raspoređivanje imovine povezane s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa na jedinice koje stvaraju novac ili skupine jedinica koje stvaraju novac kako bi procijenio eventualno umanjenje te imovine. Svaka jedinica koja stvara novac ili skupina jedinica koje stvaraju novac, a na koje je raspoređeno neko imovina povezano s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa ne smije biti veće od poslovnog segmenta kako je određen u MSFI-ju 8 Poslovni segmenti.**
22. Razina koju subjekt odredi radi testiranja imovine povezane s istraživanjem i procjenom na umanjenje može obuhvatiti jednu jedinicu koja stvara novac ili više njih.

OBJAVLJIVANJE

23. **Subjekt je dužan objaviti informacije koje određuju i objašnjavaju iznose koje je u svojim financijskim izvje-**

štajima priznao temeljem istraživanja i procjene mineralnih resursa.

24. Radi usklađenosti s točkom 23., subjekt je dužan objaviti:
- svoju računovodstvenu politiku za izdatke povezane s istraživanjem i procjenom, uključujući priznavanje imovine povezane s istraživanjem i procjenom
 - iznose imovine, obveza, prihoda i rashoda te novčanih tokova iz redovnog poslovanja i investicijskih aktivnosti povezanih s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa.
25. Subjekt je dužan imovinu povezanu s istraživanjem i procjenom promatrati kao odvojenu skupinu imovine i, ovisno o klasifikaciji imovine, objaviti podatke ili u skladu s MRS-om 16, ili MRS-om 38.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

26. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili poslije 1. siječnja 2006. godine. Subjekti se potiču na raniju primjenu. Ako neki subjekt ovaj standard primijeni na razdoblje koje je započelo prije 1. siječnja 2006. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

27. Ako primjena nekog zahtjeva iz točke 18. na usporedne informacije koje se odnose na godišnja razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2006. godine nije izvediva, subjekt je tu činjenicu dužan objaviti. MRS 8 sadrži objašnjenje za izraz »neizvediv«.

DODATAK A**Definicije pojmova**

Ovaj dodatak je sastavni dio standarda.

Imovina povezana s istraživanjem i procjenom	Izdaci povezani s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa priznati kao imovina u skladu s računovodstvenom politikom subjekta.
Izdaci povezani s istraživanjem i procjenom	Izdaci subjekta nastali u svezi s istraživanjem i procjenom mineralnih resursa prije nego što je dokazana tehnička izvedivost i komercijalna održivost vađenja mineralnog resursa.
Istraživanje i procjena mineralnih resursa	Potruga za mineralnim resursima, uključujući minerale, naftu, prirodni plin i slične neobnovljive resurse nakon što je subjekt dobio zakonska prava na istraživanje u određenom području, kao i utvrđivanje tehničke izvedivosti i komercijalne održivosti vađenja mineralnog resursa.

**MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG
IZVJEŠTAVANJA 7****Financijski instrumenti: objavljivanje****SVRHA**

1. Svrha ovoga standarda je subjektima naložiti da u svojim financijskim izvještajima objavljuju podatke koji korisnicima omogućuju da procijene:
- značaj financijskih instrumenata za financijski položaj i rezultate poslovanja subjekta i

- prirodu i vrstu rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata a kojima je subjekt izložen tijekom razdoblja i na izvještajni datum te način na koji subjekt upravlja tim rizicima.

2. Načela u ovome standardu nadopunjavaju načela za priznavanje, mjerenje i prezentiranje financijske imovine i financijskih obveza iz MRS-a 32 Financijski instrumenti: prezentiranje i MRS-a 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje.

DJELOKRUG

3. Ovaj standard dužni su primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata, izuzev:

- udjela u ovisnim društvima, pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima koji se obračunavaju u skladu s MRS-om 27 »Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji«, MRS-om 28 »Ulaganja u pridružena društva« ili MRS-om 31 »Udjeli u zajedničkim pothvatima«. Međutim, MRS 27, MRS 28 ili MRS 31 dopuštaju subjektu da udjele u ovisnom društvu, pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu obračunava u skladu s MRS-om 39; ako je to slučaj, subjekt je dužan primijeniti zahtjeve ovoga MSFI-ja. Subjekti su ovaj MSFI dužni primijeniti i na sve izvedenice povezane s udjelima u ovisnim društvima, pridruženim društvima ili zajedničkim pothvatima, izuzev izvedenica koje udovoljavaju definiciji vlasničkog instrumenta iz MRS-a 32.

- prava i obveza zaposlenih koji proizlaze iz planova primanja za zaposlene, na koje se primjenjuje MRS 19 Prianja zaposlenih

- ugovora koji se potencijalno razmatraju u sklopu poslovnog spajanja (v. MSFI 3 Poslovna spajanja). Ovo izuzeće vrijedi samo za stjecatelja.

- ugovora o osiguranju kako su definirani u MSFI-ju 4 Ugovori o osiguranju. Međutim, ovaj standard se primjenjuje na derivative ugrađene u ugovore osiguranju ako MRS 39 subjektu nalaže da iz obračunava odvojeno. Pored toga, izdavatelj je dužan ovaj standard primijeniti na ugovore o financijskoj garanciji ako izdavatelj za priznavanje i mjerenje tih ugovora primjenjuje MRS 39, no da obvezno primjenjuje MSFI 4 ako u skladu s točkom 4. (d) MSFI-ja 4 za njihovo priznavanje i mjerenje odabere primjenjivati MSFI-ja 4.

- financijskih instrumenata, ugovora i obveza temeljem transakcija isplate s temelja dionica na koje se primjenjuje MSFI 2 Isplate s temelja dionica, osim što se taj standard primjenjuje na ugovore koji potpadaju u djelokrug točaka 5.-7. MRS-a 39.

- instrumenata koji se u skladu s točkama 16.A i 16.B ili točkama 16.C i 16.D MRS-a 32 obvezno klasificiraju kao vlasnički instrumenti.

4. Ovaj standard se primjenjuje na priznate i nepriznate financijske instrumente. Priznati financijskim instrumenti uključuju financijsku imovinu i financijske obveze iz djelokruga MRS-a 39. Nepriznati financijskim instrumenti uključuju neke financijske instrumente koji, premda su izvan djelokruga MRS-a 39, potpadaju u djelokrug ovoga standarda (kao što su neke preuzete obveze za kreditiranje).

5. Ovaj standard se primjenjuje na ugovore o kupoprodaji nefinancijske imovine koja potpada u djelokrug MRS-a 39 (v. točke 5.-7. MRS-a 39).

KLASE FINANCIJSKIH INSTRUMENATA I RAZINA DO KOJE SE OBJAVLJUJU

6. Kad ovaj standard nalaže objavljivanje po klasama financijskih instrumenata, subjekt je dužan financijske instrumente razvrstati u klase koje su primjerene vrsti objavljenih informacija te koje uzimaju u obzir obilježja tih financijskih instrumenata. Subjekt je dužan pružiti dovoljno informacija kako bi bilo moguće usuglašavanje pojedinačnih stavki prezentiranih u izvještaju o financijskom položaju.

ZNAČAJ FINANCIJSKIH INSTRUMENATA ZA FINANCIJSKI POLOŽAJ I REZULTATE POSLOVANJA

7. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju da procijene značaj financijskih instrumenata za njegov financijski položaj i rezultate poslovanja.

Izvještaj o financijskom položaju**Kategorije financijske imovine i financijskih obveza**

8. Knjigovodstvena vrijednosti svake niže navedene kategorije, kako ih definira MRS 39, se objavljuju ili u samoj izvještaju o financijskom položaju stanja ili u bilješkama uz financijske izvještaje:
- financijska imovina po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku, uz odvojeno prikaz (i) financijske imovine koja je kao takva određena pri prvom priznavanju i (ii) financijske imovine svrstane u kategoriju imovine namijenjene trgovanju u skladu s MRS-om 39
 - ulaganja koja se drže do dospelja
 - zajmovi i potraživanja
 - financijska imovina raspoloživa za prodaju
 - financijske obveze po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku, uz odvojen prikaz (i) financijske imovine koja je kao takva određena pri prvom priznavanju i (ii) financijske imovine svrstane u kategoriju imovine namijenjene trgovanju u skladu s MRS-om 39 i
 - financijske obveze mjerene po amortiziranom trošku.

Financijska imovina ili financijske obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak

9. Ako je subjekt neki zajam ili neko potraživanje (ili skupinu zajmova ili potraživanja) razvrstao u kategoriju po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku, dužan je objaviti:
- najveću izloženost kreditnom riziku (v. točku 36. (a)) po predmetnom zajmu ili potraživanju (ili predmetnoj skupini zajmova ili potraživanja) na izvještajni datum
 - iznos do kojeg bilo koji povezani kreditni derivativi ili slični instrumenti ublažavaju najveću izloženost kreditnom riziku
 - iznos promjene, tijekom razdoblja i kumulativno, fer vrijednosti predmetnog zajma ili potraživanja (ili predmetne skupine zajmova ili potraživanja) koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika financijskog sredstva koja je se određuje ili:
 - kao iznos promjene fer vrijednosti koja se ne može pripisati promjenama tržišnih uvjeta koje stvaraju tržišni rizik, ili
 - korištenjem alternative metode za koju subjekt vjeruje da vjernije prikazuje iznos promjene fer vrijednosti koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika predmetnog sredstva.

Promjene tržišnih uvjeta koje stvaraju tržišni rizik uključuju promjene promatrane (poredbene) kamatne stope, cijene robe, valutnog tečaja ili indeksa cijena ili stopa.

- iznos promjene fer vrijednosti bilo kojeg povezanog kreditnog derivativa ili sličnog instrumenta tijekom razdoblja i kumulativno od trenutka svrstavanja kao zajma ili potraživanja.
10. Ako je subjekt neku financijsku obvezu odredio kao financijsku obvezu po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku u skladu s točkom 9. MRS-a 39, dužan je objaviti:
- iznos promjene, tijekom razdoblja i kumulativno, fer vrijednosti financijske obveze koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze koja se određuje ili:
 - kao iznos promjene fer vrijednosti obveze koja se ne može pripisati promjenama tržišnih uvjeta koji stvaraju tržišni rizik (v. točku B4 u Dodatku B), ili
 - korištenjem alternative metode za koju subjekt vjeruje da vjernije prikazuje iznos promjene fer vrijednosti koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika predmetne obveze.

Promjene tržišnih uvjeta koje stvaraju tržišni rizik uključuju promjene poredbene kamatne stope, cijene robe, valutnog tečaja ili indeksa cijena ili stopa. Za ugovore koji uključuju obilježje unit-linked proizvoda, promjene tržišnih uvjeta uključuju promjene u rezultatima poslovanja dotičnog inter-nog ili eksternog investicijskog fonda.

- razlika između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze i iznosa koji bi subjekt temeljem ugovora trebao platiti o dospelju vlasniku obveze.
11. Subjekt je dužan objaviti:
- metode korištene radi postizanja usklađenosti sa zahtjevima iz točke 9. (c) i 10. (a)
 - ako smatra da podaci koje je objavio s ciljem usklađenosti sa zahtjevima iz točke 9. (c) i 10. (a) ne odražavaju vjerno promjenu fer vrijednosti financijskog sredstva ili financijske obveze koja se može pripisati promjenama kreditnog rizika, razloge na temelju kojih je izveo takav zaključak i čimbenike koje smatra relevantnima.

Reklasifikacija

12. Ako je subjekt financijsko imovina reklasificirao (u skladu s točkama 51.-54. MRS-a 39) u imovinu koja se mjeri:
- po trošku ili amortiziranom trošku, umjesto po fer vrijednosti; ili
 - po fer vrijednosti umjesto po trošku ili amortiziranom trošku;
- dužan je objaviti iznos reklasificiran iz svake kategorije i u svaku kategoriju, te razloge za reklasifikaciju
- 12.A Ako je subjekt reklasificirao financijsku imovinu iz kategorije po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak sukladno točkama 50.B ili 50.D MRS-a 39 ili iz kategorije raspoloživo-za-prodaju sukladno točki 50.E MRS-a 39, objavit će:
- iznos reklasificiran iz svake kategorije i u svaku kategoriju;
 - u svakom razdoblju izvještavanja sve do prestanka priznavanja, knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti za svu financijsku imovinu koja je bila reklasificirana u sadašnjem i prethodnim razdobljima izvještavanja;

- (c) ako je financijska imovina bila reklasificirana sukladno točki 50.B, što je rijetka situacija, činjenice i okolnosti koje pokazuju da je situacija bila nesvakidašnja;
- (d) za izvještajno razdoblje u kojem je financijska imovina reklasificirana, dobitak ili gubitak od promjene fer vrijednosti financijske imovine priznat u računu dobiti i gubitku ili izravno u okviru kapitala u tom razdoblju i u prethodnom razdoblju;
- (e) za svako izvještajno razdoblje nakon reklasifikacije (uključujući i razdoblje u kojem je financijska imovina bila reklasificirana) sve do prestanka priznavanja financijske imovine, dobitak ili gubitak od promjene fer vrijednosti koji bi bio priznat u računu dobiti i gubitku ili izravno u okviru kapitala da financijska imovina nije bila reklasificirana, te dobitak, gubitak, prihod i rashod priznat u računu dobiti i gubitku; te
- (f) efektivnu kamatnu stopu i procijenjene iznose novčanih tokova koje subjekt očekuje nadoknadi na datum reklasifikacije financijske imovine.”

Prestanak priznavanja

13. Moguće je da subjekt financijsku imovinu prenosi na način da sva financijska imovina ili dio nje ne udovoljava kriterijima prestanka priznavanja (v. točku 15.-37. MRS-a 39). Subjekt je dužan za svaku klasu takve financijske imovine objaviti:
- (a) prirodu imovine
 - (b) prirodu rizika i nagrada povezanih s vlasništvom kojima društvo ostaje izloženo
 - (c) kad nastavlja priznavati svu imovinu, knjigovodstvene iznose imovine i povezanih obveza te
 - (d) kad nastavlja priznavati imovinu u mjeri u kojoj nastavlja sudjelovati u njoj, ukupan knjigovodstvena vrijednost izvorne imovine, iznos imovine koju nastavlja priznavati te knjigovodstvena vrijednost povezanih obveza.

Kolaterali

14. Subjekt je dužan objaviti:
- (a) knjigovodstvena vrijednost financijske imovine koju je založio kao osiguranje za plaćanje stvarnih ili nepredviđenih obveza (kolateral), uključujući iznose koji su reklasificirani u skladu s točkom 37. (a) MRS-a 39 i
 - (b) uvjete zaloga.
15. Kad subjekt drži neki kolateral (financijsko ili nefinancijsko imovina) i dopušteno mu je kolateral prodati ili ponovno založiti u odsustvu ili zbog neplaćanja vlasnika kolaterala, dužan je objaviti:
- (a) fer vrijednost kolaterala u posjedu
 - (b) fer vrijednost svakog kolaterala koji je prodan ili ponovno založen te da li ima obvezu vratiti ga i
 - (c) uvjete povezane s korištenjem kolaterala.

Konto ispravka vrijednosti za kreditne gubitke

16. Kad je financijska imovina umanjena za kreditne gubitke i subjekt evidentira umanjeno na zasebnom kontu (npr. konto ispravka vrijednosti na kojem se evidentiraju pojedinačna umanjena ili neki sličan konto koji se koristi za evidentiranje kolektivnog umanjena imovine) umjesto da izravno umanjuje knjigovodstvena vrijednost sredstva, dužan je objaviti usuglašavanje promjena na tom kontu tijekom razdoblja za svaku klasu financijske imovine.

Složeni financijskim instrumenti s više ugrađenih derivativa

17. Ako je subjekt izdao instrument koji sadrži i komponentu obveze i komponentu kapitala (v. točku 28. MRS-a 32) i riječ je o instrumentu koji ima više ugrađenih derivativa čije su vrijednosti međuovisne (kao što je konvertibilni dužnički instrument s pravom prijevremenog otkupa), dužan je objaviti postojanje takvih obilježja.

Neplaćanje i povreda uvjeta

18. Za obveze po zajmovima priznate na izvještajni datum, subjekt je dužan objaviti:
- (a) pojedinosti o eventualnom neplaćanju kapitala, kamata, postupnog otkupa ili uvjeta otkupa obveza po zajmovima
 - (b) knjigovodstvena vrijednost na izvještajni datum obveza po zajmovima koji se ne plaćaju i
 - (c) da li je plaćanje izvršeno ili su uvjeti otplate obveza po zajmovima revidirani prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja.
19. Ako je tijekom razdoblja došlo do povrede ugovora o zajmu koja nije opisana pod točkom 18., subjekt je dužan objaviti iste informacije koje nalaže točka 18. ako je riječ o povredi temeljem koje je vjerovnik imao pravo zatražiti prijevremenu otplatu (osim u slučaju da je povreda otklonjena ili su uvjeti revidirani na izvještajni datum ili prije njega).

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

Stavke prihoda, rashoda, dobiti ili gubitaka

20. Subjekt je dužan u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama objaviti sljedeće stavke prihoda, rashoda, dobiti i gubitaka:
- (a) neto dobit ili neto gubitak temeljem:
 - (i) financijske imovine ili financijskih obveza po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku, uz odvojen prikaz onih po financijskoj imovini ili financijskim obvezama koje su kao takve označene pri prvom priznavanju ili onih po financijskoj imovini i financijskim obvezama koje su klasificirane u skupinu namijenjene trgovanju u skladu s MRS-om 39
 - (ii) financijske imovine raspoložive za prodaju, uz odvojen prikaz iznosa dobiti ili gubitaka priznatih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti razdoblja te iznos prenesen s kapitala na dobit ili gubitak razdoblja
 - (iii) ulaganja koja se drže do dospeljeca
 - (iv) zajmova i potraživanja i
 - (v) financijskih obveza mjenjenih po amortiziranom trošku.
 - (b) ukupne prihode i ukupne rashode od kamata (izračunate metodom efektivne kamate) po financijskoj imovini ili financijskim obvezama koje nisu obračunate po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku
 - (c) prihode i rashode od naknada (izuzev iznosa uključenih u postupak utvrđivanja efektivne kamatne stope) po:
 - (i) financijskoj imovini ili financijskim obvezama koje nisu obračunate po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku te
 - (ii) povjereničkim i drugim fiducijarnim poslovima temeljem kojih se imovina drži ili ulaže u ime fizičkih osoba, trustova, mirovinskih planova i drugih institucija
 - (d) prihode od kamata na umanjenoj financijskoj imovini obračunate u skladu s točkom VP93 MRS-a 39 i
 - (e) iznos eventualnih gubitaka zbog umanjena za svaku klasu financijske imovine.

Ostali podaci za objavu**Računovodstvene politike**

21. U skladu s točkom 117. MRS-a 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja«, subjekt je dužan u sklopu sažetog prikaza temeljnih računovodstvenih politika objaviti osnovu ili osnove vrednovanja, tj. mjerenja korištene prilikom sastavljanja financijskih izvještaja te druge primijenjene računovodstvene politike koje su važne za razumijevanje financijskih izvještaja.

Računovodstvo zaštite

22. Subjekt je dužan objaviti odvojeno sljedeće podatke za svaku vrstu zaštite opisanu u MRS-u 29 (tj. zaštitu fer vrijednosti, zaštitu novčanog toka i zaštitu neto ulaganja u inozemno poslovanje):

- (a) opis svake vrste zaštite
- (b) opis financijskih instrumenata određenih kao instrumenti zaštite i njihovu fer vrijednost na izvještajni datum te
- (c) prirodu rizika od kojih se provodi zaštita.

23. Za zaštitu od novčanog toka, subjekt je dužan objaviti:

- (a) razdoblja u kojima se očekuju novčani tokovi i u kojima se očekuje da će utjecati na dobit ili gubitak
- (b) opis prognozirane transakcije za koju je ranije korišteno računovodstvo zaštite, ali za koju se više ne očekuje da će nastati
- (c) iznos priznat u izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja
- (d) iznos koji je tijekom razdoblja prenesen iz kapitala na dobit ili gubitak razdoblja, uz prikaz iznosa koji je uključen u svaku stavku izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i
- (e) iznos koji je tijekom razdoblja prenesen iz kapitala i uključen u početni trošak ili neki drugi knjigovodstvena vrijednost nefinancijskog sredstva ili nefinancijske obveze čije stjecanje, odnosno čiji nastanak je bio zaštićen prognoziranom transakcijom visokog stupnja vjerojatnosti nastanka.

24. Subjekt je dužan objaviti odvojeno:

- (a) kod zaštite fer vrijednosti, dobit ili gubitke:
 - (i) temeljem instrumenata zaštite i
 - (ii) temeljem zaštićene stavke koji se mogu pripisati riziku od kojeg se provodi zaštita.
- (b) neučinkovitost priznatu u dobiti ili gubitku koja proizlazi iz zaštite novčanog toka i
- (c) neučinkovitost priznatu u dobiti ili gubitku koja proizlazi iz zaštite neto ulaganja u inozemno poslovanje.

Fer vrijednost

25. Izuzev kako je određeno u točki 29., subjekt je za svaku klasu financijske imovine i financijskih obveza (v. točku 6.) dužan objaviti fer vrijednost klase imovine i klase obveza na način koji omogućuje njezinu usporedbu s knjigovodstvenim iznosom.
26. Prilikom objavljivanja fer vrijednosti, subjekt je dužan financijsku imovinu i financijske obveze grupirati u klase, koje može prebijati samo u mjeri u kojoj je izvršen prijeboj njihovih knjigovodstvenih iznosa u izvještaju o financijskom položaju.
27. Subjekt je dužan objaviti:

- (a) metode i, ako se koristi metoda procjene vrijednosti, pretpostavke korištene pri određivanju fer vrijednosti svake klase financijske imovine ili financijskih obveza. Primjerice, ako je primjenjivo, subjekt objavljuje informacije o pretpostavkama koje se odnose postotak unaprijed plaćenih iznosa, postotak procijenjenih kreditnih gubitaka, zatim kamatne stope ili diskontne stope
- (b) da li su fer vrijednosti, dijelom ili u cijelosti, utvrđene izravno prema cijenama objavljenim, tj. koje kotiraju na javnom tržištu ili procijenjene nekom metodom procjene vrijednosti (v. točku VP71-VP79. MRS-a 39)
- (c) da li su fer vrijednosti priznate ili objavljene u financijskim izvještajima utvrđene, dijelom ili u cijelosti, korištenjem metode procjene vrijednosti na temelju pretpostavki koje nisu potkrijepljene cijenama u transakcijama istim instrumentom koje se trenutačno mogu pratiti na tržištu (tj. bez modificiranja ili prepakiranja) a ne na temelju tržišnih podataka koji se mogu pratiti. Za fer vrijednosti koje su priznate u financijskim izvještajima, ako bi promjena jedne pretpostavke ili više njih u smjeru realno mogućih alternativnih pretpostavki mogla značajno promijeniti fer vrijednosti, subjekt je dužan tu činjenicu iznijeti te objaviti učinak takvih promjena. U tu svrhu, značaj se prosuđuje na temelju dobiti ili gubitka te ukupne imovine ili ukupnih obveza ili, kod promjena fer vrijednosti koje se priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, ukupnog kapitala.
- (d) ako vrijedi rečeno pod (c), ukupan iznos promjene fer vrijednosti koja je procijenjena korištenjem takve metode procjene koji je priznat u dobiti ili gubitku tijekom razdoblja.

28. Ako tržište za neki financijskim instrument nije aktivno, subjekt fer vrijednost takvog instrumenta određuje korištenjem metode procjene vrijednosti (v. točku VP74-VP79 MRS-a 39. Ipak, najbolji dokaz o fer vrijednosti prilikom početnog priznavanja jest transakcijska cijena (tj. fer vrijednost dane ili primljene naknade), osim ako nisu ispunjeni uvjeti opisani u točki VP76 MRS-a 39. Iz toga slijedi da bi se mogla pojaviti razlika između fer vrijednosti kod početnog priznavanja i iznosa koji bi bio na taj datum bio utvrđen primjenom metode procjene vrijednosti. Ako razlika postoji, subjekt je dužan, po klasama financijskih instrumenata, objaviti:

- (a) svoju računovodstvenu politiku priznavanja u dobiti ili gubitku koja odražava promjenu čimbenika (uključujući vrijeme) koje bi sudionici na tržištu razmatrali prilikom određivanja cijene (v. točku VP76.A MRS-a 3) i
- (b) ukupnu razliku koju tek treba priznati u dobiti ili gubitku na početku i na kraju razdoblja te usklađenje temeljem te razlike provedeno u izvještaju o financijskom položaju.

29. Objavljivanje fer vrijednosti nije potrebno:

- (a) kad je knjigovodstvena vrijednost realno približan fer vrijednosti, primjerice kod financijskih instrumenata kao što su kratkoročna potraživanja od kupaca ili kratkoročne obveze prema dobavljačima
- (b) kod ulaganja u glavničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu ili derivativa povezanih s takvim glavničkim instrumentima a koja su mjerena po trošku u skladu s MRS-om 39 jer njihovu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti ili

- (c) kod ugovora koji sadrži obilježje diskrecijske participacije (kako je opisana u MSFI-ju 4) ako fer vrijednost tog obilježja nije moguće pouzdano izmjeriti.
30. U slučajevima opisanim u točki 29. (b) i 29.(c.), subjekt je dužan objaviti informacije koje će korisnicima financijskih izvještajima pomoći da sami prosude u kojoj mjeri postoje eventualne razlike između knjigovodstvenih iznosa takve financijske imovine ili takvih financijskih obveza i njihovih fer vrijednosti, uključujući:
- (a) činjenicu da informacije o fer vrijednosti tih instrumenata nisu objavljene jer njihovu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti
 - (b) opis financijskih instrumenata, njihovih knjigovodstvenih iznosa i razloge iz kojih fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti
 - (c) informacije o tržištu tih instrumenata
 - (d) informaciju o tome da li i na koji način subjekt namjerava prodati te financijske instrumente i
 - (e) činjenicu da su se neki financijski instrumenti čiju fer vrijednost ranije nije bilo moguće pouzdano izmjeriti, prestali priznavati, ako je tako, njihove knjigovodstvene iznose u trenutku prestanka priznavanja te iznos priznate dobiti ili priznatih gubitaka.

PRIRODA I DOSEG RIZIKA KOJI PROIZLAZE IZ FINANCIJSKIH INSTRUMENTATA

31. **Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju da ocijene vrstu i doseg rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata a kojima je subjekt izložen na izvještajni datum.**
32. Informacije čije objavljivanje nalažu točke 33. – 42. usmjerene su na rizike koji proizlaze iz financijskih instrumenata i načina na koji se njima upravlja. Riječ je rizicima među kojima su pravilu, ali ne isključivo, kreditni rizik, rizik likvidnosti i tržišni rizik.

Kvalitativni podaci za objavu

33. Za svaku vrstu rizika koja proizlazi iz financijskih instrumenata, subjekt je dužan objaviti:
- (a) izloženost riziku i kako ona nastaje
 - (b) svoje ciljeve, politike i procese upravljanja rizikom te metode korištene za mjerenje rizika i
 - (c) eventualne promjene elemenata pod (a) ili (b) u odnosu na prethodno razdoblje.

Kvantitativni podaci za objavu

34. Za svaku vrstu koja proizlazi iz financijskih instrumenata, subjekt je dužan objaviti:
- (a) sažete kvantitativne podatke o svojoj izloženosti određenom riziku na izvještajni datum. Ti podaci se obvezno temelje na informacijama koje su interno dostavljene ključnim rukovoditeljima poslovnog subjekta (kako su definirani u MRS-u 24 Objavljivanje povezanih strana), primjerice upravi ili direktoru subjekta
 - (b) podatke čije objavljivanje nalažu točke 36.-42., u mjeri u kojoj nisu specificirani pod (a), osim ako rizik nije materijalno značajan (vezano za materijalnost v. točku 29.-31. MRS-a 1)
 - (c) koncentraciju rizika ako ona nije vidljiva iz podataka pod (a) i (b).

35. Ako kvantitativni podaci objavljeni na izvještajni datum nisu reprezentativni u pogledu prikaza izloženosti subjekta riziku tijekom razdoblja, subjekt je dužan navesti dodatne informacije koje su reprezentativne.

Kreditni rizik

36. Subjekt je dužan po klasama financijskih instrumenata objaviti:
- (a) iznos koji najbolje odražava njegovu maksimalnu izloženost kreditnom riziku na izvještajni datum, ne uzimajući u obzir eventualne kolaterale u posjedu ili druge instrumente osiguranja naplate kredita (npr. prijeboj u neto iznosu koji ne potpada pod prijeboj u skladu s MRS-om 32)
 - (b) vezano za iznos objavljen pod (a), opis kolaterala i drugih instrumenata osiguranja naplate kredita koje subjekt drži
 - (c) informacije o kreditnoj kvaliteti financijske imovine koja nije ni dospjela niti umanjena i
 - (d) knjigovodstvena vrijednost financijske imovine koja bi bila dospjela ili umanjena da uvjeti nisu revidirani.

Financijska imovina koja nije ni dospjela niti umanjena

37. Subjekt je za svaku klasu financijske imovine dužan objaviti:
- (a) starosnu analizu financijske imovine koja je dospjela na izvještajni datum, ali koja nije umanjena
 - (b) analizu financijske imovine za koju su utvrđena pojedinačna umanjena vrijednosti na izvještajni datum, uključujući čimbenike koje je subjekt razmatrao prilikom utvrđivanja umanjena i
 - (c) za iznose objavljene pod (a) i (b), opis kolaterala i drugih instrumenata osiguranja naplate kredita koje subjekt drži te, osim ako nije izvedivo, procjenu fer vrijednosti.

Kolateral i drugi primljeni instrumenti osiguranje naplate kredita

38. Kad subjekt tijekom razdoblja stekne financijsku ili nefinancijsku imovinu na način da dođe u posjed kolaterala koji drži kao instrument osiguranja ili posegne za drugim instrumentima osiguranja naplate kredita (npr. garancijama) te ako takva imovina udovoljava kriterijima priznavanja iz drugih standarda, dužan je objaviti:
- (a) prirodu i knjigovodstvena vrijednost tako stečene imovine i
 - (b) ako imovinu nije moguće trenutačno konvertirati u novac, svoje politike kojima je regulirano raspolaganje takvom imovinom, odnosno prodaja imovine ili njeno korištenje u vlastitom poslovanju.

Rizik likvidnosti

39. Subjekt je dužan objaviti:
- (a) analizu dospjeća financijskih obveza koja prikazuje preostalo razdoblje do ugovornog dospjeća i
 - (b) opis načina na koji upravlja rizikom likvidnosti koji je prisutan pod (a).

Tržišni rizik

Analiza osjetljivosti

40. Subjekt je dužan, osim ako ne postupa u skladu s točkom 41., objaviti:
- (a) analizu osjetljivosti za svaku vrstu tržišnog rizika kojem je izložen na izvještajni datum, uz prikaz načina na koji bi promjene relevantne varijable rizika koje su

- realno moguće na taj datum utjecale na dobit ili gubitak te kapital
- (b) metode i pretpostavke korištene u izradi analize osjetljivosti i
- (c) promjene korištenih metoda i pretpostavki u odnosu na prethodno razdoblje i razloge promjena.
41. Ako subjekt sastavlja analizu osjetljivosti, kao što je vrijednost pod rizikom, koja odražava međuovisnosti između varijabli rizika (npr. kamatne stope ili valutni tečajevi) i koristi ju za upravljanje financijskim rizicima, tu analizu osjetljivosti može koristiti umjesto analize navedene u točki 40. Subjekt je također dužan objaviti:
- (a) obrazloženje metode korištene u izradi analize osjetljivosti te glavnih parametara i pretpostavki iz kojih su izvedeni prezentirani podaci te
- (b) obrazloženje cilja korištene metode i ograničenja koja mogu dovesti do toga da informacije ne odražavaju u potpunosti fer vrijednost predmetne imovine i predmetnih obveza.
- Ostali podaci o tržišnom riziku za objavu
42. Kad analize osjetljivosti objavljen je u skladu s točkom 40. ili 41. nisu reprezentativne za rizike svojstvene nekom financijskom instrumentu (primjerice zbog toga što izloženost na kraju godine ne odražava izloženost tijekom godine), subjekt je tu činjenicu dužan objaviti, kao i razloge iz kojih smatra da analize osjetljivosti nisu reprezentativne.
- DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNO RAZDOBLJE**
43. Subjekt je dužan ovaj standard primjenjivati na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2007. godine. Subjekti se potiču na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovaj standard primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.
44. Ako neki subjekt ovaj standard primjenjuje na godišnja razdoblja koja su započela prije 1. siječnja 2006. godine, nema obvezu prezentirati usporedne informacije za podatke koji se objavljuju u skladu s točkom 31. – 42. a odnose se na prirodu i doseg rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata.
- 44.A MRS-om 1 (izmijenjen 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 20., 21., 23. (c) i (d) te točka B5 u Dodatku B. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.
- 44.C Subjekt je dužan primijeniti izmjene i dopune točke 3. na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako neki subjekt financijske instrumente s opcijom prodaje i obveze temeljem likvidacije (izmjene i dopune MRS-a 32 i MRS-a 1), objavljene u veljači 2008. godine, primjenjuje na neko ranije razdoblje, dužan je izmjenu i dopunu točke 3. primijeniti na to ranije razdoblje.
- 44.D Točka 3. (a) je izmijenjena kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene i dopune točke 1. MRS-a 28, točke 1. MRS-a 31

i točke 4. MRS-a 32 »Financijski instrumenti: prezentiranje« izdane u svibnju 2008. godine. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene i dopune primijeniti prospektivno.

- 44.E *Reklasifikacija financijske imovine* (izmjene i dopune MRS-a 39 i MSFI-a 7) izdana u listopadu 2008., izmjenjuje točku 12. i dodaje točku 12.A. Subjekt će primjenjivati ove izmjene i dopune od 1. srpnja 2008.

POVLAČENJE MRS-a 30

45. Ovaj standard zamjenjuje MRS 30 Objavljivanje u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija.

DODATAK A

Definirani pojmovi

Ovaj dodatak je sastavni dio ovoga MSFI-ja.

- kreditni rizik** Rizik da će jedna strana financijskog instrumenta drugoj strani prouzročiti financijske gubitke zbog neispunjenja obveze.
- valutni rizik** Rizik fluktuacije fer vrijednosti ili budućih novčanih tokova po financijskim instrumentu zbog promjena valutnih tečajeva.
- kamatni rizik** Rizik fluktuacije fer vrijednosti ili budućih novčanih tokova po financijskim instrumentu zbog promjena tržišnih kamatnih stopa.
- rizik likvidnosti** Rizik da će se subjekt suočiti s poteškoćama u ispunjenju obveza povezanih s financijskim obvezama.
- obveze po zajmovima** Obveze po zajmovima su financijske obveze koje nisu kratkoročne obveze prema dobavljačima pod uobičajenim uvjetima kreditiranja.
- tržišni rizik** Rizik fluktuacije fer vrijednosti ili budućih novčanih tokova po financijskim instrumentu zbog promjena tržišnih cijena. Tržišni rizik obuhvaća tri vrste rizika: valutni rizik, kamatni rizik i ostali cjenovni rizici.
- ostali cjenovni rizici** Rizik fluktuacije fer vrijednosti ili budućih novčanih tokova po financijskim instrumentu zbog promjena tržišnih cijena (koje ne proizlaze iz **kamatnog rizika** ili **valutnog rizika**), bilo da je riječ o promjenama koje su prouzročili čimbenici svojstveni pojedinom financijskim instrumentu ili njegovom izdavatelju ili drugi čimbenici koji utječu na sve slične financijske instrumente kojima se trguje na tržištu.
- dospjelo** Financijska imovina je dospjela ako druga strana nije izvršila plaćanje o ugovornom dospjeću.

Sljedeći uvjeti su definirani u točki 11. MRS-a 32 ili točki 9. MRS-a 39 i u ovome standardu se koriste u značenju navedenom u MRS-u 32 i MRS-u 39.

- amortizirani trošak financijskog sredstva ili financijske obveze
- financijska imovina raspoloživa za prodaju
- prestanak priznavanja
- derivativ
- metoda efektivne kamate
- glavnički instrument
- fer vrijednost
- financijska imovina

- financijski instrument
- financijska obveza
- financijsko imovina ili financijska obveza po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku
- ugovor o financijskoj garanciji
- financijska imovina ili financijska obveza namijenjena trgovanju
- prognozirana transakcija
- instrument zaštite
- ulaganja koja se drže do dospijeća
- zajmovi i potraživanja
- kupnja ili prodaja redovnim putem

DODATAK B

Vodič za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio ovoga MSFI-ja.

KLASE FINANCIJSKIH INSTRUMENTATA I RAZINA DO KOJE SE OBJAVLJUJU (točka 6.)

- B1 Točka 6. nalaže subjektu da financijske instrumente grupira u klase koje su primjerene prirodi objavljenih informacija i da uzme u obzir obilježja tih financijskih instrumenata. Klase opisane u točki 6. određuje subjekt, te se stoga razlikuju od kategorija financijskih instrumenata navedenih u MRS-u 39 (koji određuje način mjerenja financijskih instrumenata i priznavanja promjena fer vrijednosti).
- B2 Prilikom određivanja klasa financijskih instrumenata, subjekt je dužan barem:
- (a) razlikovati instrumente mjerene po amortiziranom trošku od onih koji su mjereni po fer vrijednosti
 - (b) financijske instrumente izvan djelokruga ovoga standarda tretirati kao zasebnu klasu ili klase.
- B3 Imajući u vidu vlastite okolnosti, subjekt određuje razinu razrađenosti podataka koje će prezentirati kako bi udovoljio zahtjevima ovoga standarda, u kojoj mjeri će naglasiti različite aspekte tih zahtjeva i kako će informacije objediniti u cilju općeg prikaza a da ne kombinira informacije različitih obilježja. Neophodno je postići ravnotežu između nagomilavanja detaljnih informacija u financijskim izvještajima koje korisnicima financijskih izvještaja neće biti od pomoći i koje će, zbog pretjeranog akumuliranja zakriti važne informacije. Primjerice, subjekt ne smije zakriti važne informacije na način da ih uključi u velik broj beznačajnih detalja. Slično tomu, subjekt ne smije objaviti informacije koje su tako objedinjene da zakrivaju važne razlike između pojedinih transakcija ili povezanih rizika.

ZNAČAJ FINANCIJSKIH INSTRUMENTATA ZA FINANCIJSKI POLOŽAJ I REZULTATE POSLOVANJA

Financijske obveze po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku (točka 10. i 11.)

- B4 Ako subjekt neku financijsku obvezu odredi za prikazivanje po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku, prema točki 10. (a) je dužan objaviti iznos promjene fer vrijednosti financijske obveze koji se može pripisati promjenama kreditnog rizika te obveze. Točka 10 (a) (i) dopušta subjektima da taj iznos odrede kao iznos promjene fer vrijednosti financijske obveze koji se ne može pripisati promjenama tržišnih uvjeta koji dovode do tržišnog rizika. Ako su jedine relevantne promje-

ne tržišnih uvjeta obveze promjene promatrane (poredbene) kamatne stope, taj iznos je moguće procijeniti kako slijedi:

- (a) prvo, subjekt izračunava internu stopu prinosa na početku razdoblja koristeći promatranu tržišnu cijenu obveze i ugovornih novčanih tokova po obvezi na početku razdoblja. Od te stope prinosa oduzima promatranu (poredbenu) kamatnu stopu na početku razdoblja kako bi dobio komponentu interne stope prinosa specifičnu za instrument
- (b) zatim, subjekt izračunava sadašnju vrijednost novčanih tokova povezanih s financijskom obvezom koristeći ugovorene novčane tokove obveze na kraju razdoblja i diskontnu stopu koja je jednaka zbroju (i) promatrane (poredbene) kamatne stope na kraju razdoblja i (ii) komponentu interne stope prinosa specifičnu za instrument određenu kako je navedeno pod (a)
- (c) razlika između promatrane tržišne cijene financijske obveze na kraju razdoblja i iznosa utvrđenog pod (b) je promjena fer vrijednosti koja se ne može pripisati promjenama promatrane (poredbene) kamatne stope. To je iznos koji se objavljuje.

U ovome primjeru je pretpostavka da promjene fer vrijednosti koje proizlaze iz čimbenika koji nisu promjena kreditnog rizika predmetnog instrumenta ili promjena kamatnih stopa nisu značajne. Ako instrument iz primjera sadrži ugrađeni derivativ, promjena fer vrijednosti ugrađenog derivativa se isključuje prilikom određivanja iznosa koji je potrebno obaviti u skladu s točkom 10.(a).

Ostali podaci za objavu – računovodstvene politike (točka 21.)

- B5 Točka 21. nalaže objavljivanje načela vrednovanja korištenih pri sastavljanju financijskih izvještaja i drugih primijenjenih računovodstvenih politika koje su relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja. Za financijske izvještaje, ti podaci mogu uključiti:
- (a) kad je riječ o financijskoj imovini ili financijskim obvezama određenima za prikazivanje po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku:
 - (i) prirodu financijske imovine ili financijskih obveza koje je društvo odredilo za prezentiranje po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku
 - (ii) kriterije za određivanje takve financijske imovine ili takvih financijskih obveza prilikom prvog priznavanja i
 - (iii) način na koji je subjekt udovoljio uvjetima iz točke 9., 11.A ili 12. MRS-a 39 za takvo određivanje. Za instrumente koji su određeni u skladu s točkom (b) (i) definicije financijskog sredstva ili financijske obveze po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku iz MRS-a 39, napomenu da objavljeni podaci uključuju narativan opis okolnosti koje bi u suprotnom prouzročile nedosljednost u mjerenju ili priznavanju. Za instrumente označene u skladu s točkom (b) (ii) definicije financijskog sredstva ili financijske obveze po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku iz MRS-a 39, napomenu da objavljeni podaci uključuju narativan opis načina na koji je određivanje za prezentiranje po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku u skladu s dokumentiranom strategijom subjekta za upravljanje rizicima ili njegovom strategijom ulaganja.
 - (b) kriterije za određivanje financijske imovine za prikaz kao imovine raspoložive za prodaju

- (c) da li se kupnja ili prodaja financijske imovine redovnim putem obračunava na datum trgovanja ili datum namire (v. točku 38. MRS-a 39)
- (d) da li se koristi konto ispravka vrijednosti kako bi se umanjio knjigovodstvena vrijednost financijskog sredstva koje je umanjeno za kreditne gubitke:
- (i) kriterije za utvrđivanje kad se knjigovodstvena vrijednost financijskog sredstva izravno umanjuje (ili, u slučaju poništenja otpisa, izravno povećava) te kad se koristi konto ispravka vrijednosti i
- (ii) kriterije za potpuno otpisivanje iznosa koji su knjiženi na konto ispravka vrijednosti u odnosu na knjigovodstvena vrijednost umanjene financijske imovine (v. točku 16.)
- (e) način na koji se utvrđuju neto dobiti ili neto gubici po svakoj kategoriji financijskog instrumenta (v. točku 20.(a)), primjerice, da li neto dobiti ili neto gubici po stavkama iskazanim po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku uključuju prihode od kamata ili dividendi
- (f) kriterije koje subjekt koristi kako bi utvrdio da li postoji objektivan dokaz o nastanku gubitaka od umanjenja (v. točku 20.(e))
- (g) kada je došlo do revizije uvjeta financijske imovine koja bi inače bila dospjela ili umanjena, računovodstvenu politiku za financijsku imovinu na koju se primjenjuju revidirani uvjeti (v. točku 36. (d)).

Točka 122. MRS-a 1 (izmijenjen 2007.) također nalaže subjektima da, u sklopu sažetog prikaza temeljenih računovodstvenih politika ili drugim bilješkama, objave one prosudbe uprave u procesu primjene računovodstvenih politika subjekta, osim onih koje uključuju procjene, koje imaju najznačajniji utjecaj na iznose priznate u financijskim izvještajima

PRIRODA I DOSEG RIZIKA KOJI PROIZLAZE IZ FINANCIJSKIH INSTRUMENTATA (TOČKA 31. – 42.)

- B6 Podaci koji se obvezno objavljuju temeljem točke 31. – 42. iznose se ili u financijskim izvještajima, ili se putem natuknica u financijskim izvještajima povezuju s nekim drugim službenim izjavama, kao što je komentar uprave ili izvještaj o rizicima, a koje su dostupne korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima i u isto vrijeme kao i financijski izvještaji. Bez informacija uključenih putem natuknica, financijski izvještaji su nepotpuni.

Kvantitativni podaci za objavu (točka 34.)

- B7 Točka 34. (a) nalaže objavljivanje sažetih kvantitativnih podataka o izloženosti subjekta rizicima na temelju informacija koje su interno dostavljene ključnim rukovoditeljima poslovnog subjekta. Ako subjekt koristi nekoliko metoda za upravljanje svojom izloženosti rizicima, dužan je objaviti informacije korištenjem metode ili metoda koje pružaju najrelevantnije i najpouzdanije informacije. Relevantnost i pouzdanost su obrađene u MRS-u 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.
- B8 Točka 34. (c) nalaže objavljivanje podataka o koncentraciji rizika. Koncentracije rizika proizlaze iz financijskih instrumenata koji imaju slična obilježja i na koje promjene gospodarskih ili drugih uvjeta slično utječu. Prepoznavanje koncentracija rizika zahtijeva prosudbe na temelju okolnosti u kojima se subjekt nalazi. Podaci koji se objavljuju o koncentracijama rizika uključuju:

- (a) opis načina na koji rukovodstvo utvrđuje koncentraciju
- (b) opis zajedničke karakteristike koja ukazuje na svaku pojedinu koncentraciju (npr. druga strana, teritorijalno područje, valuta ili tržište)
- (c) iznos izloženosti riziku povezan sa svim financijskim instrumentima kojima je ta karakteristika zajednička.

Najveća izloženost kreditnom riziku (točka 36.(a))

- B9 Točka 36. (a) nalaže objavljivanje iznosa koji najbolje odražava najveću izloženost društva kreditnom riziku. Za financijsko imovina, to je u pravilu bruto knjigovodstvena vrijednost umanjen za:
- (a) svaki iznos prijeboja u skladu s MRS-om 32 i
 - (b) svaki gubitak od umanjenja priznat u skladu s MRS-om 39.
- B10 U aktivnosti koje uzrokuju nastanak kreditnog rizika i s njim povezane najveće izloženosti kreditnom riziku se ubrajaju, ali ne isključivo:
- (a) odobrenje zajmova i potraživanja klijentima i polaganje depozita kod drugih subjekata. U tim slučajevima, najveća izloženost kreditnom riziku je knjigovodstvena vrijednost povezane financijske imovine.
 - (b) zaključenje ugovora o derivativima, npr. valutnih ugovora, ugovora o kamatnim swapovima i kreditnim derivativima. Kad je imovina koje iz toga proizlazi mjerenjeno po fer vrijednosti, najveća izloženost kreditnom riziku na izvještajni datum bit će jednaka knjigovodstvenom iznosu.
 - (c) davanje financijskih garancija. U tom slučaju, najveća izloženost kreditnom riziku je najviši iznos koji bi subjekt trebao platiti u slučaju poziva garancije, a koji može biti znatno viši od iznosa koji je priznat kao obveza.
 - (d) preuzimanje obveze za kreditiranjem koja je neopoziva tijekom trajanja aranžmana ili opoziva samo u slučaju materijalno značajne negativne promjene. Ako izdavaatelj nije u mogućnosti izvršiti obvezu za kreditiranjem u neto iznosu novca ili nekim drugim financijskim instrumentom, najviša izloženost kreditnom riziku je cijeli iznos preuzete obveze. To je tako zbog toga što je neizvjesno povlačenje bilo kojeg nepovučenog dijela u budućnosti. On može biti znatno viši od iznosa koji je priznat kao obveza.

Analiza ugovornog dospijeca (točka 39.(a))

- B11 Prilikom izrade analize ugovornog dospijeca financijskih obveza kako to nalaže točka 39.(a), subjekt na temelju prosudbe utvrđuje primjeren broj skupina po kojima će vremenski razvrstati dospijeca. Primjerice, subjekt može sljedeća razdoblja odrediti kao primjerena:
- (a) do jednog mjeseca
 - (b) od jednog do tri mjeseca
 - (c) od tri mjeseca do jedne godine i
 - (d) od jedne godine do pet godina.
- B12 Kad druga strana može birati vrijeme plaćanja nekog iznosa, obveza se uključuje s najranijim datumom na koji se od subjekta može zatražiti plaćanje. Primjerice, financijske obveze čije plaćanje se od subjekta može zatražiti na poziv (npr. depoziti po viđenju) se uključuju u najraniju vremensku skupinu.
- B13 Kad subjekt ima obvezu stavljati iznose na raspolaganje u ratama, svaka rata se raspoređuje na najranije razdoblje u

kojem se od subjekta može zatražiti plaćanje. Primjerice, nepovučena obveza za kreditiranjem se uključuje u vremensku skupinu koja sadrži najraniji datum na koji je moguće povlačenje.

- B14 Iznosi objavljeni u analizi dospjeća su ugovorni nediskontirani novčani tokovi, primjerice:
- (a) bruto obveze po financijskom najmu (prije nego što se oduzmu financijski troškovi)
 - (b) cijene utvrđene u terminskim (forward) ugovorima o kupnji financijske imovine za novac
 - (c) neto iznosi u kamatnim swapovima kod kojih se kamata plaća po promjenjivoj stopi, a prima po fiksnoj stopi (payfloating/receivfixed interest rate swaps) kod kojih se razmjenjuju neto novčani tokovi
 - (d) ugovorni iznosi koji se razmjenjuju u derivativnom financijskom instrumentu (npr. valutni swap) kod kojih se razmjenjuju bruto novčani tokovi i
 - (e) bruto preuzete obveze za kreditiranjem.

Takvi nediskontirani novčani tokovi se razlikuju od iznosa uključenog u izvještaj o financijskom položaju jer se iznos u izvještaju o financijskom položaju temelji na diskontiranim novčanim tokovima.

- B15 Ako je primjereno, subjekt je dužan analizu derivativnih financijskih instrumenata u sklopu analize ugovornog dospjeća financijskih obveza koju nalaže točka 39. (a) objaviti odvojeno od nederivativnih financijskih instrumenata. Primjerice, bilo bi primjereno razlikovati novčane tokove od derivativnih financijskih instrumenata i one od nederivativnih financijskih instrumenata ako se novčani tokovi od derivativnog financijskog instrumenta podmiruju u bruto iznosu. To je tako zbog toga što bruto novčani odljev može biti popraćen povezanim priljevom.
- B16 Ako iznos obveze nije fiksna, objavljeni iznos se utvrđuje prema uvjetima na izvještajni datum. Primjerice, ako se iznos obveze mijenja u skladu s promjenama nekog indeksa, objavljeni iznos se može temeljiti na razini indeksa na izvještajni datum.

Tržišni rizik – analiza osjetljivosti (točke 40. i 41.)

- B17 Točka 40. (a) propisuje analizu osjetljivosti za svaku vrstu tržišnog rizika kojoj je subjekt izložen. U skladu s točkom B3, subjekt odlučuje o načinu na koji će informacije objediniti kako bi dao opću sliku o izloženostima rizicima iz znatno različitih gospodarskih okružja bez kombiniranja informacija različitih karakteristika. Primjerice:
- (a) subjekt koji trguje financijskim instrumentima može te informacije objaviti odvojeno za financijske instrumente namijenjene trgovanju i one koji nisu namijenjeni trgovanju
 - (b) subjekt ne bi objedinjavao svoju izloženost tržišnim rizicima iz područja u kojima vlada hiperinflacija sa svojom izloženosti istim tržišnim rizicima iz područja s veoma niskom inflacijom.

Ako je subjekt izložen samo jednoj vrsti tržišnog rizika u samo jednom gospodarskom okružju, ne bi prikazivao izdvojene informacije.

- B18 Točka 40. (a) propisuje da analiza osjetljivosti treba prikazati učinak realno mogućih promjena relevantne varijable rizika (npr. tržišnih kamatnih stopa, valutnih tečajeva, cijene kapitala ili cijene roba) na dobit ili gubitak i kapital. U tu svrhu:

- (a) subjekti nisu obvezni utvrđivati dobit ili gubitak razdoblja da je relevantna varijabla rizika bila različita. Umjesto toga, subjekti objavljuju učinak na dobit ili gubitak i kapital na dan izvještaja o financijskom položaju pod pretpostavkom da se na dan izvještaja o financijskom položaju dogodila realno moguća promjena relevantne varijable rizika i primijenjena na izloženost riziku koja postoji na taj dan. Primjerice, ako subjekt na kraju godine ima obvezu s promjenjivom stopom, objavio bi učinak na dobit ili gubitak (tj. rashode od kamata) tekuće godine da su kamatne stope varirale u realno mogućim iznosima.
- (b) subjekti nisu obvezni objaviti učinak na dobit ili gubitak i kapital svake promjene u rasponu realno mogućih promjena relevantne varijable rizika. Bilo bi dovoljno objaviti učinke promjena na granicama realno mogućeg raspona.

- B19 Kod utvrđivanja realno mogućih promjena relevantne varijable rizika, subjekt treba razmotriti:

- (a) gospodarsko okružje u kojem posluje. Realno moguća promjena ne smije uključiti scenarije koji su malo vjerojatni ili scenarij »u najgorem slučaju«, kao ni testove otpornosti na stres. Stoviše, ako se varijabla rizika mijenja stabilno, subjekt ne treba mijenjati odabranu realno moguću promjenu varijable rizika. Primjerice, pretpostavimo da su kamatne stope pet posto i da subjekt utvrdi da je realno moguća promjena kamatnih stopa u visini ± 50 bazičnih bodova. Objavio bi učinak na dobit ili gubitak te kapital kad bi se kamatne stope promijenile na 4,5 ili 5,5 %. U idućem razdoblju, kamatne stope su porasle na 5,5 %. Subjekt je i dalje uvjeren da kamatne stope mogu fluktuirati ± 50 bazičnih bodova (tj. da je stopa promjene kamatnih stopa stabilna). Subjekt bi objavio učinak na dobit ili gubitak i kapital kad bi se kamatne stope promijenile na 5 % ili 6%. Subjekt ne bi bio obavezan revidirati svoju procjenu da bi kamatne stope mogle realno fluktuirati ± 50 bazičnih bodova, osim ako ne postoji dokaz o tome da su kamatne stope postale volatilnije.
- (b) vremenski okvir procjene. Analiza osjetljivosti treba prikazati učinke promjena koje se smatraju realno mogućima tijekom razdoblja do trenutka u kojem subjekt ponovno prezentira podatke koje je objavio, što je u pravilu iduća izvještajna godina.

- B20 Točka 41. dopušta subjektu da koristi analizu osjetljivosti koja odražava međuovisnosti između varijabli rizika, kao što su metoda vrijednosti pod rizikom, ako tu analizu koristi za upravljanje svojom izloženosti financijskim rizicima. To vrijedi čak i ako se tom metodom mjeri samo potencijal gubitka a ne i potencijal dobiti. Subjekt koji to primjenjuje može postići usklađenost s točkom 41. (a) na način da objavi vrstu korištenog modela vrijednosti pod rizikom (npr. da li se model naslanja na Monte-Carlo simulacije), obrazložene načina na koji model funkcionira te glavne pretpostavke (npr. razdoblje držanja i stupanj pouzdanosti). Subjekti također mogu objaviti prethodna promatrana razdoblja i pondere primijenjene na zapažanja u tom razdoblju, obrazložene načina na koji su opcije tretirane u kalkulacijama te korištene volatilnosti i korelacije (ili, alternativno, Monte-Carlo simulacije raspodjele vjerojatnosti).

B21 Subjekt je dužan prezentirati analizu osjetljivosti za svoje cjelokupno poslovanje, ali može prezentirati i različite vrste analize osjetljivosti za različite klase financijskih instrumenata.

Rizik kamatne stope

B22 Rizik kamatne stope pojavljuje se kod kamatonosnih financijskih instrumenata priznatih u izvještaju o financijskom položaju (npr. zajmovi i potraživanja te izdani dužnički instrumenti) i kod nekih financijskih instrumenata koji nisu priznati u izvještaju o financijskom položaju (npr. neke preuzete obveze za kreditiranjem).

Valutni rizik

B23 Valutni rizik (ili devizni rizik) se javlja kod financijskih instrumenata koji su iskazani u stranoj valuti, tj. u valuti koja nije funkcijska valuta u kojoj su vrednovani. Za potrebe ovoga standarda, valutni rizik ne nastaje po financijskim instrumentima koji su nenovčane stavke ili financijskim instrumentima koji su iskazani u funkcijskoj valuti.

B24 Analiza osjetljivosti se objavljuje za svaku valutu prema kojoj subjekt ima značajnu izloženost

Ostali cjenovni rizici

B25 Ostali cjenovni rizici se javljaju kod financijskih instrumenata zbog promjena u, primjerice, cijenama robe ili kapitala. Radi usklađenosti s točkom 40., subjekt može objaviti učinak smanjenja određenog indeksa tržišta vrijednosnih papira, cijene robe ili neke druge varijable rizika. Primjerice, ako subjekt daje jamstva vezano za ostatak vrijednosti koja su financijski instrumenti, subjekt objavljuje povećanje ili smanjenje vrijednosti imovine na koju se jamstvo primjenjuje.

B26 Dva primjera financijskih instrumenata po kojima nastaje rizik cijene kapitala su (a) držanje udjela u kapitalu nekog drugog subjekta i (b) ulaganje u trust koji za uzvrat ima ulaganja u glavnice instrumente. Drugi primjeri uključuju terminske ugovore (forward) i opcije kupnje ili prodaje određene količine glavnice instrumenta te swapove koji su indeksirani cijenom kapitala. Na fer vrijednost tih financijskih instrumenata utječu promjene tržišnih cijena glavnice instrumenata o kojima je riječ.

B27 U skladu s točkom 40.(a), osjetljivost dobiti ili gubitka (koja nastaje, primjerice, temeljem instrumenata svrstanih u kategoriju po fer vrijednosti u dobiti ili gubitku ili umanjenja financijske imovine raspoložive za prodaju) se objavljuje odvojeno od osjetljivosti kapitala (koja nastaje, primjerice, temeljem instrumenata koji su svrstani u kategoriju raspoloživih za prodaju).

B28 Financijski instrumenti koje subjekt svrstava kao glavnice instrumente se ne mjere ponovno. Rizik cijene kapitala tih instrumenata ne utječe ni na dobit ili gubitak, kao ni na kapital. Prema tome, analiza osjetljivosti nije potrebna

MEĐUNARODNI STANDARD FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 8 *Poslovni segmenti*

CILJ

1. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene vrstu i financijske učinke poslovnih djelatnosti kojima se bavi te gospodarsko okruženje u kojem posluje.

DJELOKRUG

2. Ovaj MSFI se primjenjuje na:
 - (a) odvojene ili pojedinačne financijske izvještaje subjekta
 - (i) čijim dužničkim ili vlasničkim instrumentima se trguje na javnom tržištu (tuzemnoj ili inozemnoj burzi vrijednosnica ili na izvan burzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta) ili
 - (ii) koji podnosi ili je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja regulatornom tijelu radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu i
 - (b) konsolidirane financijske izvještaje grupe koja obuhvaća maticu
 - (i) čijim dužničkim ili vlasničkim instrumentima se trguje na javnom tržištu (tuzemnoj ili inozemnoj burzi ili na izvan burzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta) ili
 - (ii) koja podnosi ili je u postupku podnošenja svojih konsolidiranih financijskih izvještaja regulatornom tijelu radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu.
3. Ako subjekt koji nije obavezan primjenjivati ovaj MSFI odluči objaviti informacije o segmentima koje nisu u skladu s ovim MSFI, ne smije te informacije nazvati segmentalnim informacijama.
4. Ako neki financijski izvještaj sadrži i konsolidirane financijske izvještaje matice koja potpada u djelokrug ovoga MSFI, kao i zasebne financijske izvještaje matice, segmentalne informacije se objavljuju samo u konsolidiranim financijskim izvještajima.

POSLOVNI SEGMENTI

5. Poslovni segment je sastavni dio subjekta:
 - (a) koji obavlja poslovne djelatnosti iz kojih može ostvariti prihode i temeljem kojih kod njega nastaju troškovi, uključujući prihode i troškove koji se odnose na transakcije s drugim sastavnim dijelovima istog subjekta
 - (b) čije rezultate poslovanja redovito pregledava glavni donositelj poslovnih odluka subjekta kako bi donio odluku o resursima koje treba rasporediti na segment i ocijeniti njegovo poslovanje i
 - (c) za koji postoje zasebne financijske informacije.
 Poslovni segment može obavljati poslovne djelatnosti kojima tek treba ostvariti prihode, primjerice, dijelovi poslovanja koji tek započinju svoje poslovanje mogu biti poslovni segment prije nego što ostvare prihode.
6. Nije svaki dio nekog subjekta nužno i poslovni segment ili dio poslovnog segmenta. Primjerice, sjedište poduzetnika ili neki funkcijski odjeli ne moraju ostvarivati prihode ili mogu ostvarivati prihode koji su tek uzgredni u odnosu na djelatnosti, iz kojeg razloga ne bi bili poslovni segmenti. U ovome MSFI-ju, planovi primanja zaposlenih nakon prestanka radnog odnosa nisu poslovni segmenti.
7. Izraz »glavni donositelj poslovnih odluka« označava funkciju, a ne nužno rukovoditelja sa specifičnom titulom. Riječ je o funkciji koja raspoređuje resurse na poslovne segmente subjekta i ocjenjuje njihovo poslovanje. Često je glavni donositelj poslovnih odluka subjekta njegov izvršni direktor ili rukovoditelj poslovanja, no može biti primjerice i skupina izvršnih direktora ili drugih.

8. Kod mnogih subjekata tri obilježja poslovnih segmenata iz točke 5. nedvojbeno određuju njihove poslovne segmente. Međutim, subjekt može izdavati izvještaje u kojima svoje poslovne djelatnosti prikazuje na razne načine. Ako glavni donositelj poslovnih odluka koristi više od jednog skupa segmentalnih informacija, drugi čimbenici mogu jedan skup sastavnih dijelova odrediti kao poslovne segmente subjekta, uključujući vrstu poslovnih djelatnosti svakog sastavnog dijela, postojanje direktora odgovornih za njih te informacije koje se prezentiraju upravi.
9. Općenito, poslovni segment ima svog direktora koji izravno odgovara glavnom donositelju poslovnih odluka i s njim redovito kontaktira radi razgovora o poslovanju, financijskim rezultatima, prognozama ili planovima segmenta. Izraz »direktor segmenta« označava funkciju a ne nužno direktora s određenom titulom. Glavni donositelj poslovnih odluka može biti i direktor nekih poslovnih segmenata. Jedan direktor može biti direktor jednog poslovnog segmenta ili više njih. Ako obilježja iz točke 5. vrijede za više skupova sastavnih dijelova neke organizacije, ali su direktori segmenta odgovorni za samo jedan skup, taj skup sastavnih dijelova sačinjava poslovne segmente.
10. Obilježja iz točke 5. mogu vrijediti za dva skupa sastavnih dijelova ili više njih koji se preklapaju za koje se direktori smatraju odgovornima. Takva struktura se ponekad naziva matričnom organizacijom. Primjerice, neki direktori su u nekim subjektima odgovorni za različite skupine proizvoda i usluga u svijetu, dok su drugi direktori odgovorni za određena teritorijalna područja. Glavni donositelj poslovnih odluka redovito pregledava rezultate poslovanja obaju skupova sastavnih dijelova i za oba skupa postoje financijske informacije. U takvoj situaciji subjekt određuje skup sastavnih dijelova koji sačinjavaju poslovne segmente primjenom temeljnog načela.

IZVJEŠTAJNI SEGMENTI

11. Subjekt je dužan odvojeno izvještavati o informacijama svakog poslovnog segmenta koji:
- je određen u skladu s točkom 5.-10. ili je nastao objedinjavanjem dvaju ili više poslovnih segmenata u skladu s točkom 12. i
 - prelazi kvantitativne pragove iz točke 13.
- U točkama 14.-19. su navedene ostale situacije u kojima je obvezno odvojeno izvještavanje o informacijama poslovnog segmenta.

Kriteriji objedinjavanja

12. Poslovni segmenti često imaju slične dugoročne financijske rezultate ako imaju slična ekonomska obilježja. Primjerice, kod dvaju poslovnih segmenata sličnih ekonomskih obilježja se može očekivati slična prosječna bruto marža na dulji rok. Dva poslovna segmenta ili više njih je moguće objединiti u jedan poslovni segment ako je objedinjavanje u skladu s temeljnim načelom ovoga MSFI-ja, ako segmenti imaju slična ekonomska obilježja i ako su slični u svim niže navedenim elementima:
- vrsti proizvoda i usluga
 - vrsti proizvodnog procesa
 - vrsti ili kategoriji klijenata za svoje proizvode i usluge
 - metodama koje koriste za distribuciju svojih proizvoda i pružanje svojih usluga i

- ako je primjenjivo, po regulatornom okružju, primjerice bankarstvo, osiguranje ili sektor komunalnih usluga.

Kvantitativni pragovi

13. Subjekt je dužan u izvještaju zasebno iznijeti informacije o poslovnom segmentu koji premašuje bilo koji sljedeći kvantitativni prag:
- iskazani prihod, uključujući i prihod od prodaje vanjskim kupcima i prihod od intersegmentalne prodaje ili prijenosa, je deset ili više posto veći od ukupnih prihoda, unutarnjih i vanjskih, svih poslovnih segmenata
 - apsolutni iznos iskazane dobiti ili iskazanog gubitka je deset ili više posto većeg od apsolutnog iznosa (i) ukupne iskazane dobiti svih poslovnih segmenata koji nisu iskazali gubitak ili (ii) ukupno iskazanog gubitka svih poslovnih segmenata koji su iskazali gubitak
 - imovina segmenta je deset ili više posto od ukupne imovine svih poslovnih segmenata.

Poslovni segmenti koji ne prelaze ni jedan od navedenih kvantitativnih pragova mogu se smatrati izvještajnim segmentima i o njima se može zasebno izvještavati ako je uprava uvjerena da će informacije o njima biti korisne korisnicima financijskih izvještaja.

14. Subjekt može informacije o poslovnim segmentima koji ne prelaze kvantitativne pragove objединiti s informacijama o drugim poslovnim segmentima koji ne prelaze kvantitativne pragove kako bi imao samo jedan segment samo ako je riječ o poslovnim segmentima sličnih ekonomskih obilježja i kojima je zajednička većina kriterija objedinjavanja iz točke 12.
15. Ako ukupni vanjski prihodi poslovnih segmenata čine manje od 75 posto prihoda subjekta, svi dodatni poslovni segmenti se određuju kao izvještajni segmenti, čak i ako ne udovoljavaju kriterijima iz točke 13., sve dok prihodi izvještajnih segmenata ne dosegnu najmanje 75 posto prihoda subjekta.
16. Informacije o drugim poslovnim djelatnostima i poslovnim segmentima o kojima se ne izvještava se objedinjavaju i objavljuju u sklopu kategorije »svi ostali segmenti« odvojeno od stavki za usklađivanje u sklopu usklađivanja koje nalaže točka 28. Obvezno je opisati izvore prihoda iz kategorije svih ostalih segmenata.
17. Ako uprava procijeni da je neki poslovni segment određen u razdoblju koje je neposredno prethodilo tekućem razdoblju kao izvještajni segment i dalje značajan, informacije o tom segmentu se i u tekućem razdoblju iskazuju odvojeno, čak i ako poslovni segment više ne udovoljava izvještajnim kriterijima iz točke 13.
18. Ako je neki poslovni segment u tekućem razdoblju u skladu s kvantitativnim pragovima određen kao izvještajni segment, segmentalni podaci prethodnog razdoblja se radi usporedbe reklasificiraju na način da novi izvještajni segment bude prikazan kao zaseban segment, čak i ako u prethodnom razdoblju nije udovoljio izvještajnim kriterijima iz točke 13., osim ako sve potrebne informacije nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki.
19. Postoji stanovita granica praktičnosti u pogledu broja izvještajnih segmenata o kojima subjekt zasebno izvještava i iznad koje bi segmentalne informacije mogle postati pretjerano detaljne. Iako točna granica nije određena, ako broj segmenata koji su sukladno točki 13.-18. izvještajni segmenti

bude veći od deset, subjekt bi trebao razmotriti mogućnost da je dosegnuta granica praktičnosti.

OBJAVLJIVANJE

20. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da ocijene vrstu i financijske učinke poslovnih djelatnosti kojima se bavi te gospodarsko okruženje u kojem posluje.

21. Radi provedbe načela iz točke 20. subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije za svako razdoblje za koje prezentira dobit ili gubitak:

- (a) opće informacije navedene u točki 22.,
- (b) informacije o iskazanoj dobiti segmenta, odnosno gubicima segmenta, uključujući prihode i rashode uključene u iskazanu dobit segmenta, odnosno iskazani gubitak segmenta, imovinu segmenta, obveze segmenta te osnovu mjerenja kako su opisani u točkama 23.-27. i
- (c) usklađivanje ukupnih prihoda segmenta, iskazane dobiti segmenta, odnosno iskazanog gubitka segmenta, obveze segmenta i druge materijalne stavke segmenta u odnosu na podudarne stavke subjekta kako su opisane u točki 28.

Usuglašavanje iznosa iskazanih u izvještaju o financijskom položaju subjekta koji se odnose na izvještajne segmente s iznosima iskazanim u izvještaju o financijskom položaju subjekta se obvezno objavljuje za svaki datum na koji se prezentira izvještaj o financijskom položaju. Informacije o prethodnim razdobljima se obvezno prepravljaju kako je opisano u točki 29. i točki 30.

Opće informacije

22. Subjekt je dužan objaviti sljedeće opće informacije:

- (a) čimbenike na temelju kojih je subjekt odredio svoje izvještajne segmente, uključujući organizacijsku osnovu (primjerice, da li je uprava odabrala subjekt ustrojiti na temelju razlika u proizvodima i uslugama, teritorijalnih područja, regulatornog okruženja ili kombinacije čimbenika te da li su poslovni segmenti objedinjeni) i
- (b) vrste proizvoda i usluga temeljem kojih svaki izvještajni segment ostvaruje svoje prihode.

Informacije o dobiti, gubitku, imovini i obvezama

23. Subjekt je dužan iskazati dobit, odnosno gubitak te ukupne imovine svakog izvještajnog segmenta. Subjekt je dužan objaviti i pokazatelj obveza svakog izvještajnog segmenta ako je riječ o iznosu koji se redovito prezentira glavnom donositelju poslovnih odluka. Subjekt je također dužan o svakom izvještajnom segmentu objaviti sljedeće podatke ako je riječ o iznosima koji ulaze u pokazatelj segmentalne dobiti, odnosno segmentalnog gubitka koje pregledava glavni donositelj odluka ili koji mu se redovito podnose iako nisu uključeni u pokazatelj segmentalne dobiti, odnosno segmentalnog gubitka:

- (a) prihode od vanjskih kupaca
- (b) prihode iz transakcija s drugim poslovnim segmentima istog subjekta
- (c) kamatne prihode
- (d) kamatne rashode
- (e) amortizaciju materijalne i nematerijalne imovine
- (f) značajne stavke prihoda i rashoda objavljenih sukladno točki 97. MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)

- (g) udjel subjekta u dobiti ili gubitku pridruženih društava i zajedničkih ulaganja obračunatih metodom udjela
- (h) trošak poreza na dobit ili prihode od poreza i
- (i) materijalno značajne nenovčane stavke, izuzev amortizacije materijalne i nematerijalne imovine.

Subjekt je dužan kamatne prihode iskazati odvojeno za svaki izvještajni segment, osim ako većinu prihoda segmenta ne sačinjavaju kamate i glavni donositelj poslovnih odluka se prvenstveno oslanja na neto kamatne prihode kako bi ocijenio uspješnost poslovanja segmenta i donosio odluke o resursima koje treba rasporediti na taj segment. U tom slučaju, subjekt može kamatne prihode segmenta iskazati umanjene za kamatne rashode, što je dužan i objaviti.

24. Subjekt je dužan za svaki izvještajni subjekt objaviti sljedeće iznose ako su uključeni u pokazatelj segmentalne imovine koji pregledava glavni donositelj poslovnih odluka ili ako mu se redovito podnose na uvid, čak i ako nisu uključeni u pokazatelj segmentalne imovine:

- (a) iznos ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate obračunate metodom udjela i
- (b) iznose povećanja dugotrajne imovine³ izuzev financijskih instrumenata, odgođene porezne imovine, imovine primanja nakon prestanka radnog odnosa (v. točku 54.-58. MRS-a 19 »Primanja zaposlenih«) i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju.

MJERENJE

25. Iznos svake iskazane segmentalne stavke mora biti pokazatelj koji se prezentira glavnom donositelju odluka radi donošenja odluka o raspoređivanju resursa na segment i ocjenjivanja uspješnosti njegovog poslovanja. Usklade i eliminacije provedene prilikom sastavljanja financijskih izvještaja subjekta te raspodjela prihoda, rashoda, dobiti ili gubitaka se uzimaju u obzir prilikom utvrđivanja segmentalne dobiti, odnosno segmentalnog gubitka samo ako ulaze u pokazatelj dobiti, odnosno gubitka toga segmenta kojeg koristi glavni donositelj poslovnih odluka. Slično tomu, u izvještaju o segmentu se iskazuju samo one stavke imovine i obveza koje ulaze u pokazatelje segmentalne imovine i segmentalnih obveza koje koristi glavni donositelj poslovnih odluka. Ako se iznosi raspoređuju na iskazanu segmentalnu dobit, odnosno iskazani segmentalni gubitak, segmentalnu imovinu ili segmentalne obveze, raspoređuju se razumno.

26. Ako glavni donositelj poslovnih odluka u ocjenjivanju poslovanja nekog poslovnog segmenta i odlučivanju o načinu raspoređivanja resursa, segmentalne dobiti ili segmentalnog gubitka koristi samo jedan pokazatelj dobiti ili gubitka, imovine ili obveza toga segmenta, onda se imovina i obveze iskazuju tim pokazateljima. Ako glavni donositelj poslovnih odluka koristi više pokazatelja dobiti ili gubitaka, imovine i obveza nekog poslovnog segmenta, iskazani pokazatelji trebaju biti oni za koje je uprava uvjerenja da su određeni u skladu s načelima mjerenja koja su najpodudarnija s načelima mjerenja korištenima pri mjerenju odgovarajućih iznosa u financijskim izvještajima subjekta.

27. Subjekt je dužan obrazložiti pokazatelje segmentalne dobiti ili segmentalnog gubitka, segmentalne imovine i segmen-

³ Ako je imovina razvrstana po načelu rastuće likvidnosti, dugotrajna imovina je imovina čija realizacija se očekuje u razdoblju duljem od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještajaja o financijskom položaju.

talnih obveza za svaki izvještajni segment i objaviti barem sljedeće:

- (a) računovodstvenu osnovu za sve transakcije između izvještajnih segmenata,
- (b) prirodu razlika između pokazatelja dobiti, odnosno gubitaka izvještajnog segmenta te dobiti, odnosno gubitka subjekta prije poreza ili prihode i ukinute dijelove poslovanja (ako to nije očigledno iz usklađenih stavki opisanih pod točkom 28.). Razlike mogu biti u računovodstvenim politikama i politikama za raspoređivanje troškova koji terete središnjicu a koje su nužne za razumijevanje iskazanih informacija o segmentu,
- (c) prirodu razlika između pokazatelja imovine izvještajnog segmenta i imovine subjekta (ako nije očigledna iz usklađivanja stavki opisanih pod točkom 28.). Razlike mogu biti u računovodstvenim politikama i politikama za raspoređivanje imovine koja se zajednički koristi a koje su nužne za razumijevanje iskazanih informacija o segmentu,
- (d) prirodu razlika između pokazatelja obveza izvještajnog segmenta i obveza subjekta (ako nije očigledna iz usklađivanja stavki opisanih pod točkom 28.). Razlike mogu biti u računovodstvenim politikama i politikama za raspoređivanje zajednički iskorištenih obveza a koje su nužne za razumijevanje iskazanih informacija o segmentu,
- (e) prirodu razlika u metodama korištenima za određivanje dobiti ili gubitka izvještajnog segmenta u odnosu na prethodna razdoblja te eventualan utjecaj tih promjena na pokazatelj dobiti ili gubitka segmenta,
- (f) vrstu i utjecaj svake asimetrično raspoređene stavke na izvještajne segmente. Primjerice, subjekt može trošak amortizacije materijalne imovine rasporediti na segment a da pri tome na njega ne rasporedi i pripadajuće amortizirajuće imovina.

Usklađivanje

28. Subjekt je dužan uskladiti svaku sljedeću stavku:
 - (a) ukupne prihode izvještajnog segmenta s prihodima subjekta
 - (b) ukupne pokazatelje izvještajnih segmenata s dobiti ili gubitkom subjekta nakon poreza (poreznih prihoda) i **proizašlog iz prestanka poslovanja**. No ako neki subjekt na izvještajne segmente rasporedi stavke kao što su porezni rashod (prihodi od poreza), može uskladiti ukupne pokazatelje dobiti li gubitka segmenata s dobiti ili gubitkom subjekta nakon tih stavki.
 - (c) ukupnu imovinu izvještajnih segmenata s imovinom subjekta
 - (d) ukupne obveze izvještajnih segmenata s obvezama subjekta ako se segmentalne obveze prikazuju u skladu s točkom 23.
 - (e) ukupne iznose izvještajnih segmenata koji se odnose na svaku drugu materijalnu informaciju objavljenu uz podudarni iznos iskazan za subjekta.

Sve materijalne stavke za usklađivanje se navode i opisuju odvojeno. Primjerice, iznos svake materijalno značajne usklade koja je potrebna radi usklađivanja dobiti ili gubitka izvještajnog segmenta s dobiti ili gubitkom subjekta ili dobiti ili gubitkom temeljem različitih računovodstvenih politika se navodi i opisuje odvojeno.

Prepravljanje prethodno iskazanih informacija

29. Ako je subjekt promijenio svoj unutarnji organizacijski ustroj na način da to ima za posljedicu promjene u sastavu njegovih izvještajnih segmenata, podudarne informacije za ranija razdoblja, uključujući izvještajna razdoblja unutar izvještajne godine, se prepravljaju, osim ako nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki, pri čemu se dostupnost informacija i procjena troškova određuje za svaku pojedinačnu stavku za objavu. Nakon promjene sastava izvještajnih segmenata, subjekt je dužan objaviti da li je prepravio pripadajuće stavke u prethodnim razdobljima.
30. Ako je subjekt promijenio svoj unutarnji organizacijski ustroj na način da to ima za posljedicu promjene u sastavu njegovih izvještajnih segmenata i ako segmentalne informacije za prethodna razdoblja, uključujući izvještajna razdoblja unutar izvještajne godine, nisu prepravljene u skladu s promjenom, subjekt je dužan segmentalne informacije tekućeg razdoblja u godini promjene objaviti i na temelju prethodne i na temelju nove osnove segmentacije, osim ako neophodne informacije nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki.

OBJAVLJIVANJE PODATAKA KROZ CIJELI POSLOVNI SEGMENT

31. Točke 32.-34. se primjenjuju na sve subjekte koji potpadaju u djelokrug ovoga MSFI-ja, uključujući subjekte koji imaju samo jedan izvještajni segment. Poslovne djelatnosti nekih subjekata nisu ustrojene na temelju razlika proizvoda i usluga ili teritorijalnih područja poslovanja. Izvještajni segmenti takvih subjekata mogu iskazivati prihode iz široke palete bitno različitih proizvoda i usluga ili može postojati više izvještajnih segmenata koji proizvode suštinski iste proizvode, odnosno pružaju suštinski iste usluge. Slično tomu, izvještajni segmenti nekog subjekta mogu držati imovinu u različitim teritorijalnim područjima i iskazivati prihode od klijenata iz različitih teritorijalnih područja, ili više izvještajnih segmenata subjekta može poslovati u istom teritorijalnom području. Informacije iz točke 32.-34. se objavljuju samo ako nisu prezentirane u sklopu informacija izvještajnog segmenta koje nalaže ovaj MSFI.

Informacije o proizvodima i uslugama

32. Subjekt je dužan iskazati prihode vanjskih kupaca za svaki proizvod i svaku uslugu ili svaku skupinu sličnih proizvoda, odnosno usluga, osim ako neophodne informacije nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki, u kom slučaju je dužan tu činjenicu i objaviti. Iznosi iskazanih prihoda se obvezno temelje na financijskim informacijama koje se koriste u izradi financijskih izvještaja subjekta.

Informacije o teritorijalnim područjima

33. Subjekt je dužan iznijeti sljedeće informacije o teritorijalnim područjima, osim ako neophodne informacije nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki:
 - (a) prihode vanjskih kupaca raščlanjene na (i) prihode ostvarene u zemlji sjedišta subjekta i (ii) ukupne prihode ostvarene u svim stranim državama u kojima subjekt ostvaruje prihode. Ako su prihodi ostvareni od vanjskih kupaca iz jedne strane države materijalno značajni, objavljuju se odvojeno. Subjekt je dužan objaviti osnovu po kojoj prihode od vanjskih kupaca pripisuje svakoj pojedinoj zemlji.

- (b) dugotrajne imovine⁴, izuzev financijskih instrumenata, odgođene porezne imovine, imovine primanja nakon prestanka radnog odnosa i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju (i) smještene u zemlji sjedišta subjekta i (ii) ukupno koja je smještena u svim stranim zemljama u kojima subjekt ima imovinu. Ako je imovina u nekoj stranoj zemlji materijalno značajna, objavljuje se odvojeno. Iskazani iznosi se obvezno temelje na financijskim informacijama koje se koriste u izradi financijskih izvještaja subjekta. Ako neophodne informacije nisu dostupne i ako bi troškovi njihove pripreme bili previsoki, to je potrebno objaviti. Pored informacija koje su propisane ovom točkom, subjekt može u sklopu informacija o teritorijalnim područjima objaviti podzbrojeve po skupinama zemalja.

Informacije o značajnim kupcima

34. Subjekt je dužan iznijeti informacije o tome u kojoj mjeri se oslanja na svoje značajne kupce. Ako prihodi od transakcija s jednim vanjskim kupcem sačinjavaju 10 ili više posto prihoda subjekta, subjekt je tu činjenicu dužan objaviti, kao i ukupan prihod od svakog takvog kupca te naziv segmenta, odnosno segmenata koji su ostvarili prihode takvih kupaca. Za potrebe ovoga MSFI-ja, skupina subjekata za koju izvještajni subjekt zna da je pod zajedničkom kontrolom se smatra jednim kupcem a jednim kupcem se smatraju i vlada (nacionalna, državna, pokrajinska, teritorijalna, domaća ili strana) i subjekti za koje izvještajni subjekt zna da su pod kontrolom te vlade.

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

35. Subjekti su dužni ovaj MSFI primijeniti u svojim godišnjim financijskim izvještajima za razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt ovaj MSFI primjenjuje u svojim financijskim izvještajima za razdoblje prije 1. siječnja 2009. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.
36. Segmentalne informacije prethodnih godina koje se iskazuju kao usporedne informacije prve godine primjene prepravljaju se kako bi bile u skladu sa zahtjevima ovoga MSFI-ja, osim ako neophodne informacije nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki.
- 36.A MRS 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenja i nadopunjava točka 23.(f). Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.

POVLAČENJE MRS-A 14

37. Ovaj standard zamjenjuje MRS 14 »Izveštavanje po segmentima«.
- (1) Ako je imovina razvrstana po načelu rastuće likvidnosti, dugotrajna imovina je imovina čija realizacija se očekuje u razdoblju duljem od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.
 - (2) Ako je imovina razvrstana po načelu rastuće likvidnosti, dugotrajna imovina je imovina čija realizacija se očekuje u razdoblju duljem od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.

⁴ Ako je imovina razvrstana po načelu rastuće likvidnosti, dugotrajna imovina je imovina čija realizacija se očekuje u razdoblju duljem od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.

DODATAK A

Definicije pojmova

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

poslovni segment – poslovni segment je sastavni dio subjekta koji:

- (a) koji obavlja poslovne djelatnosti iz kojih može ostvariti prihode i temeljem kojih kod njega nastaju troškovi, uključujući prihode i troškove koji se odnose na transakcije s drugim sastavnim dijelovima istog subjekta
- (b) čije rezultate poslovanja redovito pregledava glavni donositelj poslovnih odluka subjekta kako bi donio odluku o resursima koje treba rasporediti na segment i ocijeniti njegovo poslovanje i
- (c) za koji postoje zasebne financijske informacije.

IFRIC TUMAČENJE 1 – Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza

REFERENCE

- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 2003.)
- MRS 23 – Troškovi posudbe
- MRS 36 – Umanjenje imovine (revidiran 2004.)
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina

TEMELJI

1. Mnogi subjekti imaju obvezu demontaže, uklanjanja i obnavljanja predmeta nekretnina, postrojenja i opreme. U ovome tumačenju se takve obveze spominju kao »obveze za demontažom, obnovom i slične obveze«. Prema MRS-u 16, trošak nabave nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, trošak predmeta nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća početnu procjenu troškova demontaže i uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smješteno, za kojom obveza nastaje kod subjekta kad je imovina nabavljeno ili kao posljedica korištenja imovine u određenom razdoblju za namjene različite od proizvodnje zaliha u istom razdoblju. MRS 37 sadrži zahtjeve o načinu mjerenja obveza za razgradnjom, obnovom i sličnih obveza. Ovo tumačenje daje smjernice o načinu obračunavanja učinka promjena u mjerenju postojećih obveza za dekomisijom, obnovom i sličnih obveza.

DJELOKRUG

2. Ovo tumačenje se primjenjuje na promjene u mjerenju postojećih obveza za dekomisijom, obnovom ili sličnih obveza koje su:

- (a) i priznate kao dio troška predmeta nekretnina, postrojenja i opreme u skladu s MRS-om 16
- (b) priznate kao obveza u skladu s MRS 37.

Primjerice, obveza za demontažu, uklanjanje, obnovu i slične obveze mogu postojati po osnovi demontaže nekog postrojenja, sanacije šteta u okolišu za subjekte iz sektora vađenja ruda i nafte ili uklanjanja opreme.

PROBLEM

3. Ovo tumačenje se bavi načinom na koji treba obračunati sljedeće događaje kojima dolazi do promjene mjerenja postojeće obveze za dekomisijom, obnovom ili slične obveze:
- promjena procijenjenog odljeva resursa s ekonomskim koristima (npr. novčani tokovi) koji su potrebni kako bi obveza bila podmirena
 - promjena sadašnje tržišne utemeljene diskontne stope kako je definirana u točki 14 MRS-a 37 (što uključuje promjene vremenske vrijednosti novca i rizike specifične za obvezu) i
 - povećanje koje odražava protok vremena (koje se naziva i poništenje diskonta).

SLUŽBENO STAJALIŠTE

4. Promjene u mjerenju postojećih obveza za dekomisijom, obnovom i sličnih obveza koje su posljedica promjena procijenjenog vremena ili iznosa odljeva resursa s ekonomskim koristima koji su potrebni za podmirenje obveze, ili promjene diskontne stope obračunavaju se u skladu s točkom 5.-7. u nastavku.
5. Ako je imovina mjereno po trošku:
- u skladu s točkom (b), promjene obveze dodaju se trošku imovine u tekućem razdoblju ili se od njega odbijaju
 - iznos odbijen od troška imovine ne smije premašiti njegov knjigovodstveni iznos. Ako smanjenje obveze premašuje knjigovodstveni iznos imovine, višak se odmah priznaje u dobit ili gubitak
 - ako usklađenje rezultira povećanjem troška nekog imovine, subjekt treba razmotriti da li to ukazuje na nemogućnost povrata cijelog novog knjigovodstvenog iznosa imovine. Ako na to ukazuje, subjekt je dužan testirati imovina na umanjenje na način da procijeni njegov nadoknadiivi iznos i svaki gubitak uslijed umanjenja obračunati u skladu s MRS-om 36.
6. Ako je imovina mjereno primjenom revalorizacije:
- promjena obveze mijenja višak ili manjak prethodno priznat temeljem revalorizacije toga imovine na način da se:
 - smanjenje obveze (ovisno o (b)) iskazuje izravno kao odobrenje viška nastalog revalorizacijom u kapitalu, izuzev u mjeri u kojoj višak poništava manjak nastao revalorizacijom koji je ranije priznat u dobit ili gubitak, te se kao takvo priznaje u dobit ili gubitak;
 - povećanje obveze prizna u dobit ili gubitak, izuzev u mjeri u kojoj izravno tereti višak nastao revalorizacijom toga imovine koji je iskazan u kapitalu;
 - u slučaju da povećanje obveze premašuje knjigovodstveni iznos koji bi bio priznat da je imovina iskazano po trošku, višak se odmah priznaje u dobit ili gubitak
 - promjena obveze ukazuje na moguću potrebu za revaloriziranjem imovine kako bi se zajamčili da se knjigovodstveni iznos ne razlikuje značajno od iznosa koji bi bio utvrđen da se koristila fer vrijednost na dan izvještaja o financijskom položaju. Svaka takva revalorizacija uzima se u obzir prilikom utvrđivanja iznosa koji se iskazuju u dobit ili gubitak ili u kapitalu pod (a). Ako je revalorizacija neophodna, revaloriziraju se sva imovine u predmetnoj kategoriji.

- MRS 1 zahtijeva da se u izvještaju o promjenama kapitala objavi svaka stavka prihoda ili rashoda koja je priznata izravno u kapital. U skladu s ovim zahtjevom, promjena viška nastalog revalorizacijom koja je proizašla iz promjene obveze identificira odvojeno i kao takva se objavljuje.
7. Usklađeni amortizirajući iznos imovine se amortizira tijekom korisnog vijeka imovine. Prema tome, nakon što je imovina došlo do kraja svog korisnog vijeka, sve nakon toga nastale promjene obveze priznaju se u dobit ili gubitak kad nastaju. To vrijedi i za model vrednovanja po trošku, i za model vrednovanja u revaloriziranom iznosu.
8. Periodičko poništenje diskonta se priznaje u dobit ili gubitak kao financijski rashod kad nastane. Alternativni postupak kapitalizacije koji dopušta MRS-23 nije dozvoljen.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

9. Subjekt je obavezan ovo tumačenje primjenjivati na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. rujna 2004. godine. Potiče se na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovo tumačenje primijeni na neko razdoblje koje je započelo prije 1. rujna 2004. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

10. Promjene računovodstvenih politika se obračunavaju u skladu s MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.⁵

IFRIC TUMAČENJE 2 – Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti**REFERENCE**

- MRS 32 – Financijski instrumenti: prezentiranje (revidiran 2003.)⁶
- MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (revidiran 2003.)

TEMELJI

- Zadruge i druge slične subjekte osnivaju skupine osoba s ciljem ispunjenja zajedničkih gospodarskih ili socijalnih potreba. U nacionalnim zakonima je zadruga u pravilu određena kao subjekt čije aktivnosti su usmjerene ka poticanju gospodarskog napretka zadrugara zajedničkim poslovanjem (načelo samopomoći). Udjeli zadrugara u zadrugi često se nazivaju udjelima zadrugara, udjelima ili slično a u nastavku se spominju ako udjeli članova.
- MRS 32 uspostavlja načela za klasifikaciju financijskih instrumenata kao financijskih obveza ili glavnickog instrumenata. Ta načela osobito vrijede kod klasifikacije instrumenata s pravom prodaje koji imatelju dopuštaju da instrumente proda izdavatelju za novac ili neki drugi financijskim instrument. Primjena ovih načela na udjele članova u zadružnim

⁵ Ako subjekt ovo tumačenje primjenjuje na razdoblje koje je započelo prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je postupati u skladu s pravilima prethodne verzije MRS-a 8, koji je objavljen pod nazivom »Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika«, osim ako na to ranije razdoblje ne primjenjuje izmijenjenu verziju toga standarda.

⁶ U kolovozu 2005. godine, MRS 32 je izmijenjen i dopunjen kao MRS 32 »Financijski instrumenti: prezentiranje«. U veljači 2008. godine IASB je donio izmjene i dopune MRS-a 32 koje nalažu da se instrumenti klasificiraju kao glavnicki instrumenti ako imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32.

subjektima ili slične instrumente je otežana. Neki članovi Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde zatražili su pomoć u razumijevanju načina na koji se načela iz MRS-a 32 primjenjuju na udjele članova i slične instrumente koji imaju određena obilježja i u okolnostima u kojima ta obilježja utječu na klasifikaciju instrumenta kao obveze ili u sklopu kapitala.

DJELOKRUG

- Ovo tumačenje se primjenjuje na financijske instrumente iz djelokruga MRS-a 32, uključujući financijske instrumente izdane članovima zadružnih subjekata kao isprave o vlasničkom udjelu člana u subjektu. Ovo tumačenje se ne primjenjuje na financijske instrumente koji će biti ili koji mogu biti podmireni vlastitim glavnici instrumentima subjekta.

PROBLEM

- Mnogi financijskim instrumenti, uključujući udjele članova, imaju obilježja glavnicih instrumenata, uključujući glasačka prava i pravo na sudjelovanje u raspodjeli dobiti. Neki financijski instrumenti svojim imateljima daju pravo da zatraže otkup za novac ili neko drugo financijsko imovina, no mogu uključiti, odnosno na njih se mogu primjenjivati ograničenja u smislu da li će financijski instrumenti biti otkupljeni. Kako procijeniti uvjete otkupa prilikom određivanja da li takve financijske instrumente svrstati kao obveze ili u kapital?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

- Ugovorno pravo imatelja financijskog instrumenta, uključujući udjele članova u zadružnim subjektima, da zatraži otkup ne nalaže samo po sebi da financijski instrument bude svrstan kao financijska obveza, već subjekt, prilikom određivanja klasifikacije financijskog instrumenta kao financijske obveze ili u kapital, treba razmotriti sve uvjete tog financijskog instrumenta. Ti uvjeti uključuju mjerodavne lokalne zakone, propise i temeljni akt subjekta na dan klasifikacije, ali ne i očekivane buduće izmjene i dopune zakona, propisa ili akta.
- Udjeli članova koji bi bili klasificirani kao glavnici instrumenti da članovi nemaju pravo zahtijevati otkup su glavnici instrumenti ako postoji bilo koji uvjet iz točaka 7. i 8. ili ako udjeli članova imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32. Depoziti po viđenju, uključujući sredstva na tekućim i žiro računima, depozitnim računima i slični ugovori koji nastaju kad članovi nastupaju u svojstvu klijenta su financijske obveze subjekta.
- Udjeli članova su glavnici instrumenti ako subjekt ima bezuvjetno pravo odbiti otkup udjela članova.
- Lokalni zakoni, propisi ili temeljni akt subjekta mogu nametnuti razne vrste zabrana otkupa za udjele članova, npr. bezuvjetnu zabranu ili zabranu temeljenu na kriterijima likvidnosti. Ako je otkup bezuvjetno zabranjen lokalnim zakonom, propisom ili temeljnim aktom subjekta, udjeli članova su glavnici instrumenti. No, ako lokalni zakoni, propisi ili temeljni akt subjekta sadrže odredbe koje zabranjuju otkup samo u slučaju ispunjenja ili neispunjenja uvjeta – kao što su ograničenja likvidnosti, nemaju za posljedicu udjele članova kao glavnici instrumente.
- Bezuovjetna zabrana može biti apsolutna na način da brani sve oblike otkupa. Bezuvjetna zabrana može biti djelomična na način da zabranjuje otkup udjela članova ako bi otkup

prouzročio smanjenje broja udjela članova ili iznosa uplaćenog kapitala temeljem udjela članova ispod određene razine. Udjeli članova iznad zabrane otkupa su obveze, osim ako subjekt ima bezuvjetno pravo odbiti otkup kako je opisano pod točkom 7 ili ako udjeli članova imaju sva relevantna obilježja i ispunjavaju uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32. U nekim slučajevima, broj udjela ili iznos uplaćenog kapitala na koje se primjenjuje zabrana otkupa može se vremenom promijeniti. Takva promjena zabrane otkupa dovodi do prijenosa između financijskih obveza i glavnice.

- Kod početnog priznavanja, subjekt je dužan svoju financijsku obvezu temeljem otkupa mjeriti po fer vrijednosti. U slučaju udjela članova s obilježjem otkupa, subjekt mjeri fer vrijednost financijske obveze temeljem otkupa u iznosu ne nižem od najvišeg iznosa plaćanja temeljem odredbi koje u temeljnom aktu subjekta reguliraju otkup ili primjenjivog zakona, koji je diskontiran od prvog datuma na koji je moguće podnijeti zahtjev za plaćanjem toga iznosa (v. primjer br. 3).
- Kako to zahtijeva točka 35 MRS-a 32, dobit raspodijeljena imateljima glavnicih instrumenata se priznaje izravno u kapital, umanjena za sve pogodnosti temeljem poreza na dobit. Kamate, dividende i ostali povrati koji se odnose na financijske instrumente svrstane kao financijske obveze su rashodi, bez obzira na to da li su plaćanja temeljem tih iznosa zakonom okarakterizirana kao dividende, kamate ili nešto drugo.
- U dodatku, koji je sastavni dio konsenzusa, navedeni su primjeri za primjenu konsenzusa.

OBJAVLJIVANJE

- Kad promjena zabrane otkupa dovodi do prijenosa između financijskih obveza i kapitala, subjekt je dužan zasebno objaviti iznos, vrijeme i razlog prijenosa.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

- Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe ovog tumačenja jednake su onima iz MRS 32 (izmijenjen 2003.). Subjekt će primijeniti ovo tumačenje za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ako neki subjekt ovo tumačenje primjenjuje za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je tu činjenicu objaviti. Ovo tumačenje primjenjuje se retroaktivno.
- A Subjekt će izmjene i dopune točaka 6., 9., A1. i A12. primijeniti za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. i nakon toga. Ako subjekt primjeni *Financijski instrumenti s opcijom prodaje i obveze temeljem likvidacije* (izmjene i dopune MRS 32 i MRS 1), objavljene u veljači 2008. godine, za ranije razdoblje, izmjene i dopune članaka 6., 9., A1. i A12. će primijeniti za to ranije razdoblje.

DODATAK

Primjeri za primjenu konsenzusa

Ovaj dodatak je sastavni dio tumačenja.

- U dodatku je navedeno sedam primjera za primjenu konsenzusa Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja. Primjeri nisu konačni, te su moguće drukčije kombinacije činjenica. U svakom primjeru se pretpostavlja da nema drugih uvjeta osim onih koji su navedeni pod činjenicama primjera a koje bi nalagale da se financijski instrument svrstata kao financijska obveza te po kojima financijski instrument nema sva relevantna obilježja ili nije

ispunio uvjete iz točaka 16.A i 16.B ili točaka 16.C i 16.D MRS-a 32.

BEZUVJETNO PRAVO NA ODBIJANJE OTKUPA (točka 7.)

Primjer br. 1

Činjenice

A2 Prema temeljnom aktu subjekta, otkup se vrši po isključivom nahodanju subjekta. Temeljni akt ne navodi detaljniji opis ili ograničenje diskrecijskog prava subjekta. U ranijim razdobljima subjekt nije nikada odbio otkupiti udjele članova, iako uprava ima na to pravo.

Klasifikacija

A3 Subjekt ima bezuvjetno pravo odbiti otkup i udjeli članova su glavnički instrumenti. MRS 32 utvrđuje načela klasifikacije koja se temelje na uvjetima financijskog instrumenta i navodi da diskrecijska plaćanja, bilo u proteklim razdobljima ili namjera da se izvrše, ne signaliziraju na klasifikaciju kao obveze. MRS 32 u VP26. kaže:

Kad povlaštene dionice nisu otkupive, primjerena klasifikacija se određuje prema drugim pravima koja su s njima skopčana. Klasifikacija se temelji na procjeni suštine ugovornog sporazuma i definiciji financijske obveze te definiciji glavničkog instrumenta. Kad se dobit raspodjeljuje imateljima povlaštenih dionica, bili kumulativno ili ne, na temelju diskrecijske odluke izdavatelja, dionice su glavnički instrumenti. Na klasifikaciju povlaštene dionice kao glavničkog instrumenta ili financijske obveze ne utječe primjerice:

- isplata dobiti u prethodnim razdobljima
- namjera za isplatom dobiti u budućnosti
- mogući negativan učinak na cijenu redovnih dionica izdavatelja ako dobit ne bude isplaćena (zbog ograničenja u isplati dividende na redovne dionice ako se ne isplate dividende na povlaštene dionice)
- iznos pričuva izdavatelja
- očekivanja izdavatelja u pogledu dobiti ili gubitka razdoblja ili
- spособnost, odnosno nemogućnost izdavatelja da utječe na iznos dobiti ili gubitka razdoblja.

Primjer br. 2

Činjenice

A4. Prema temeljnom aktu subjekta, otkup se vrši po isključivom nahodanju subjekta. No, u temeljnom aktu subjekta nadalje se navodi da je za otkup automatski potrebno odobrenje, osim ako subjekt nije u mogućnosti izvršiti plaćanje bez kršenja lokalnih propisa koji reguliraju likvidnost ili pričuve.

Klasifikacija

A5. Subjekt nema bezuvjetno pravo odbiti otkup i udjeli članova su financijska obveza. Gore opisana ograničenja temelje se na sposobnosti subjekta da podmiri svoju obvezu i ona ograničavaju otkup samo ako nisu ispunjeni kriteriji likvidnosti ili pričuva, i to samo do trenutka u kojem oni postanu ispunjeni. Stoga, prema načelima utvrđenima u MRS-u 32, oni imaju za posljedicu klasifikaciju financijskog instrumenta kao glavničkog. MRS 32 navodi u točki VP25.:

Povlaštene dionice mogu biti izdane s raznim pravima. Kod određivanja da li je povlaštena dionica financijska obveza ili glavnički instrument izdavatelj procjenjuje specifična prava skopčana s dionicom kako bi odredio da li ona demonstrira

temeljna obilježja financijske obveze. Primjerice, povlaštena dionica kojom je omogućen otkup na određeni datum ili po opciji imatelja sadrži financijsku obvezu jer izdavatelj ima obvezu financijska imovina prenijeti na imatelja dionice. *Potencijalna nemogućnost izdavatelja da podmiri obvezu otkupa povlaštene dionice kad je na to ugovorno obavezan, bilo zbog nedostatka sredstava, statutarnog ograničenja bilo zbog nedostatne dobiti ili rezervi, ne negira tu obvezu.* [naglasak je dodan]

Zabrane otkupa (točka 8. i 9.)

Primjer br. 3

Činjenice

A6. Zadržni subjekt je u prošlim razdobljima izdao udjele svojim članovima na različite datume i za različite iznose kako slijedi:

1. siječnja 20X1. – 100 000 udjela, svaki 10 NJ (1.000.000 VJ)
1. siječnja 20X2. – 100 000 udjela, svaki 20 NJ (dodatnih 2.000.000 VJ, tako da je ukupno izdano udjela u vrijednosti 3.000.000 VJ).

Udjeli su otkupivi po viđenju u iznosu u kojem su izdani.

A7. Prema temeljnom aktu subjekta, kumulativni iznos za otkup ne smije biti iznad 20 % najvećeg broja ikada izdanih udjela njegovim članovima. Na dan 31. prosinca 20X2. godine subjekt ima 200.000 izdanih udjela, što je najveći broj izdanih udjela članovima i u prošlosti ni jedan udjel nije bio otkupljen. Dana 1. siječnja 20X3. godine subjekt je izmijenio svoj temeljni akt i povisio dopušteni prag za kumulativni otkup na 25 % najvećeg broja ikada izdanih udjela njegovim članovima.

Klasifikacija

Prije izmjene temeljnog akta

A8. Udjeli članova iznad zabrane otkupa su financijske obveze. Zadržni subjekt ovu financijsku obvezu mjeri pri početnom priznavanju po fer vrijednosti. Budući da su udjeli otkupivi po viđenju, zadržni subjekt utvrđuje fer vrijednost financijskih obveza ove vrste kako to nalaže točka 49. MRS-a 39, koja kaže: »Fer vrijednost financijske obveze s obilježjem plaćanja po viđenju (npr. depozit po viđenju) nije manja od iznosa plativog po viđenju diskontiranog od prvog datuma na koji se može zatražiti plaćanje ...«. Prema tome, zadržni subjekt u financijsku obvezu svrstava najveći iznos plativ po viđenju temeljem odredbi koje reguliraju otkup.

A9. Dana 1. siječnja 20X1. godine najviši plativi iznos temeljem odredbi koje reguliraju otkup je 20 000 udjela, svaki u vrijednosti 10 NJ, te subjekt stoga 200.000 NJ svrstava u financijsku obvezu a 800.000 NJ u kapital. Međutim, 1. siječnja 20X2. godine, zbog nove emisije udjela u vrijednosti 20 NJ, najviši iznos plativ temeljem odredbi koje reguliraju otkup povećava se na 40 000 udjela, svaki u vrijednosti 20 NJ. Izdavanje dodatnih udjela po 20 NJ stvara novu obvezu koja se pri početnom priznavanju mjeri po fer vrijednosti. Nakon izdavanja udjela, obveza je 20 % ukupnih izdanih udjela (200 000), mjereno po 20 NJ, odnosno 800.000 NJ. To zahtijeva priznavanje dodatne obveze u iznosu 600.000 NJ. U ovome primjeru nije priznata nikakva dobit i nikakav gubitak. Prema tome, subjekt sada 800.000 NJ svrstava u financijske obveze a 200.000 u kapital. U primjeru je pretpostavka da se iznosi ne mijenjaju u razdoblju između 1. siječnja 20X1. i 31. prosinca 20X2. godine.

Nakon izmjene i dopune temeljnog akta

A10. Nakon izmjene temeljnog akta, zadružni subjekt može primiti zahtjev za otkupom najviše 25 % izdanih udjela, odnosno najviše 50 000 udjela, svaki u vrijednosti 20 NJ. Sukladno tome, 1. siječnja 20X3. godine zadružni subjekt svrstava 1.000.000 NJ u financijske obveze, što je najveći iznos plativ po viđenju temeljem odredbi koje reguliraju otkup a u skladu s točkom 49. MRS-a 39. Tako subjekt 1. siječnja 20X3. godine prenosi 200.000 NJ s kapitala u financijske obveze, ostavljajući 200.000 NJ svrstano u kapital. U ovome primjeru subjekt ne priznaje nikakvu dobit i nikakav gubitak ostvaren prijenosom.

Primjer br. 4

Činjenice

A11. Nacionalni zakon koji regulira djelatnosti zadružnih subjekata ili odredbe temeljnog akta subjekta zabranjuju otkup udjela od članova ako bi otkupom došlo do smanjenja kapitala koji su uplatili članovi ispod 75 % najvišeg iznosa uplaćenog kapitala temeljem udjela članova. Najviši iznos određenog zadružnog subjekta je 1.000.000 NJ. Stanje uplaćenog kapitala na dan izvještaja o financijskom položaju je 900.000 NJ.

Klasifikacija

A12. U ovome slučaju bi 750.000 NJ bilo svrstano u kapital, a 150.000 NJ u financijske obveze. Pored već citiranih točaka, tu je i točka 18. b) MRS-a 32 koja u jednom dijelu kaže:

... financijski instrument koji imatelju daje pravo prodaje instrumenta izdavatelju za novac ili drugu financijsku imovinu (»instrument s opcijom prodaje») je financijska obveza, izuzev instrumenata koji su klasificirani kao glavnički instrumenti sukladno točkama 16.A i 16.B ili 16.C i 16.D. Financijski instrument je financijska obveza čak i kad je iznos novca ili druge financijske imovine utvrđen na temelju određenog indeksa ili neke druge stavke koja može rasti ili padati. Postojanje opcije imatelja na prodaju instrumenta natrag izdavatelju u zamjenu za novac ili drugu financijsku imovinu znači da instrument s opcijom prodaje udovoljava definiciji financijske obveze, izuzev onih instrumenata koji su sukladno točkama 16.a i 16.B ili 16.C i 16.D razvrstani kao glavnički instrumenti.

A13. Zabrana otkupa u ovome primjeru različita je od ograničenja opisanih u točki 19 i točki VP25 MRS-a 32. Riječ je o ograničenoj sposobnosti klijenta da plati iznos financijske obveze, tj. o ograničenjima koja sprječavaju plaćanje obveze samo ako su ispunjeni određeni uvjeti. Za razliku od toga, u ovome primjeru opisana je bezuvjetna zabrana otkupa iznad određenog iznosa, bez obzira na sposobnost subjekta da otkupi udjele svojih članova (npr. s obzirom na svoje novčane resurse, svoju dobiti ili raspodjeljive pričuve). U stvari, zabrana otkupa sprječava subjekt da kreira financijsku obvezu otkupa u iznosu većem od određenog iznosa uplaćenog kapitala. Prema tome, dio udjela za koji vrijedi zabrana otkupa nije financijska obveza. Iako udjeli svakog člana mogu biti pojedinačno otkupivi, dio ukupnih izdanih udjela u mnogim okolnostima nije otkupiv, izuzev u slučaju likvidacije subjekta.

Primjer br. 5

Činjenice

A14. Činjenice iz ovoga primjera navedene su u primjeru br. 4. Pored toga, na dan izvještaja o financijskom položaju postoji i zakonom propisan kriterij likvidnosti koji subjekt sprječava

čava da otkupi bilo koje udjele članova, osim ako novac i kratkoročna ulaganja kojima subjekt raspolaže ne premašuju određeni iznos. Na dan izvještaja o financijskom položaju, kriterij likvidnosti utječe na subjekt na način da subjekt za otkup udjela članova ne smije platiti više od 50.000 NJ.

Klasifikacija

A15. Kao i u primjeru br. 4, subjekt 750.000 NJ svrstava u kapital i 150.000 NJ u financijske obveze. To je stoga što se iznos svrstano kao obveza temelji na bezuvjetnom pravu subjekta da odbije otkup, a ne na uvjetnim ograničenjima koja sprječavaju otkup samo ako nisu ispunjeni kriteriji likvidnosti, a i u tom slučaju samo do trenutka u kojem postanu ispunjeni. U ovome slučaju se primjenjuju odredbe iz točke 19. i točke VP25 MRS-a 32.

Primjer br. 6

Činjenice

A16. Temeljni akt subjekta zabranjuje otkup udjela članova, izuzev do iznosa primitaka ostvarenih izdavanjem dodatnih udjela novim ili postojećim članovima u protekle tri godine. Priljevi ostvareni izdavanjem udjela moraju se iskoristiti za otkup udjela onih članova koji su zatražili otkup. U prethodne tri godine, izdavanjem udjela ostvaren je priljev u iznosu 12.000 NJ i nisu otkupljeni udjeli ni jednog člana.

Klasifikacija

A17. Subjekt svrsta 12.000 NJ udjela članova kao financijsku obvezu. U skladu sa zaključcima opisanima u primjeru br. 4, udjeli članova koji podliježu bezuvjetnoj zabrani otkupa nisu financijske obveze. Bezuvjetna zabrana primjenjuje se na iznos koji je jednak primicima temeljem izdanih udjela prije prethodne tri godine, te je stoga ovaj iznos klasificiran kao kapital. Međutim, iznos jednak primicima temeljem bilo kojih udjela izdanih u prethodne tri godine ne podliježe bezuvjetnoj zabrani otkupa. Stoga temeljem primitaka od izdavanja udjela članova u prethodne tri godine nastaju financijske obveze sve dok oni više nisu raspoloživi za otkup udjela članova. Kao posljedica toga, subjekt ima financijsku obvezu koja je jednaka primicima od udjela izdanih tijekom prethodne tri godine, umanjenima za eventualne otkupe u tom razdoblju.

Primjer br. 7

Činjenice

A18. Subjekt je zadružna banka. Prema nacionalnom zakonu koji regulira poslovanje zadružnih banaka, najmanje 50 % ukupnih »otvorenih obveza« (izraz definiran u odredbi koji uključuje konta na kojima su udjeli članova) treba biti u obliku kapitala koji su uplatili članovi. Posljedica ove odredbe je da zadružna banka, ako su sve njene otvorene obveze u obliku udjela članova, može sve te udjele i otkupiti. Dana 31. prosinca 20X1. godine ukupne otvorene obveze subjekta iznose 200.000 VJ, od čega se 125.000 NJ odnosi na konta udjela članova. Prema uvjetima, imatelj ta konta može otkupiti po viđenju i u statutu subjekta nema nikakvih ograničenja u otkupu.

Klasifikacija

A19. U ovome primjeru su udjeli članova svrstani kao financijske obveze. Zabrana otkupa slična je ograničenjima koja su opisana u točki 19. i točki UP25 MRS-a 32. Riječ je o ograničenju u vidu uvjetnog ograničenja sposobnosti subjekta da plati dospjeli iznos po financijskoj obvezi, tj. ograničenja sprječavaju plaćanje obveze samo ako su ispunjeni određeni uvjeti. Konkretno, od subjekta se može zatražiti da otkupi

cijeli iznos udjela članova (125.000 VJ) ako je podmirio sve svoje druge obveze (75.000 VJ). Slijedom toga, zabrana otkupa ne sprječava subjekt da stvori financijsku obvezu kako bi otkupilo više od točno određenog broja udjela članova ili iznosa uplaćenog kapitala. Ona subjektu omogućuje tek da odgodi otkup do ispunjenja uvjeta, tj. otplate drugih obveza. Udjeli članova u ovome primjeru ne podliježu bezuvjetnoj zabrani otkupa, te su stoga svrstani u financijske obveze.

IFRIC TUMAČENJE 4 – Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 2003.)
- MRS 17 – Najmovi (revidiran 2003.)
- MRS 38 – Nematerijalna imovina (revidiran 2004.)

TEMELJI

1. Subjekt može zaključiti sporazum, koji obuhvaća jednu ili niz povezanih transakcija, a koji nije najam u svom pravnom obliku, no kojim se prenosi pravo na korištenje nekog imovine (npr. nekretnine, postrojenja ili oprema) u zamjenu za jednokratno ili višekratno plaćanje. Među primjerima sporazuma po kojima jedan subjekt (dobavljač) može na drugi subjekt (kupca) prenijeti pravo na korištenje imovine, često zajedno s povezanim uslugama, su:
 - ugovori o eksteralizaciji (npr. eksteralizacija funkcije obrade podataka nekog subjekta)
 - sporazumi u telekomunikacijskom sektoru kojima dobavljači mrežnih kapaciteta zaključuju ugovore kako bi kupcima dali pravo na kapacitete
 - ugovori »preuzmi ili plati« i slični ugovori, kojima kupac ima obvezu plaćati određeni iznos bez obzira da li preuzima isporuku ugovorenih proizvoda ili usluga (npr. ugovor »preuzmi ili plati« o stjecanju gotovo cijele količine koju je proizveo dobavljačev generator).
2. Ovo tumačenje daje smjernice o načinu na koji je moguće utvrditi da li je riječ o ugovorima o najmu, odnosno ugovorima koji sadrže najam i koje kao takve treba obračunavati u skladu s MRS-om 17. Ono ne navodi smjernice za određivanje načina na koji takav najam treba svrstati prema spomenutom standardu.
3. U nekim sporazumima je imovina koje je predmetom najma dio nekog većeg imovine. Ovo tumačenje ne bavi se načinom na koji utvrditi kad je dio nekog većeg imovine imovina koje je temelj za primjenu MRS-a 17. Međutim, u djelokrug ovoga tumačenja potpadaju sporazumi u kojima bi predmetno imovina predstavljalo obračunsku jedinicu bilo prema MRS-u 16 ili MRS-u 38.

DJELOKRUG

4. Ovo tumačenje se ne primjenjuje na sporazume koji:
 - (a) jesu ili sadrže najam koji je isključen iz djelokruga MRS-a 17 ili
 - (b) su ugovori o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru iz djelokruga IFRIC 12 – Sporazumi o koncesijama za usluge.

PROBLEM

5. Pitanja kojima se bavi ovo tumačenje:
 - (a) kako utvrditi da li neki sporazum jest ugovor o najmu ili da li sadrži najam kako je definiran u MRS-u 17

- (b) kad je potrebno procijeniti ili preispitati procjenu da li je neki sporazum ugovor o najmu, odnosno da li sadrži najam i
- (c) ako neki sporazum jest ugovor o najmu ili ako sadrži najam, na koji način plaćanja za najam treba odvojiti od plaćanja temeljem drugih elemenata sporazuma.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

Utvrđivanje da li je neki sporazum ugovor o najmu ili da li sadrži najam

6. Utvrđivanje da li je neki sporazum ugovor o najmu ili da li sadrži najam treba temeljiti na suštini sporazuma i zahtijeva da se procijeni da li:
 - (a) ispunjenje sporazuma ovisi o korištenju određene imovine ili određenih imovina (u nastavku imovina) te
 - (b) se sporazum prenosi pravo na korištenje imovine.

Ispunjenje sporazuma ovisi o korištenju određene imovine

7. Iako određeno imovina može izričito biti navedeno u sporazumu, ono nije predmetom najma ako ispunjenje sporazuma ne ovisi o korištenju toga imovine. Primjerice, ako dobavljač ima obvezu isporučiti određenu količinu robe ili usluga koristeći druga imovine koja nisu određena sporazumom, onda ispunjenje sporazuma ne ovisi o točno određenom sredstvu te sporazum ne sadrži najam. Obveza temeljem jamstva koja dopušta ili nalaže zamjenu istog ili sličnog imovine ako točno određeno imovina ne funkcionira pravilno, ne isključuje primjenu postupka koji se odnosi na najam. Pored toga, ugovorna odredba, bilo izvedena ili neka druga, koja dopušta ili nalaže dobavljaču da druga imovine zamijeni iz bilo kojeg razloga ili nakon određenog datuma, ne isključuje primjenu postupka koji se odnosi na najam prije datuma zamjene.
8. Imovina je neizravno određeno ako, primjerice, dobavljač ima u vlasništvu ili daje u najam samo jedno imovina kojim će ispuniti obvezu i ako za dobavljača nije ekonomski isplativo ili izvedivo da svoju obvezu izvrši korištenjem alternativnih sredstava.

Sporazumom se prenosi pravo na korištenje imovine

9. Sporazumom se prenosi pravo na korištenje imovine ako se njime na kupca (najmoprimatelja) prenosi pravo kontrole nad korištenjem predmetnog imovine. Pravo kontrole nad korištenjem predmetnog imovine se prenosi ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
 - (a) kupac je sposoban ili ima pravo upravljati imovinom ili davati drugima upute o načinu upravljanja imovinom na način koji odredi za vrijeme dok dobiva ili kontrolira više od beznačajne proizvedene količine ili neke druge koristi toga imovine
 - (b) kupac je sposoban ili ima pravo kontrolirati fizički pristup predmetnom sredstvu za vrijeme dok dobiva ili kontrolira više od beznačajne proizvedene količine ili neke druge koristi toga imovine
 - (c) činjenice i okolnosti ukazuju na malu vjerojatnost da jedna ili više strana osim kupca preuzme više od beznačajne proizvedene količine ili neke druge koristi koja će tijekom razdoblja valjanosti sporazuma biti proizvedena ili stvorena s pomoću imovine i cijena koju će kupac platiti za proizvedenu količinu nije niti ugovorno definirana u fiksnoj iznosu po jedinici proizvodnje niti je jednaka sadašnjoj tržišnoj cijeni po jedinici proizvodnje u vrijeme isporuke proizvedene količine.

Procjenjivanje ili preispitivanje procjene je li neki sporazum ugovor o najmu ili sadrži najam

10. Procjenu sporazuma u smislu da li zadrži najam obvezno treba obaviti na početku sporazuma, a to je datum samog sporazuma ili datum na koji su se strane obvezale na glavne uvjete sporazuma, ovisno koji je raniji, na temelju svih činjenica i okolnosti. Procjena da li sporazum sadrži najam se preispituje nakon početka sporazuma onda, i samo onda ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
- došlo je do promjene ugovornih uvjeta, osim u slučaju promjene kojom se sporazum obnavlja ili produljuje
 - obje strane sporazuma su iskoristile opciju obnove ili su dogovorile produljenje sporazuma, osim u slučaju da su uvjeti obnavljanja ili produljenja bili već uključeni u uvjete najma sukladno točki 4. MRS-a 17. Obnavljanje ili produljenje sporazuma kojim se ne modificira ni jedan uvjet izvornog sporazuma prije kraja razdoblja izvornog sporazuma se ocjenjuje prema točki 6.-9. samo u pogledu obnovljenog ili produljenog razdoblja.
 - došlo je do promjene u utvrđivanju da li je ispunjenje ovisno o određenom sredstvu
 - predmetno imovina je pretrpjelo značajnu promjenu, primjerice znatno fizičko oštećenje nekretnine, postrojenja ili opreme.
11. Preispitivanje procjene temelji se na činjenicama i okolnostima na datum preispitivanja procjene, uključujući preostalo razdoblje valjanosti sporazuma. Promjene procjena (primjerice, procijenjene proizvedene količine koja treba biti isporučena kupcu ili drugim potencijalnim kupcima) nisu okidač za preispitivanje procjene. Ako je sporazum podvrgnut preispitivanju procjene i ako se utvrdi da sadrži ili ne sadrži najam, računovodstvo najmova se primjenjuje, odnosno prestaje primjenjivati od:
- u slučaju pod (a), (c) ili (d) u točki 10., nastupa promjene okolnosti koja je izazvala preispitivanje procjene
 - u slučaju pod (b) u točki 10., početka obnovljenog ili produljenog razdoblja.

Odvajanje plaćanja za najam od drugih plaćanja

12. Ako neki sporazum sadrži najam, strane sporazuma dužne su na element najma u sporazumu primijeniti zahtjeve MRS-a 17, osim kod najma koji je izuzet iz tih zahtjeva temeljem točke 2. MRS-a 17. Prema tome, ako neki sporazum sadrži najam, taj najam se klasificira kao financijski ili poslovni najam u skladu s točkom 7. – 19. MRS-a 17. Drugi elementi sporazuma koji ne potpadaju u djelokrug MRS-a 17 obračunavaju se u skladu s drugim standardima.
13. U svrhu primjene zahtjeva MRS-a 17, plaćanja i druge naknade koje propisuje sporazum se na početku sporazuma ili ponovnog preispitivanja sporazuma razdvajaju na plaćanja za najam i plaćanja za druge elemente a na temelju svojih relativnih fer vrijednosti. Minimalna plaćanja najma kako su definirana u točki 4. MRS-a 17 uključuju samo plaćanja za najam (tj. pravo korištenja imovine) i isključuju plaćanja za druge elemente sporazuma (npr. za usluge i troškovi ulaznih komponenti).
14. U nekim slučajevima, odvajanje plaćanja za najam od plaćanja za druge elemente sporazuma će od kupca zahtijevati da koristi neku tehniku procjene. Primjerice, kupac može procijeniti plaćanja temeljem najma na temelju ugovora o najmu usporedivog imovine koji ne sadrži druge elemente

ili procjenjivanjem plaćanja za druge elemente u sporazumu u odnosu na usporedive ugovore i zatim na način da ta plaćanja oduzme od ukupnih plaćanja temeljem sporazuma.

15. Ako kupac zaključi da pouzdano razdvajanje plaćanja nije izvedivo, dužan je:
- kod financijskog najma, priznati imovina i obvezu u iznosu koji je jednak fer vrijednosti predmetnog imovine koje je u točki 7. i točki 8. identificirano kao predmet najma. Nakon toga se obveza umanjuje za plaćene iznose i uračunate financijske troškove obveze koji su priznati koristeći inkrementalnu kamatnu stopu na primljene zajmove kupca⁷
 - kod poslovnog najma, sva plaćanja temeljem sporazuma tretirati kao plaćanja temeljem najma radi usklađenosti za zahtjevima za objavljivanjem iz MRS-a 17, ali
 - takva plaćanja objaviti odvojeno od minimalnih plaćanja najma temeljem drugih sporazuma koji ne uključuju plaćanja za elemente koji nisu najam i
 - izjaviti da su u objavljena plaćanja uključena i plaćanja za elemente sporazuma koji nisu najam.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

16. Subjekt je dužan ovo tumačenje primjenjivati na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjeni za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2006. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

17. MRS 8 određuje kako subjekt primjenjuje promjenu računovodstvene politike koja je posljedica prve primjene ovoga tumačenja. Subjekt nije dužan poštivati te zahtjeve kada tumačenje primjenjuje prvi puta. Ako neki subjekt koristi spomenuto izuzeće, dužan je na sporazume koji postoje na početku najranijeg razdoblja za koje se prezentiraju usporedni podaci prema MSFI-jevima primijeniti točku 6.-9. tumačenja a na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale na početku toga razdoblja.

IFRIC TUMAČENJE 5 – Udjeli u fondovima za demontažu, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša**REFERENCE**

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 27 – Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
- MRS 28 – Ulaganja u pridružene subjekte
- MRS 31 – Udjeli u zajedničkim pothvatima
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina
- MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (revidiran 2003.)
- SIC Tumačenje 12 – Konsolidacija – subjekti posebne namjene (revidiran 2004.)

TEMELJI

1. Svrha fondova za stavljanje izvan pogona, obnovu i sanaciju okoliša, koji se u nastavku spominju kao fondovi za stavlja-

⁷ tj. inkrementalnu kamatnu stopu na zaduženje najmoprimca kako je definirana u točki 4. MRS 17.

nje izvan pogona ili fondovi, jest izdvojiti imovine radi financiranja nekih ili svih troškova stavljanja postrojenja (kao što je nuklearno postrojenje) ili određene opreme (kao što su automobile) izvan pogona ili za sanaciju okoliša (kao što je čišćenje vode od zagađenja ili sanacija zemljišta devastiranog rudarskim aktivnostima), što se u nastavku spominje pod zajedničkim izrazom »stavljanje izvan pogona«.

2. Doprinosi koji se uplaćuju u fondove mogu biti dobrovoljni ili propisani zakonom ili zakonskim propisom. Fondovi mogu biti ustrojani kako slijedi:
 - (a) fondovi koje je osnovao jedan član kao udjeličar radi financiranja vlastitih obveza za stavljanje izvan pogona, bilo za određenu lokaciju ili za nekoliko prostorno raspršenih lokacija
 - (b) fondovi koje je osnovalo više članova kao udjeličara radi financiranja pojedinačnih ili zajedničkih obveza za stavljanje izvan pogona, pri čemu udjeličari imaju pravo na naknadu troškova stavljanja izvan pogona do razine svojih udjela uvećano za eventualnu ostvarenu dobit na udjele i umanjeno za udjel u troškovima upravljanja fonda. Udjeličari mogu imati obvezu uplate dodatnih udjela, primjerice, u slučaju stečaja drugog udjeličara
 - (c) fondovi koje je osnovalo više udjeličara radi financiranja pojedinačnih ili zajedničkih obveza za stavljanje izvan pogona, pri čemu se obvezni dio udjela temelji na trenutačnoj aktivnosti udjeličara i koristima koje je udjeličar ostvario svojim aktivnostima u prošlim razdobljima. U ovome slučaju prisutna je veća neusklađenost iznosa udjela pojedinog udjeličara (temeljeno na trenutačnoj aktivnosti) i vrijednosti koju je moguće ostvariti iz fonda (na temelju proteklih aktivnosti).
3. Takvi fondovi općenito imaju sljedeća obilježja:
 - (a) fondom zasebno upravljaju neovisni povjerenici
 - (b) subjekti (udjeličari) uplaćuju uloge u fond u vidu razne imovine koja može uključiti i dužničke i glavničke instrumente i koji su raspoloživi kao pomoć za plaćanje troškova udjeličara koji se odnose na stavljanje izvan pogona. Način ulaganja udjela u fondu određuju povjerenici u okviru ograničenja propisanih temeljnim aktima fonda i mjerodavnim zakonima ili drugim propisima
 - (c) udjeličari imaju obvezu plaćati troškove stavljanja izvan pogona, ali te troškove mogu naknaditi iz fonda do iznosa stvarno nastalih troškova dekomisije ili udjela u imovini fonda, ovisno što je niže
 - (d) udjeličari mogu imati ograničen pristup eventualnom višku imovine fonda iznad imovine koja se koristi za pokrivanje troškova stavljanja izvan pogona ili ga uopće ne moraju imati.

DJELOKRUG

4. Ovo tumačenje se primjenjuje na računovodstveno iskazivanje u financijskim izvještajima udjeličara udjela koji proizlaze iz fondova za stavljanje izvan pogona koji imaju oba sljedeća obilježja:
 - (a) imovinom se upravlja odvojeno (bilo da je u posjedu zasebne pravne osobe ili je riječ o izdvojenoj imovini u sklopu nekog drugog subjekta) i
 - (b) udjeličaru je ograničeno pravo pristupa imovini.
5. Preostali udjel u fondu iznad prava na naknadu, kao što je ugovorno pravo na raspodjelu dobiti nakon okončanja stavljanja izvan pogona ili zatvaranja fonda, može biti glavnički

instrument iz djelokruga MRS-a 39 i ne potpada u djelokrug ovog tumačenja.

PROBLEM

6. Pitanja kojima se bavi ovo tumačenje:
 - (a) kako bi udjeličar trebao obračunati svoje udjele u fondu?
 - (b) kada udjeličar ima obvezu uplatiti dodatne uloge, primjerice, u slučaju stečaja drugog udjeličara, kako obračunati tu obvezu?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

Obračunavanje udjela u fondu

7. Udjeličar u fondu priznaje svoju obvezu plaćanja troškova stavljanja izvan pogona kao obvezu i svoj udjel u fondu priznaje odvojeno, osim ako ne podliježe obvezi plaćanja troškova stavljanja izvan pogona čak i ako fond ne izvrši plaćanje.
8. Udjeličar je dužan utvrditi da li ima kontrolu u fondu, zajedničku kontrolu nad fondom ili značajan utjecaj u fondu prema MRS 27, MRS 28, MRS 31 i SIC 12. Ako da, dužan je svoj udjel u fondu obračunati u skladu s navedenim standardima.
9. Ako udjeličar nema kontrolu u fondu, zajedničku kontrolu nad fondom ili značajan utjecaj u fondu, dužan je pravo na primitak naknade troškova iz fonda priznati kao naknadu u skladu s MRS-om 37, koju treba mjeriti po nižem od:
 - (a) iznosa priznate obveze za stavljanje izvan pogona i
 - (b) udjela udjeličara u fer vrijednosti neto imovine fonda koja pripada udjeličarima.

Promjene knjigovodstvene vrijednosti prava na primitak naknade koja nije ulog u fondu ili isplata iz fonda priznaju se u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je došlo do promjene.

Računovodstveno iskazivanje obveza za uplatom dodatnih uloga

10. Ako udjeličar ima obvezu uplate dodatnih uloga, primjerice, u slučaju stečaja drugog udjeličara ili ako se fer vrijednost investicijske imovine fonda smanji do razine koja više nije dostatna da bi fond ispunio svoje obveze temeljem isplata, riječ je o nepredviđenoj obvezi koja potpada u djelokrug MRS-a 37. Udjeličar priznaje obvezu samo ako je vjerojatna uplata dodatnih uloga.

OBJAVLJIVANJE

11. Udjeličar je dužan objaviti vrstu svog udjela u fondu i sva eventualna ograničenja koja se odnose na pristup imovini fonda.
12. Kada udjeličar ima obvezu uplatiti dodatne uloge koji nisu priznati kao obveza (v. točku 10.), dužan je objaviti informacije koje su propisane u točki 86. MRS 37.
13. Kad udjeličar svoj udjel u fondu obračunava u skladu s točkom 9., dužan je objaviti podatke koje nalaže točka 85. (c) MRS 37.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

14. Subjekt je dužan ovo tumačenje primjenjivati na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2006. godine. Subjekti se potiču na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovo tumačenje primjenjuje za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2006. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

15. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu sa zahtjevima MRS 8.

IFRIC TUMAČENJE 6 – Obveze proizašle iz sudjelovanja na specifičnim tržištima – Otpad električne i elektroničke opreme

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina

TEMELJI

1. U točki 17. MRS-a 37 navodi se da je obvezujući događaj prošli događaj koji dovodi do sadašnje obveze za koju subjekt nema realnu alternativu da ju podmiri.
2. Točka 19. MRS-a 37 kaže da se rezerviranja priznaju samo za »obveze koje su proizašle iz prošlih događaja neovisnih od budućeg djelovanja subjekta«.
3. Direktiva Europske unije o otpadu električne i elektroničke opreme (u nastavku: Direktiva EU), koja regulira prikupljanje, obradu, recikliranje i ekološki prihvatljivo odlaganje otpadne opreme, pokrenulo je pitanja o vremenu priznavanja obveze zbog razgradnje otpada električne i elektroničke opreme. Direktiva razlikuje »novi« otpad i »otpad prethodnih razdoblja«, kao i otpad iz kućanstava i drugih izvora. Novi otpad odnosi se na proizvode prodane nakon 13. kolovoza 2005. godine. Sva kućanska oprema prodana prije toga datuma smatra se otpadom prethodnih razdoblja u smislu Direktive.
4. Direktiva navodi da troškove zbrinjavanja otpada kućanske opreme iz prethodnih razdoblja trebaju snositi proizvođači te opreme koji su na tržištu prisutni u razdoblju koji zakonom određuje svaka država članica (razdoblje mjerenja). Direktiva navodi da je svaka država članica dužna uvesti mehanizam kojim će proizvođači sudjelovati u troškovima razmjerno »npr. razmjerno svojim udjelima na tržištu po vrsti opreme«.
5. Moguće je da pojedine države članice nekoliko pojmova koji se koriste u Tumačenju, kao što je »tržišni udio« i »razdoblje mjerenja«, različito definiraju u svojim relevantnim zakonima. Primjerice, razdoblje mjerenja može biti određeno u trajanju od jedne godine ili samo jednog mjeseca. Slično tomu, mjerenje tržišnog udjela te formule za izračunavanje obveze mogu se razlikovati temeljem različitih nacionalnih zakona. Ipak, svi ti primjeri utječu samo na mjerenje obveze, što nije u djelokrugu tumačenja.

DJELOKRUG

6. Ovo tumačenje daje smjernice za priznavanje obveza u financijskim izvještajima proizvođača temeljem zbrinjavanja otpada prema Direktivi EU o otpadu električne i elektroničke opreme a temeljem prodaje kućanske opreme iz prethodnih razdoblja.
7. Tumačenje ne obrađuje ni novi otpad, ni otpad iz ranijih razdoblja iz nekih drugih izvora osim kućanstava. Obveza temeljem zbrinjavanja tog otpada primjereno je obrađena u MRS-u 37. Međutim, ako neki nacionalni zakoni novi otpad iz kućanstava tretiraju slično kao otpad iz kućanstava iz prethodnih razdoblja, načela ovoga tumačenja primjenjuju se hijerarhijski po točkama 10.-12. MRS-a 8. Hijerarhija MRS-a 8 također je mjerodavna za druge propise koji nameću obveze na način sličan modelu pripisivanja troškova koji je određen u Direktivi EU.

PROBLEM

8. Odbor za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja je zamoljen da u kontekstu razgradnje otpada električne i elektroničke opreme odredi obvezujući događaj prema točki 14.a MRS-a 37 radi priznavanja rezerviranja za troškove zbrinjavanja otpada:
 - proizvodnja ili prodaja kućanske opreme iz prethodnih razdoblja?
 - sudjelovanje na tržištu tijekom razdoblja mjerenja?
 - nastanak troškova prilikom obavljanja aktivnosti zbrinjavanja otpada?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

9. Sudjelovanje na tržištu tijekom razdoblja mjerenja je obvezujući događaj temeljem točke 14. a) MRS-a 37. Slijedom toga, obveza za troškove zbrinjavanja otpada kućanske opreme iz prethodnih razdoblja ne nastaje u trenutku proizvodnje ili prodaje tih proizvoda. Zbog toga što je obveza za kućansku opremu iz prethodnih razdoblja povezana sa sudjelovanjem na tržištu u razdoblju mjerenja, a ne s proizvodnjom ili prodajom predmeta koji se zbrinjavaju, obveze nema sve dok ne postoji tržišni udjel tijekom razdoblja mjerenja, odnosno osim u slučaju postojanja tržišnog udjela tijekom razdoblja mjerenja. Vrijeme nastanka obvezujućeg događaja može biti neovisno o konkretnom razdoblju u kojem se poduzimaju radnje povezane sa zbrinjavanjem otpada te s tim povezanim nastalim troškovima.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

10. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. prosinca 2005. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primijeni ovo tumačenje na neko razdoblje koje je započelo prije 1. prosinca 2005. godine, objavit će tu činjenicu.

PRIJELAZNE ODREDBE

11. Promjene računovodstvenih politika se obračunavaju u skladu s MRS 8.

IFRIC TUMAČENJE 7 – Primjena prepravljanja prema MRS 29 – Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

REFERENCE

- MRS 12 – Porezi na dobit
- MRS 29 – Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

TEMELJI

1. Ovo tumačenje daje smjernice za način primjene zahtjeva iz MRS-a 29 u izvještajnom razdoblju u kojem subjekt utvrdi⁸ postojanje hiperinflacije u gospodarstvu svoje funkcijske valute pri čemu u gospodarstvu nije prevladavala hiperinflacija u prethodnom razdoblju, te stoga subjekt prepravlja svoje financijske izvještaje u skladu s MRS 29.

PROBLEM

2. Pitanja kojima se bavi tumačenje:
 - (a) kako protumačiti zahtjev »...se iskazati u obliku tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju« iz točke 8 MRS-a 29 kad subjekt primjenjuje taj standard?

⁸Prepoznavanje hiperinflacije se temelji na subjektovoj procjeni kriterija iz točke 3. MRS 29.

- (b) kako subjekt treba obračunati početno stanje odgođenih poreznih stavki u svojim financijskim izvještajima?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. U izvještajnom razdoblju u kojem subjekt utvrdi postojanje hiperinflacije u gospodarstvu svoje funkcijske valute a koje nije bilo hiperinflacijsko u prethodnom razdoblju, subjekt je dužan primijeniti zahtjeve MRS-a 29 kao da je gospodarstvo oduvijek bilo hiperinflacijsko. Prema tome, vezano za nenovčane stavke vrednovane po povijesnom trošku, početna izvještaj o financijskom položaju subjekta za najranije razdoblje prezentirano u financijskim izvještajima se prepravljaju na način da odražava učinak inflacije od datuma stjecanja imovine i nastanka, odnosno preuzimanja obveza do zaključnog datuma izvještaja o financijskom položaju izvještajnog razdoblja. Za razliku od toga, kod nenovčanih stavki koje su u početnoj izvještaju o financijskom položaju iskazane u iznosima koji su tekući a ne odnose se na dan stjecanja, odnosno nastanka, prepravljaju se odraziti učinak inflacije od datuma utvrđivanja knjigovodstvenih iznosa do datuma izvještaja o financijskom položaju izvještajnog razdoblja.
4. Na zaključni dan izvještaja o financijskom položaju, odgođene porezne stavke se priznaju i mjere sukladno MRS-u 12. Međutim, iznosi odgođenih poreza u početnoj izvještaju o financijskom položaju izvještajnog razdoblja utvrđuju se kako slijedi:
- (a) subjekt ponovno mjeri odgođene porezne stavke u skladu s MRS-om 12 nakon što je prepravio nominalne knjigovodstvene iznose svojih nenovčanih stavki na datum početne izvještaja o financijskom položaju izvještajnog razdoblja primjenjujući mjernu jedinicu na taj datum
- (b) odgođene porezne stavke ponovno mjerene sukladno (a) se prepravljaju temeljem promjena mjerne jedinice od datuma početne izvještaja o financijskom položaju izvještajnog razdoblja do datuma zaključne izvještaja o financijskom položaju tog razdoblja.
- Subjekt primjenjuje postupke pod (a) i (b) prilikom prepravljavanja odgođenih poreznih stavki u početnoj izvještaju o financijskom položaju bilo kojeg usporednog razdoblja u prepravljenim financijskim izvještajima za izvještajno razdoblje u kojem primjenjuje MRS 29.
5. Nakon što je subjekt prepravio svoje financijske izvještaje, svi usporedni iznosi u financijskim izvještajima kasnijeg razdoblja, uključujući odgođene porezne stavke, se prepravljaju na način da se promjena mjerne jedinice za to kasnije izvještajno razdoblje primijeni samo na prepravljene financijske izvještaje prethodnog izvještajnog razdoblja.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

6. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. ožujka 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjenjuje na razdoblje koje započinje prije 1. ožujka 2006. godine, objavit će tu činjenicu.

IFRIC TUMAČENJE 8 – Djelokrug MSFI 2

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionicama

TEMELJI

1. MSFI 2 se primjenjuje na transakcije isplate s temelja dionica u kojima subjekt prima ili stječe dobra ili usluge. Dobra obuhvaćaju zalihe, potrošnu robu, nekretnine, postrojenja, opremu, nematerijalnu imovinu i drugu nefinancijsku imovinu (točka 5. MSFI-ja 2). Prema tome, izuzev određenih transakcija koje su isključene iz djelokruga standarda, MSFI 2 se primjenjuje na sve transakcije u kojima subjekt prima nefinancijsku imovinu ili usluge kao naknadu za izdavanje svojih glavnčkih instrumenata. MSFI 2 se također primjenjuje na transakcije u kojima kod subjekta nastaju obveze temeljem primljene robe ili primljenih usluga koje se temeljen na cijeni (ili vrijednosti) dionica ili drugih glavnčkih instrumenata subjekta.
2. Međutim, u nekim slučajevima može biti teško dokazati da su dobra, odnosno usluge primljene, ili da će biti primljene. Primjerice, subjekt može dodijeliti dionice dobrotvornoj organizaciji za nultu naknadu. Kod takve transakcije je obično nemoguće identificirati specifična dobra ili usluge primljene u zamjenu za tu transakciju. Slična situacija je moguća i u transakcijama s drugim stranama.
3. MSFI 2 nalaže da se transakcije isplate s temelja dionica zaposlenicima mjere na temelju fer vrijednosti isplata s temelja dionica na datum dodjele (točka 11. MSFI-ja 2).⁹ Stoga subjekt nema obvezu da izravno mjeri fer vrijednost usluga koje je primio od zaposlenika.
4. Za transakcije isplate s temelja dionica stranama koje nisu zaposlenici, MSFI 2 navodi oborivu pretpostavku da je fer vrijednost primljenih dobara ili usluga moguće pouzdano procijeniti. U takvim situacijama MSFI 2 nalaže da se transakcije mjere po fer vrijednosti dobara, odnosno usluga na datum na koji subjekt primi dobra, odnosno druga strana pruži uslugu (točka 13. MSFI-ja 2). Prema tome, pretpostavka je da je subjekt u mogućnosti identificirati dobra ili usluge koje je primio od strana koje nisu zaposlenici. To otvara pitanje da li se MSFI primjenjuje u odsustvu dobara ili usluga koje nije moguće identificirati, što opet postavlja dodatno pitanje: ako je subjekt izvršio isplatu s temelja dionica i ako se čini da je određiva naknada koja je primljena (ako jest) niža od fer vrijednosti isplate s temelja dionica, ukazuje li to na primitak dobara ili usluga, čak i ako nisu konkretno identificirane, te da li se stoga primjenjuje MSFI 2?
5. Valja napomenuti da se izriječ »fer vrijednost isplate s temelja dionica« odnosi na fer vrijednost točno određene isplate s temelja dionica. Primjerice, subjekt temeljem zakonske odredbe može imati obvezu da određeni dio svojih dionica izda državljanima određene zemlje, koje se smiju prenositi samo na druge državljane te zemlje. Spomenuto ograničenje prijenosa može utjecati na fer vrijednost predmetnih dionica, te je stoga moguće da njihova fer vrijednost bude niža od fer vrijednosti identičnih dionica na koje se takvo ograničenje ne primjenjuje. U takvoj situaciji, ako se pitanje iz točke 4. postavi u kontekstu ograničenih dionica, izriječ »fer vrijednost isplate s temelja dionica« bi se odnosila na fer vrijednost ograničenih dionica a ne na fer vrijednost drugih, neograničenih dionica.

⁹ U okviru MSFI 2 sve odredbe povezane sa zaposlenima obuhvaćaju i druge osobe koje pružaju slične usluge.

DJELOKRUG

6. MSFI 2 se primjenjuje na transakcije u kojima su subjekt ili dioničari subjekta dodijelili glavničke instrumente¹⁰ ili kreirali obvezu prijenosa novca ili druge imovine u iznosima koji se temelje na cijeni (ili vrijednosti) dionica ili drugih glavničkih instrumenata subjekta. Ovo tumačenje se primjenjuje na ovu vrstu transakcija kad se čini da je određiva naknada koju je subjekt primio ili treba primiti, uključujući novac i fer vrijednost određive nenovčane naknade (ako postoji) niža od fer vrijednosti dodijeljenih glavničkih instrumenata ili nastale obveze. Međutim, ovo tumačenje se ne primjenjuje na transakcije koje su temeljem točke 3.-6. isključene iz djelokruga MSFI-ja 2.

PROBLEM

7. Pitanje kojim se bavi ovo tumačenje jest da li se MSFI 2 primjenjuje na transakcije u kojima subjekt ne može konkretno identificirati neka ili sva primljena dobra, odnosno neke ili sve primljene usluge.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

8. MSFI 2 se primjenjuje na određene transakcije u kojima se primaju dobra ili usluge, kao što su transakcije u kojima subjekt prima dobra ili usluge kao naknadu za svoje glavničke instrumente. Tu se ubrajaju transakcije u kojima subjekt ne može konkretno identificirati neka ili sva primljena dobra ili neke ili sve primljene usluge.
9. U odsustvu konkretno određenih dobara ili usluga mogu druge okolnosti ukazati na to da su dobra ili usluge primljene, odnosno da će biti primljene, u kom slučaju se primjenjuje MSFI 2. Konkretno, ako se čini da je određiva primljena naknada (ako postoji) niža od fer vrijednosti dodijeljenih glavničkih instrumenata ili nastale obveze, riječ je o okolnosti koja u pravilu ukazuje da je primljena ili da će biti primljena druga naknada (tj. neodređiva dobra ili neodređive usluge).
10. Subjekt je dužan određiva dobra ili određive usluge mjeriti u skladu s MSFI-jem 2.
11. Subjekt je dužan neodređiva dobra ili neodređive usluge koje je primio (ili treba primiti) mjeriti kao razliku između fer vrijednosti isplate s temelja dionica i fer vrijednosti bilo kojih određenih dobara ili usluga koje su primljene (ili koje trebaju biti primljene).
12. Subjekt je dužan neodređiva dobra ili neodređive usluge koje je primio mjeriti na datum dodjele. Međutim, kod transakcija podmirenih u novcu, obveza se mjeri na svaki izvještajni datum sve dok ne bude podmirena.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

13. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. svibnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjenjuje za razdoblje koje započinje prije 1. svibnja 2006. godine, objavit će tu činjenicu.

PRIJELAZNE ODREDBE

14. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti retroaktivno u skladu sa zahtjevima MRS 8, uz primjenu prijelaznih odredaba MSFI 2.

IFRIC TUMAČENJE 9 – Ponovna procjena ugrađenih derivativa**REFERENCE**

- MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (revidiran 2003.)
- MSFI 1 – Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
- MSFI 3 – Poslovna spajanja

TEMELJI

1. U točki 10. MRS-a 39 je ugrađeni derivativ opisan kao »komponenta hibridnog (spojenog) instrumenta koji također uključuje nederivativni osnovni ugovor s efektom da se neki od novčanih tokova spojenog instrumenta mijenjaju slično promjenama samostalnog derivativa«.
2. MRS 39 u točki 11. nalaže da se ugrađeni derivativ odvoji od osnovnog ugovora i obračunava kao derivativ onda, i samo onda ako:
 - (a) ekonomska obilježja i rizici ugrađenog derivative nisu usko povezani s ekonomskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora
 - (b) bi zaseban instrument s istim uvjetima kao ugrađeni derivativ udovoljavao definiciji derivative i
 - (c) se hibridni (složeni) instrument ne mjeri po fer vrijednosti pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u dobit ili gubitak (tj. derivativ ugrađen u financijsku imovinu ili financijsku obvezu po fer vrijednosti u dobit ili gubitak se ne odvaja).

DJELOKRUG

3. Uz primjenu točke 4. i 5. u nastavku, ovo tumačenje primjenjuje se na sve ugrađene derivative iz djelokruga MRS-a 39.
4. Ovo tumačenje se ne bavi pitanjem ponovnog mjerenja temeljem ponovne procjene ugrađenih derivativa.
5. Ovo tumačenje se ne bavi stjecanjem ugovora s ugrađenim derivativima u sklopu poslovnog spajanja ni njihovom eventualnom ponovnom procjenom na dan stjecanja.

PROBLEM

6. MRS 39 nalaže subjektu da, kad prvi put postane stranom nekog ugovora, procijeni da li je bilo koji derivativ ugrađen u ugovor treba odvojiti od osnovnog ugovora i obračunati kao derivativ u skladu s tim standardom. Ovo tumačenje se bavi sljedećim pitanjima:
 - (a) Nalaže li MRS 39 da se ponovna procjena provodi samo kad subjekt prvi put postane stranom nekog ugovora ili bi o ponovnoj procjeni trebalo razmišljati tijekom razdoblja valjanosti ugovora?
 - (b) Treba li subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve procjene obaviti na temelju uvjeta koji su postojali kad je prvi put postao stranom ugovora ili prema uvjetima koji prevladavaju prilikom prve primjene MSFI-jeva?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

7. Subjekt je dužan procijeniti da li je neki ugrađeni derivativ potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunati kao derivativ kad prvi put postane stranom ugovora. Kasnija ponovna procjena je zabranjena, izuzev u slučaju promjene ugovornih uvjeta koji značajno mijenjaju novčane tokove koji bi u suprotnome bili potrebni temeljem ugovora, u kom slučaju je potrebno provesti ponovnu procjenu. Subjekt utvrđuje da li je promjena novčanih tokova značajna na način da razmotri u kojoj mjeri su se budući novčani tokovi povezani s ugrađenim derivativom, osnovnom ugovorom ili

¹⁰ U njih se ubrajaju glavnički instrumenti subjekta, matice subjekta i drugih subjekata koji su sastavni dio iste grupe kao i subjekt.

s obojem promijenili i da li je ta promjena značajna u odnosu na ranije očekivane novčane tokove po ugovoru.

- Subjekt koji MSFI-jeve primjenjuje prvi put, dužan je procijeniti da li je ugrađeni derivativ potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunati kao derivativ na temelju uvjeta koji su postojali na datum s kojim je prvi put postao stranom predmetnog ugovora ili na datum obvezne ponovne procjene kako to nalaže točka 7., ovisno koji je kasniji.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

- Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. lipnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjenjuje za razdoblje koje započinje prije 1. lipnja 2006. godine, objavit će tu činjenicu. Ovo tumačenje se primjenjuje retroaktivno.

IFRIC TUMAČENJE 10 – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine i umanjenje imovine

REFERENCE

- MRS 34 – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine
- MRS 36 – Umanjenje imovine
- MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

TEMELJI

- Subjekt je na svaki izvještajni datum dužan procijeniti da li je došlo do umanjenja goodwilla, na svaki dan izvještaja o financijskom položaju procijeniti da li je došlo do umanjenja ulaganja u glavnicike instrumente i financijsku imovinu iskazane po trošku i po potrebi priznati gubitke od umanjenja vrijednosti na taj dan u skladu s MRS-om 36 i MRS-om 39. Međutim, na kasniji izvještajni datum ili dan izvještaja o financijskom položaju, moguće je da se uvjeti do te mjere promijene da bi gubici zbog umanjenja bili manji ili bi ih čak bilo moguće izbjeći da je procjena umanjenja obavljena na taj datum, odnosno dan. Ovo tumačenje daje smjernice o tome da li takve gubitke od umanjenja treba ikada ukinuti.
- Tumačenje se bavi interakcijom između zahtjeva MRS-a 34 i priznavanja gubitaka zbog umanjenja goodwilla iz MRS-a 36 te učinkom interakcije na kasnije financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine i godišnje financijske izvještaje.

PROBLEM

- MRS 34 u točki 28. nalaže subjektu da u svojim financijskim izvještajima za razdoblje tijekom godine primijeni iste računovodstvene politike koje primjenjuje u svojim godišnjim financijskim izvještajima. Također navodi da »učestalost izvještavanja subjekta (godišnje, polugodišnje ili tromjesečno) ne utječe na mjerenje njegovih godišnjih rezultata. Kako bi se postigao taj cilj, mjerenje će se za svrhu izvještavanja za razdoblja u tijeku godine provoditi od početka godine do datuma razdoblja u toku godine«.
- MRS 36 u točki 124. kaže: »Gubitak od umanjenja goodwilla neće se ukinuti u budućim razdobljima«.
- MRS 39 u točki 69. kaže: »Gubici od umanjenja vrijednosti priznati u dobit ili gubitak od ulaganja u glavnicike instrumente klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravljaju se u dobit ili gubitak«.
- MRS 39 u točki 66. nalaže da gubitke zbog umanjenja financijske imovine iskazane po trošku (kao što je gubitak od umanjenja glavnicike instrumente koji ne kotira na aktivnom tržištu i koji se ne vodi po fer vrijednosti jer njegovu fer vrijednost nije moguće pouzdano utvrditi) ne bi trebalo ukinuti.
- Tumačenje se bavi sljedećim pitanjem:

Treba li subjekt ukinuti gubitke zbog umanjenja goodwilla i ulaganja u glavnicike instrumente i financijsku imovinu iskazanu po trošku priznate u razdoblju u tijeku godine da gubitak nije bio priznat ili da je bio priznat niži gubitak da je procjena umanjenja provedena samo na kasniji datum izvještaja o financijskom položaju?

SLUŽBENO STAJALIŠTE

- Subjekt ne smije ukinuti gubitak zbog umanjenja priznat u prethodnom razdoblju tijekom godine koji se odnosi na goodwill ili na ulaganje bilo u glavnicike instrumente ili financijsku imovinu iskazano po trošku.
- Subjekt ne smije ovaj konsenzus analogijom proširiti na druga područja mogućeg sukoba između MRS-a 34 i drugih standarda.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

- Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. studenoga 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primijeni za razdoblje koje započinje prije 1. studenoga 2006. godine, objavit će tu činjenicu. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na goodwill od datuma kada prvi puta primijeni MRS 36; na ulaganja u glavnicike instrumente ili financijsku imovinu iskazanu po trošku primijenit će ovo tumačenje od datuma kada prvi put primijeni kriterije mjerenja iz MRS 39.

IFRIC TUMAČENJE 11 – Transakcije trezorskim dionicama i dionicama grupe

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 32 – Financijski instrumenti: prezentiranje
- MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionicama

PROBLEM

- Ovo tumačenje se bavi dvama pitanjima. Prvo, da li sljedeće transakcije treba prema zahtjevima MSFI-ja 2 obračunavati kao transakcije podmirene glavnicike instrumentima ili transakcije podmirene novcem:
 - subjekt svojim zaposlenicima daje pravo na glavnicike instrumente subjekta (npr. dioničke opcije) te ili bira ili je dužan kupiti glavnicike instrumente (npr. trezorske dionice) od neke druge strane kako bi ispunio svoje obveze prema svojim zaposlenicima i
 - zaposlenicima subjekta dodijeljena su prava na glavnicike instrumente subjekta (npr. dioničke opcije), koja im je dodijelio ili sam subjekt ili su im ih dodijelili dioničari subjekta a potrebne glavnicike instrumente su osigurali dioničari subjekta.
- Drugo pitanje odnosi se na sporazum o isplati s temelja dionica koji uključuje dva subjekta ili više njih u sklopu iste grupe. Primjerice, zaposlenicima ovisnog subjekta dana su prava na glavnicike instrumente matice kao naknada za usluge pružene ovisnom subjektu. MSFI 2 u točki 3. kaže:

U svrhu ovoga standarda, kad dioničari prenose glavnicike instrumente subjekta čiji su dioničari na strane koje su isporučile dobra ili pružile usluge subjektu, uključivši njegove zaposlenike, su transakcije isplate s temelja dionica, osim ako nije očito da je prijenos obavljen u druge svrhe a ne kao isplata za dobra, odnosno usluge isporučene, odnosno pružene subjektu. *Isto vrijedi i za prijenos glavnicike instrumenata matice subjekta ili glavnicike instrumenata drugog subjekta iz*

iste grupe kojoj pripada i subjekt na strane koje su isporučile dobra ili pružile usluge subjektu. [naglasak je dodan]

Međutim, MSFI 2 ne daje smjernice o načinu obračunavanja tih transakcija u pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima svakog subjekta unutar grupe.

3. Stoga se drugo pitanje bavi sljedećim sporazumima o isplati s temelja dionica:
 - (a) matrica dodjeljuje prava na svoje glavničke instrumente izravno zaposlenima svojeg ovisnog subjekta: matrica (ne ovisno subjekt) ima obvezu osigurati potrebne glavničke instrumente zaposlenicima ovisnog subjekta i
 - (b) ovisno subjekt dodjeljuje svojim zaposlenicima prava na glavničke instrumente svoje matrice: ovisno subjekt ima obvezu osigurati potrebne glavničke instrumente za svoje zaposlene.
4. Ovo tumačenje se bavi načinom na koji sporazume o isplati s temelja dionica treba obračunati u financijskim izvještajima ovisnog subjekta koje prima usluge od zaposlenih.
5. Između matrice i njenog ovisnog subjekta može postojati sporazum po kojem je ovisno subjekt dužno matrici platiti za to što je osigurala glavničke instrumente za zaposlene. Ovo tumačenje se ne bavi načinom obračunavanja takvog sporazuma o plaćanju unutar grupe.
6. Iako je ovo tumačenje usredotočeno na transakcije sa zaposlenima, ono se također primjenjuje na slične transakcije isplate s temelja dionica s dobavljačima dobara ili usluga koji nisu zaposlenici.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

Sporazumi o plaćanju temeljenom na dionicama koji uključuju vlastite glavničke instrumente subjekta (točka 1.)

7. Transakcije isplate s temelja dionica u kojima subjekt prima usluge kao naknadu za svoje vlastite glavničke instrumente obračunavaju se kao transakcije podmirene glavničkim instrumentima. To vrijedi bez obzira na to da li je subjekt izabrao ili je obavezan kupiti glavničke instrumente od druge strane kako bi ispunio svoju obvezu prema zaposlenima prema sporazumu o isplati s temelja dionica. Vrijedi i bez obzira da li:
 - (a) je zaposleniku pravo na glavničke instrumente subjekta dodijelio sam subjekt ili su mu ga dodijelili dioničari subjekta ili
 - (b) je sporazum o isplati s temelja dionica podmirio sam subjekt ili su ga podmirili njegovi dioničari.

Sporazumi o plaćanju temeljenom na dionicama koji uključuju vlastite glavničke instrumente matrice subjekta

Matica svoje glavničke instrumente dodjeljuje zaposlenicima svog ovisnog subjekta (točka 3.(a))

8. Pod uvjetom da je sporazum o isplati s temelja dionica obračuna u konsolidiranim financijskim izvještajima matrice kao sporazum podmiren glavničkim instrumentima, ovisno subjekt je dužno usluge koje je primili od svojih zaposlenih mjeriti u skladu sa zahtjevima koji se primjenjuju na transakcije isplate s temelja dionica podmirene glavničkim instrumentima, pri čemu pripadajuće povećanje koje je priznato u kapitalu predstavlja ulog matrice.
9. Matrica može prava na svoje glavničke instrumente dodijeliti zaposlenicima svojih ovisnih društava, pod uvjetom okončanja kontinuiranog pružanja usluga grupi u određenom razdoblju. Zaposlenik jednog ovisnog subjekta može svoj radni odnos prenijeti na drugo ovisno subjekt u određenom razdoblju stjecanja uvjeta, a da to ne utječe na njegovo pravo

na glavničke instrumente matrice prema izvornom sporazumu o isplati s temelja dionica. Svako ovisno subjekt dužno je usluge koje je primilo od zaposlenika mjeriti na temelju fer vrijednosti glavničkih instrumenata na datum na koji je matrica izvorno dodijelila prava na glavničke instrumente kako je to određeno u Dodatku A MSFI-ja 2 i razmjerno razdoblju stjecanja uvjeta koje je zaposlenik proveo kod svakog ovisnog subjekta.

10. Moguće je da takav zaposlenik, nakon prijelaza između subjekata unutar grupe, ne udovolji uvjetu za stjecanje prava osim tržišnom uvjetu kako je to definirano u Dodatku A MSFI-ja 2, primjerice, zaposlenik napusti grupu prije okončanja razdoblja pružanja usluga. U tom slučaju, svako ovisno subjekt dužno je iznos ranije priznat temeljem usluga koje je primilo od zaposlenika uskladiti u skladu s načelima iz točke 19. MSFI-ja 2. Prema tome, ako prava na glavničke instrumente koje je dodijelila matrica ne budu stečena zbog toga što zaposlenik nije ispunio neki uvjet za stjecanje prava koji nije tržišni uvjet, u financijskim izvještajima bilo kojeg ovisnog subjekta se ni jedan iznos ne priznaje kumulativno za usluge primljene od takvog zaposlenika.

Ovisni subjekt dodjeljuje svojim zaposlenicima prava na glavničke instrumente svoje matrice (točka 3.(b))
11. Ovisno subjekt transakciju sa svojim zaposlenicima obračunava kao transakciju podmirenu novcem. Ovaj zahtjev primjenjuje se bez obzira na način na koji ovisno subjekt dobiva glavničke instrumente kako bi ispunilo svoje obveze prema svojim zaposlenima.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

12. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. ožujka 2007. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjeni za razdoblje koje započinje prije 1. ožujka 2007. godine, objavit će tu činjenicu.

PRIJELAZNE ODREDBE

13. Subjekt će ovo tumačenje primijeniti retroaktivno u skladu s MRS 8, uz primjenu prijelaznih odredaba MSFI 2.

IFRIC TUMAČENJE 12 – Sporazumi o koncesijama za usluge REFERENCE

- Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja
- MSFI 1 – Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
- MSFI 7 – Financijski instrumenti: objavljivanje
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 11 – Ugovori o izgradnji
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema
- MRS 17 – Najmovi
- MRS 18 – Prihodi
- MRS 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći
- MRS 23 – Troškovi posudbe
- MRS 32 – Financijski instrumenti: prezentiranje
- MRS 36 – Umanjenje imovine
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina
- MRS 38 – Nematerijalna imovina
- MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

- IFRIC 4 – Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam
- SIC 29 – Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje

TEMELJI

1. U mnogim zemljama je infrastrukturu za javne usluge – kao što su ceste, mostovi, tuneli, zatvori, bolnice, zračne luke, postrojenja za vodoopskrbu, elektroenergetske i telekomunikacijske mreže, tradicionalno gradio, njima upravljao i održavao ih javni sektor i financirala se iz javnog proračuna.
2. U nekim zemljama su vlade uvele sporazume o koncesijama za usluge kako bi privukle privatni sektor na sudjelovanje u razvoju, financiranju, upravljanju i održavanju infrastrukture. Infrastruktura može već postojati ili biti u izgradnji u razdoblju ugovora o usluzi. Sporazum iz djelokruga ovoga tumačenja u pravilu uključuje subjekt iz privatnog sektora (operator) koji gradi ili nadograđuje (primjerice, povećanjem kapaciteta) infrastrukturu te upravljanje infrastrukturom i njeno održavanje u određenom razdoblju. Operator za svoje usluge prima naknadu za vrijeme trajanja sporazuma. Sporazum je reguliran ugovorom u kojem su utvrđeni standardi izvedbe, mehanizmi usklađenja cijena te način rješavanja sporova. Takav se sporazum često opisuje kao »izgradi-upravljaj-prenesi« (izvorno »Build-Operate-Transfer« – BOT), »obnovi-upravljaj-prenesi« (izvorno »rehabilitate-operate-transfer« – ROT) ili sporazum o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru.
3. Jedno od obilježja ovakvih sporazuma o pružanju usluga jest i obveza koju preuzima operator a koja je u svojoj suštini javna usluga. Javna politika je da se usluge povezane s infrastrukturom pružaju javnosti, bez obzira na identitet strane koja pruža usluge. Sporazum o pružanju usluga ugovorno obvezuje operatora na pružanje usluga javnosti u ime subjekta iz javnog sektora. Druga uobičajena obilježja su:
 - (a) strana koja dodjeljuje ugovor (davatelj koncesije) jest subjekt iz javnog sektora, uključujući vladino tijelo, ili subjekt iz privatnog sektora na koji je prenesena odgovornost za uslugu
 - (b) operator je odgovoran za barem određeni dio upravljanja infrastrukturom i povezane usluge te ne nastupa isključivo kao zastupnik u ime davatelja koncesije
 - (c) ugovorom se utvrđuje početna cijena koju će zaračunavati operator i njime se regulira revizija cijena za vrijeme trajanja sporazuma o usluzi
 - (d) operator je dužan infrastrukturu na kraju razdoblja sporazuma prenijeti na davatelja koncesije u određenom stanju za malu naknadu ili bez dodatne naknade, bez obzira na stranu koja ju je na početku financirala.

DJELOKRUG

4. Ovo tumačenje sadrži upute za operatore o načinu obračunavanja sporazuma o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru.
5. Ovo tumačenje se primjenjuje na sporazume o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru ako:
 - (a) davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje operator mora pružiti koristeći infrastrukturu, kome ih treba pružiti i po kojoj cijeni
 - (b) davatelj koncesije upravlja – putem vlasništva, stvarnog prava ili na neki drugi način – svakim značajnim preostalim udjelom u infrastrukturi na kraju razdoblja sporazuma.

6. Infrastruktura korištena u sporazumu o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru cijeli svoj vijek uporabe (vijek trajanja imovine) potpada u djelokrug ovoga tumačenja ako su ispunjeni uvjeti iz točke 5.(a). U točkama UP1.-UP8. su navedene upute za utvrđivanje da li i u kojoj mjeri sporazumi o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru potpadaju u djelokrug ovoga tumačenja.
7. Ovo tumačenje se primjenjuje i na:
 - (a) infrastrukturu koju operator gradi ili stječe od treće strane radi sporazuma o usluzi i
 - (b) postojeću infrastrukturu pristup kojoj davatelj koncesije omogućuje operatoru za potrebe sporazuma o usluzi.
8. Ovo tumačenje ne sadrži odredbe o računovodstvenom iskazivanju infrastrukture koju je operator držao i priznavao u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme prije zaključenja sporazuma o pružanju usluge, na koju se primjenjuju kriteriji prestanka priznavanja iz MSFI-jeva (tj. MRS-a 16).
9. Ovo tumačenje ne određuje način računovodstvenog iskazivanja kod davatelja koncesije.

PROBLEM

10. Ovo tumačenje sadrži opća načela priznavanja i mjerenja obveza i povezanih prava iz sporazuma o koncesijama za usluge. Zahtjevi koji se odnose na objavljivanje informacija o sporazumima o koncesijama za usluge se nalaze u SIC-u 29 »Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje«. Pitanja koja obrađuje ovo tumačenje su:
 - (a) postupak koji se primjenjuje na prava operatora na infrastrukturi
 - (b) priznavanje i mjerenje naknade temeljem sporazuma
 - (c) usluge izgradnje ili nadogradnje
 - (d) usluge upravljanja
 - (e) troškovi posudbe
 - (f) kasnije obračunavanje financijskog imovine ili nematerijalne imovine i
 - (g) predmeti koje davatelj koncesije daje operatoru.

SLUŽBENO STAJALIŠTE**Postupak koji se primjenjuje na prava operatora na infrastrukturi**

11. Infrastruktura iz djelokruga ovoga tumačenja se ne priznaje u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme operatora jer se ugovornim sporazumom o usluzi na operatora ne prenosi pravo na kontrolu nad uporabom infrastrukture za javne usluge. Operator ima pristup infrastrukturi samo za svrhu upravljanja njome radi pružanja javne usluge u ime davatelja koncesije u skladu s uvjetima utvrđenima u ugovoru.

Priznavanje i mjerenje naknade temeljem sporazuma

12. Prema uvjetima ugovornog sporazuma iz djelokruga ovoga tumačenja, operator nastupa kao davatelj usluge. Operator gradi ili nadograđuje infrastrukturu (usluge izgradnje ili nadogradnje) koja se koristi za pružanje javne usluge te njome upravlja i održava ju (usluge upravljanja) kroz određeno razdoblje.
13. Operator je dužan prihode ostvarene pružanjem usluga priznati i mjeriti u skladu s MRS-om 11 i MRS-om 18. Ako operator pruža više usluga (tj. usluge izgradnje ili nadogradnje te usluge upravljanja) temeljem jednog ugovora ili sporazuma, naknada ili potraživanje za naknadu se raspoređuje na temelju relativne fer vrijednosti pruženih usluga ako je iznose moguće odvojeno identificirati. Priroda naknade određuje kasniji računovodstveni postupak koji će se

na nju primjenjivati. Kasniji način obračunavanja naknade primljene kao financijsko imovina ili nematerijalna imovina je posebno opisan u točkama 23.-26. koje slijede.

Usluge izgradnje ili nadogradnje

14. Operator je dužan prihode i troškove povezane s uslugama izgradnje ili nadogradnje obračunati u skladu s MRS-om 11. Naknada koju davatelj koncesije daje operatoru
15. Ako operator pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, primljena naknada ili potraživanje operatora za naknadu se priznaje po njenoj fer vrijednosti. Naknada može biti pravo na:
 - (a) financijsko imovina ili
 - (b) nematerijalnu imovinu.
16. Operator je dužan financijsko imovina priznati do iznosa bezuvjetnog ugovornog prava na primitak novca ili nekog drugog financijskog imovine od davatelja koncesije ili po njegovim uputama za usluge izgradnje; davatelj koncesije ima malu razinu diskrecije, ako uopće, da izbjegne plaćanje, obično iz razloga što je sporazum pravno provediv. Operator ima bezuvjetno pravo na primitak novca ako davatelj koncesije ugovorno jamči operatoru plaćanje (a) određenog ili odredivog iznosa ili (b) eventualnog manjka između iznosa primljenih od korisnika javne usluge i određenog ili odredivog iznosa, čak i ako je plaćanje uvjetovano time da operator osigura da infrastruktura udovolji određenim kriterijima kvalitete ili učinkovitosti.
17. Operator je dužan nematerijalnu imovinu priznati do iznosa prava (dozvole) koju je dobio da korisnicima javnih usluga zaračunava naknadu. Pravo zaračunavanje naknade korisnicima javne usluge nije bezuvjetno pravo na primitak novca jer iznosi ovisi o tome u kojoj mjeri javnost koristi uslugu.
18. Ako je operator za svoje usluge izgradnje plaćen dijelom financijskim imovinom i dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je svaku komponentu naknade operatora obračunati odvojeno. Primljena naknada ili potraživanje za naknadu za obje komponente se početno priznaje po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu.
19. Vrsta naknade koju operatoru daje davatelj koncesije se određuje na temelju ugovornih uvjeta i mjerodavnog ugovornog prava ako postoji.

Usluge upravljanja

20. Operator je dužan prihode i troškove povezane s uslugama upravljanja obračunati u skladu s MRS-om 18. *Ugovorna obveza obnove infrastrukture do određene razine uporabivosti*
21. Operator može imati ugovorne obveze koje je dužan ispuniti kao uvjet za dobivanje dozvole (a) za održavanjem infrastrukture do određene razine uporabivosti ili (b) obnove infrastrukture do određenog stanja prije nego što ju prenese davatelju koncesije na kraju sporazuma o pružanju usluge. Ugovorne obveze održavanja ili obnavljanja infrastrukture, izuzev elemenata nadogradnje (v. točku 14.) se priznaju i mjere u skladu s MRS-om 37, tj. po najboljoj mogućoj procjeni izdataka koji bi bili potrebni kako bi se podmirila sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju.

Troškovi posudbe operatora

22. Sukladno MRS-u 23, troškovi posudbe povezani sa sporazumom se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali, osim ako operator nema ugovorno pravo na primitak nematerijalne imovine (pravo zaračunavanje naknade korisnicima javne usluge). U tom se slučaju troškovi posudbe povezani

sa sporazumom kapitaliziraju tijekom faze izgradnje po sporazumu sukladno sa spomenutim standardom.

Financijska imovina

23. Na financijsku imovinu priznatu sukladno točkama 16 i 18. se primjenjuju MRS 32 i MRS 39 te MSFI 7.
24. Iznos potraživanja od davatelja koncesije ili po njegovoj diskrecijskoj odluci se prema MRS-u 39 obračunava kao:
 - (a) zajam ili potraživanje
 - (b) financijsko imovina raspoloživo za prodaju ili
 - (c) financijsko imovina koje se vodi po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ako je kao takvo određeno prilikom prvog priznavanja i ako su ispunjeni uvjeti za klasifikaciju u tu kategoriju.
25. Ako je potraživanje od davatelja koncesije obračunato kao zajam ili potraživanje ili kao financijsko imovina raspoloživo za prodaju, MRS 39 nalaže da se kamate izračunate primjenom metode efektivne kamate priznaju u dobit ili gubitak.

Nematerijalno imovina

26. Na nematerijalnu imovinu priznatu u skladu s točkom 17. i 18. se primjenjuje MRS 18. Točke 45.-47. MRS-a 38 sadrže upute o načinu mjerenja nematerijalne imovine stečene u zamjenu za nemonetarno imovina ili više njih ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine.

Predmeti koje davatelj koncesije daje operatoru

27. Sukladno točki 11., predmeti infrastrukture kojima je davatelj koncesije operatoru omogućio pristup za potrebe sporazuma o pružanju usluga se ne priznaje u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme operatora. Davatelj koncesije može operatoru ustupiti druge predmete koje operator može držati ili kojima može rukovati po vlastitoj želji. Ako je takva imovina dio naknade koju davatelj koncesije plaća za usluge, ona nije državna potpora kako je definira MRS 20. Ona se priznaje kao imovina operatora mjereno po fer vrijednosti pri prvom priznavanju. Operator je dužan priznati obvezu s naslova neispunjenih obveza koje je preuzeo u zamjenu za tu imovinu.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

28. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt tumačenje primijeniti na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2008. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

29. Uz primjenu točke 30., promjene računovodstvenih politika se obračunavaju u skladu s MRS-om 8, tj. retroaktivno.
30. Ako operatoru nije izvedivo ovo tumačenje na neki konkretan sporazum o pružanju usluga primijeniti retroaktivno s početkom najranijeg prikazanog razdoblja, dužan je:
 - (a) priznati financijsku i nematerijalnu imovinu koja je postojala na početku najranijeg prikazanog razdoblja
 - (b) koristiti ranije knjigovodstvene vrijednosti za tu financijsku i nematerijalnu imovinu (bez obzira na njihovu raniju klasifikaciju) kao njihove knjigovodstvene vrijednosti na taj datum i
 - (c) financijsku i nematerijalnu imovinu podvrgnuti testu umanjenja na taj dan, osim ako to nije izvedivo, u kom slučaju se iznosi testiraju na umanjenje na početku tekućeg razdoblja.

DODATAK A

UPUTE ZA PRIMJENU

Ovaj dodatak je sastavni dio tumačenja.

DJELOKRUG (točka 5.)

- UP1. U točki 5. tumačenja se navodi da infrastruktura potpada u djelokrug ovoga tumačenja ako vrijede sljedeći uvjeti:
- (a) davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje operator mora pružiti koristeći infrastrukturu, kome ih treba pružati i po kojoj cijeni i
 - (b) davatelj koncesije upravlja – putem vlasništva, stvarnog prava ili na neki drugi način – svakim značajnim preostalim udjelom u infrastrukturi na kraju razdoblja sporazuma.
- UP2. Kontrola ili regulacija koje se spominju kao uvjet pod
- (a) može se provoditi ugovorom ili na neki drugi način (primjerice putem regulatornog tijela) te uključuje okolnosti u kojima davatelj koncesije kupuje sve proizvode, kao i situaciju u kojoj neke ili sve krajnje proizvode kupuju ostali korisnici. Kod primjene ovoga uvjeta, davatelj koncesije i sve povezane strane se promatraju zajedno. Ako je davatelj koncesije subjekt iz javnog sektora, cijeli javni sektor, zajedno s regulatornim tijelima koja djeluju u javnom interesu, se za svrhu ovoga tumačenja smatra povezanim s davateljem koncesije.
- UP3. Za svrhu primjene uvjeta pod (a), davatelj koncesije ne mora imati potpunu kontrolu nad cijenom: dovoljno je da davatelj koncesije regulira cijenu, da je regulirana ugovorom ili da ju regulira regulatorno tijelo primjerice mehanizmom određivanja najviše cijene. Međutim, uvjet se primjenjuje na suštinu ugovora. Obilježja koja nisu suštinska, kao što je najviši iznos koji se primjenjuje samo u rijetkim okolnostima, se zanemaruju. Nasuprot tome, ako je operatoru ugovorom dopuštena sloboda u određivanju cijene, ali se svaki višak dobiti vraća davatelju koncesije, određuje se najviši iznos prinosa koji pripada operatoru te je cjenovni element provjere kontrole ispunjen.
- UP4. Za svrhu primjene uvjeta pod (b), kontrola davatelja koncesije nad svakim značajnim preostalim udjelom treba istovremeno ograničiti praktičnu mogućnost operatora da proda ili založi predmetnu infrastrukturu i davatelju koncesije osigurati trajno pravo na korištenje infrastrukture tijekom razdoblja sporazuma. Preostali udjel u infrastrukturi je procijenjena sadašnja vrijednost infrastrukture kao da je infrastruktura starosti i u stanju koje se očekuje na kraju razdoblja sporazuma.
- UP5. Kontrolu valja razlikovati od upravljanja. Ako davatelj koncesije zadržava i stupanj kontrole kako je opisan u točki 5. (a) i svaki značajan preostali udjel u infrastrukturi, operator samo upravlja infrastrukturom u ime davatelja koncesije, premda, u mnogim slučajevima, može imati široke diskrecijske ovlasti u upravljanju.
- UP6. Prema uvjetima i pod (a) i pod (b) se prepoznaje kada infrastrukturu, uključujući sve potrebne zamjene (v. točku 21.) kontrolira operator tijekom cijelog njenog ekonomskog vijeka. Primjerice, ako operator treba zamijeniti dio nekog predmeta infrastrukture u razdoblju sporazuma (npr. gornji sloj ceste ili krov neke građevine), taj predmet infrastrukture se promatra kao cjelina. Tako je uvjet pod (b) ispunjen za

cijelu infrastrukturu, uključujući dio koji se zamjenjuje, ako davatelj koncesije kontrolira svaki značajan preostali udjel u konačnoj zamjeni toga dijela.

- UP7. Ponekad je korištenje infrastrukture dijelom regulirano na način opisan pod točkom 5.(a), a dijelom je neregulirano. No, ovakvi sporazumi poprimaju razne oblike:
- (a) svaka infrastruktura koja je fizički odvojiva i kojom se može upravljati neovisno te koja udovoljava definiciji jedinice koja stvara novac iz MRS-a 36, analizira se odvojeno ako se koristi kao cjelina za neregulirane svrhe. Primjerice, to vrijedi kad u jednoj bolnici postoji privatno krilo, dok preostali dio bolnice davatelj koncesije koristi za liječenje javnih pacijenata.
 - (b) kod nereguliranih djelatnosti koje su u cijelosti sporedne (kao što je trgovina u sklopu bolnice), obvezno se primjenjuje provjera kontrole kao da je riječ o usluga koje ne postoje jer u slučajevima u kojima davatelj koncesije kontrolira te usluge na način opisan u točki 5., postojanje sporednih djelatnosti ne umanjuje kontrolu davatelja koncesije nad infrastrukturom.
- UP8. Operator može imati pravo na korištenje odvojive infrastrukture opisane u točku UP7. (a) ili objekata koji se koriste za pružanje nereguliranih sporednih usluga opisanih u točki UP7.(b). U oba slučaja moguće je u suštini postojanje najma koji davatelj koncesije daje operatoru; takav slučaj se obračunava u skladu s MRS-om 17.

IFRIC TUMAČENJE 13 – Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 18 – Prihodi
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina

TEMELJI

1. Subjekti koriste programe nagrađivanja lojalnosti kupaca kako bi kupcima dali poticaje za kupnju svoje robe ili svojih usluga. Ako kupac kupuje robu ili usluge, subjekt kupcu daje nagradne kredite, koji se često nazivaju bodovima. Kupac može nagradne kredite može iskoristiti za nagrade kao što su besplatna roba ili usluge, odnosno roba ili usluge uz popust.
2. Planovi funkcioniraju na razne načine. Od kupaca se može zahtijevati da prikupe određeni minimalni broj ili minimalnu vrijednost nagradnih kredita kako bi ih mogli iskoristiti. Nagradni krediti mogu biti povezani s pojedinačnom ili skupnom kupnjom, ili nastavkom uobičajene kupnje u određenom razdoblju. Subjekt može sam upravljati planovima očuvanja lojalnosti kupaca ili može sudjelovati u planu kojim upravlja treći. Ponuđene nagrade mogu obuhvatiti robu ili usluge koje isporučuje sam subjekt i/ili prava na robu ili usluge trećih.

DJELOKRUG

3. Ovo tumačenje se odnosi na nagradne kredite kao oblik nagrađivanja lojalnosti kupaca koje:
 - (a) subjekt odobrava svojim kupcima u sklopu prodajne transakcije, tj. prodaje robe, pružanja usluga ili korištenja imovine subjekta od strane kupca i

- (b) kupci mogu, pod uvjetom da su ispunjeni eventualni dodatni uvjeti, u budućnosti iskoristiti za besplatnu robu ili usluge, odnosno robu ili usluge uz popust.

Tumačenje obrađuje računovodstveni postupak kod subjekata koji svojim kupcima odobravaju nagradne kredite.

PROBLEM

4. Pitanja kojima se bavi ovo tumačenje:
- (a) da li obvezu subjekta da u budućnosti odobri besplatnu robu ili usluge, odnosno robu ili usluge uz popust (u daljnjem tekstu »nagrade») treba priznati i vrednovati:
- (i) na način da se dio primljene naknade, odnosno potraživanja za naknadu temeljem prodajne transakcije raspoređi na nagradni kredit zajedno s odgađanjem priznavanja prihoda (uz primjenu točke 13. MRS-a 18) ili
- (ii) procjenjujući buduće troškove isporuke nagrade (uz primjenu točke 19. MRS-a 18) i
- (b) ako se naknada raspoređuje na nagradne kredite:
- (i) koliki iznos treba rasporediti na njih
- (ii) kada treba priznati prihode i
- (iii) ako nagradu isporučuje treća strana, kako mjeriti prihode.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

5. Subjekt je dužan primijeniti točku 13. MRS-a 18 i nagradne kredite obračunavati kao odvojeno odrediv dio prodajne transakcije u sklopu koje su krediti odobreni (»prvotna prodaja»). Fer vrijednost primljene naknade, odnosno potraživanja za naknadu se prilikom prvotne prodaje raspoređuje između nagradnih kredita i drugih sastavnih dijelova prodajne transakcije.
6. Naknada koja se raspoređuje na nagradne kredite se mjeri na temelju njene fer vrijednosti, tj. iznosa za koje je nagradne kredite moguće odvojeno prodati.
7. Ako subjekt sam isporučuje nagrade, dužan je naknadu rasporediti na nagradne kredite kao prihode nakon iskorištavanja kredita i ispunjenja svoje obveze isporuke nagrade. Priznati iznos prihoda se temelji na broju nagradnih kredita koji su iskorišteni u zamjenu za nagradu razmjerno ukupnom broju nagrada za koje se očekuje da će biti iskorištene.
8. Ako nagrade isporučuje treća strana, subjekt je dužan procijeniti da li naknadu koja se raspoređuje na nagradne kredite naplaćuje za svoj račun (tj. kao principal u transakciji) ili u ime treće strane (tj. kao posrednik treće strane).
- (a) Ako subjekt naknadu naplaćuje u ime treće strane, dužan je:
- (i) svoje prihode vrednovati u neto iznosu koji je zadržao na svom računu, tj. kao razliku između naknade koja je raspoređena na nagradne kredite i iznosa obveze prema trećoj strani za isporuku nagrada i
- (ii) tako određen neto iznos priznati kao prihod kad treća strana postane obvezna isporučiti nagrade i stekne pravo na primitak naknade za isporuku. Riječ je o događajima koji su mogući čim su dodijeljenih nagradni krediti. Alternativno, ako kupac može birati da li će nagradu zatražiti od subjekta ili treće strane, događaji

mogu nastati tek nakon što kupac odabere da nagradu zatraži od treće strane.

- (b) Ako subjekt naplaćuje naknadu za svoj račun, dužan je svoje prihode vrednovati kao bruto naknadu raspoređenu na nagradne kredite i prihode priznati kad ispuni svoje obveze temeljem nagrada.
9. Ako se u bilo kojem trenutku očekuje da će troškovi koji su neizbježni radi ispunjenja obveze temeljem isporuke nagrada premašiti iznos primljene naknade, odnosno potraživanja za naknadu (tj. naknadu raspoređenu na nagradne kredite u vrijeme prvotne prodaje koja još nije priznata kao prihod, uvećanu za svako daljnje potraživanje za naknadu kad kupac iskoristi nagradne kredite), subjekt ima štetne ugovore. Temeljem razlike iznad iznosa naknade se priznaje obveza u skladu s MRS-om 37. Potreba priznavanja obveze može nastati i ako dođe do porasta troškova isporuke nagrada, primjerice ako subjekt promijeni svoja očekivanja po pitanju broja nagradnih kredita koji će biti iskorišteni.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

10. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2008. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjeni za razdoblje koje započinje prije 1. srpnja 2008. godine, objavit će tu činjenicu.
11. Promjene računovodstvenih politika se obračunavaju u skladu s MRS 8.

DODATAK

Vodič za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio tumačenja.

Mjerenje fer vrijednosti nagradnih kredita

- VP 1 Točka 6. konsenzusa nalaže da se naknada raspoređena na nagradne kredite mjeri na temelju njihove fer vrijednosti, tj. u iznosu za koji je nagradne kredite moguće odvojeno prodati. Ako fer vrijednost nije moguće izravno odrediti promatranjem, potrebno ju je procijeniti.
- VP2 Subjekt može fer vrijednost nagradnih kredita odrediti na temelju fer vrijednosti nagrada za koje ih je moguće iskoristiti. Fer vrijednost takvih nagrada se umanjuje kako bi se uzela u obzir:
- (a) fer vrijednost nagrada koje bi bile ponuđene kupcima koji prvotnom prodajom nisu zaradili nagradne kredite i
- (b) dio nagradnih kredita za koje se očekuje da ih kupci neće iskoristiti.

Ako kupci mogu birati nagrade iz palete različitih nagrada, fer vrijednost nagradnih kredita treba odražavati fer vrijednosti palete raspoloživih nagrada, vaganih razmjerno učestalosti s kojom se očekuje izbor svake nagrade.

- VP3 U nekim okolnostima moguće je posegnuti za drugim metodama procjene. Primjerice, ako treća strana isporučuje nagrade a subjekt trećoj strani plaća za svaki nagradni kredit koji daje, subjekt fer vrijednost nagradnih kredita može procijeniti na temelju iznosa koji plaća trećoj strani, uvećanog za razumnou profitnu maržu. Kod odabira i primjene metode procjene koja udovoljava zahtjevima iz točke 6. konsenzusa i koja je najprimjerenija u danim okolnostima, valja rasuđivati.

IFRIC TUMAČENJE 14 – MRS 19 – limiti povezani s imovinom planova definiranih primanja, minimalna potrebna financijska sredstva i njihova interakcija

REFERENCE

- MRS 1 – Presentiranje financijskih izvještaja
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 19 – Primanja zaposlenih
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina

TEMELJI

1. Točkom 58. MRS-a 19 je mjerenje imovine iz definiranog plana primanja ograničeno na »sadašnju vrijednost ekonomske koristi raspoložive u obliku povrata financijskih sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa u plan«, uvećanu za nepriznatu dobit i nepriznate gubitke. Postavlja se pitanje kada povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim, osobito ako postoji uvjet minimalnih potrebnih sredstava za financiranje.
2. Zahtjev za minimalnim potrebnim imovini financiranja postoje u mnogim zemljama kako bi se učvrstilo obećanje dano članovima plana primanja za zaposlene. Riječ je o odredbama kojima su u pravilu određeni minimalni iznosi doprinosa koje treba uplaćivati u plan u određenom razdoblju. Dakle, zahtjev za minimalnim imovini financiranja može ograničiti mogućnost subjekta da umanj buduć doprinose.
3. Nadalje, ograničenje kod mjerenja imovine iz plana definiranih primanja može biti uzrokom štetnosti odredbe koja određuje minimalna financijska imovine. U pravilu, zahtjev za uplatom doprinosa u plan neće utjecati na mjerenje imovine ili obveze iz plana definiranih primanja iz razloga što jednom uplaćeni doprinosi postaju imovinom plana, tako da je dodatna neto obveza jednaka nuli. Međutim, odredba o minimalnim financijskim imovini može prouzročiti nastanak financijske obveze ako subjektu doprinosi ne budu raspoloživi nakon uplate.

DJELOKRUG

4. Ovo tumačenje se primjenjuje na sva primanja iz definiranih planova primanja nakon prestanka radnog odnosa i druga dugoročna primanja zaposlenih iz definiranih planova primanja.
5. U ovom tumačenju, minimalna potrebna imovine financiranja se odnose na potrebna imovine za financiranje plana primanja nakon prestanka radnog odnosa ili nekog drugog plana dugoročnih definiranih primanja.

PROBLEM

6. Pitanja kojima se bavi ovo tumačenje:
 - (a) kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim u skladu s točkom 58. MRS-a 19
 - (b) kako zahtjev za minimalnim imovini financiranja može utjecati na raspoloživost smanjenja budućih doprinosa
 - (c) kada može nastati obveza temeljem zahtjeva za minimalnim potrebnim imovini financiranja.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

Raspoloživost povrata sredstava ili smanjenja budućih doprinosa

7. Subjekt je dužan utvrditi raspoloživost povrata ili smanjenja budućih uplata u skladu s uvjetima plana i svim propisanim

zahtjevima u područjima pravne nadležnosti pod koje plan potpada.

8. Ekonomska korist u obliku povrata ili smanjenja budućih doprinosa je raspoloživa subjektu ako ju subjekt može ostvariti u nekom trenutku za vrijeme trajanja plana ili kad su obveze iz plana podmirene. Konkretno, ekonomska korist može biti raspoloživa čak i ako ju nije moguće odmah realizirati na dan izvještaja o financijskom položaju.
9. Raspoloživa ekonomska korist ne ovisi o načinu na koji subjekt namjerava iskoristiti višak. Subjekt je dužan odrediti najveću moguću ekonomsku korist koja je raspoloživa temeljem povrata financijskih sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kombinacijom oboga. Subjekt ne priznaje ekonomsku korist iz kombinacije povrata i smanjenja budućih doprinosa na temelju pretpostavki koje se međusobno isključuju.
10. Sukladno MRS-u 1, subjekt je dužan objaviti informacije o glavnim izvorima procjene neizvjesnosti na dan izvještaja o financijskom položaju koji nose značajan rizik materijalnog usklađenja knjigovodstvenog iznosa neto bilančne imovine ili obveze. To može uključiti objavljivanje ograničenja u trenutnoj realizaciji viška ili objavljivanje osnove koja je korištena u određivanju iznosa raspoložive ekonomske koristi.

Ekonomska korist raspoloživa u obliku povrata

Pravo na povrat

11. Povrat je raspoloživ subjektu samo ako subjekt ima bezuvjetno pravo na povrat:
 - (a) tijekom razdoblja plana, bez pretpostavke da je obveze iz plana potrebno podmiriti kako bi se ostvario povrat (npr. u nekim područjima pravne nadležnosti subjekt može imati pravo na povrat tijekom razdoblja valjanosti plana bez obzira na to da li su obveze iz plana podmirene ili ne); ili
 - (b) pod pretpostavkom postupnog podmirenja obveza iz plana kroz vrijeme do trenutka u kojem su svi članovi napustili plan, ili
 - (c) pod pretpostavkom jednokratnog podmirenja svih obveza iz plana (tj. kod ukidanja plana).

Bezuovjetno pravo na povrat može postojati bez obzira na razinu financiranosti plana na dan izvještaja o financijskom položaju.

12. Ako pravo subjekta na povrat viška ovisi o nastanku, odnosno izostanku jednog neizvjesnog događaja u budućnosti ili više njih na koje subjekt ne može u potpunosti utjecati, subjekt nema bezuvjetno pravo, te stoga ne smije priznati imovina.
13. Subjekt je dužan ekonomsku korist raspoloživu u obliku povrata mjeriti u iznosu viška na dan izvještaja o financijskom položaju (koji je jednak fer vrijednosti imovine plana umanjenoj za sadašnju vrijednost obveze temeljem plana definiranih primanja) koji ima pravo primiti kao povrat, umanjeno za sve povezane troškove. Primjerice, ako se na povrat plaća neki porez koji nije porez na dobit, subjekt je dužan iznos mjeriti u iznosu povrata umanjenoj za taj porez.
14. Prilikom mjerenja iznosa raspoloživog povrata kod ukidanja plana (točka 11. c)), subjekt je dužan u plan uključiti troškove podmirenja obveza iz plana i realizacije povrata. Primjerice, subjekt je dužan ustegnuti iznos honorara za profesionalne usluge ako se one isplaćuju iz plana i ne isplaćuje ih sam subjekt, kao i troškove premija osiguranja koji mogu nastati radi osiguranja obveze kod ukidanja plana.
15. Ako je povrat određen u cijelom iznosu ili dijelu viška umjesto u fiksnom iznosu, subjekt ne provodi usklađenje

po osnovi vremenske vrijednosti novca, čak ni ako je povrat moguće realizirati samo na neki budući datum.

Ekonomska korist raspoloživa u obliku smanjenja doprinosa

16. Ako ne postoji zahtjev za minimalnim potrebnim imovini financiranja, subjekt je dužan raspoloživu ekonomsku korist u obliku smanjenja doprinosa odrediti u iznosu nižem od:
 - (a) viška u planu i
 - (b) sadašnje vrijednosti budućih troškova usluga kod subjekta, tj. isključujući svaki dio budućih troškova koje će snositi zaposleni za svaku godinu iznad očekivanog trajanja plana ili subjekta, ovisno koje je kraće.
17. Subjekt je dužan troškove budućeg rada odrediti na temelju pretpostavki koje su podudarne s pretpostavkama korištenima prilikom određivanja obveze iz definiranih planova primanja i situacijom koja je postojala na dan izvještaja o financijskom položaju kako je to regulirano MRS-om 19. Prema tome, subjekt je dužan pretpostaviti da u budućnosti neće biti nikakvih promjena primanja iz plana do trenutka izmjene plana te da će radna snaga u budućnosti biti stabilna, osim ako subjekt nije u mogućnosti dokazati na dan izvještaja o financijskom položaju da je preuzeo obvezu smanjenja broja zaposlenih koji su obuhvaćeni planom. U tom slučaju, pretpostavka o budućoj radnoj snazi uključuje smanjenje. Subjekt je dužan sadašnju vrijednost troškova budućeg rada odrediti primjenom iste diskontne stope koju je primijenio u izračunu obveze iz plana definiranih primanja na dan izvještaja o financijskom položaju.

Utjecaj minimalnih potrebnih financijska sredstva na ekonomsku korist raspoloživu u obliku smanjenja budućih doprinosa

18. Subjekt je dužan analizirati potrebna minimalna imovine financiranja na određeni datum u odnosu na doprinose koji su potrebni da bi se pokrio (a) eventualni manjak minulog rada po osnovi minimalnih potrebnih financijskih sredstava i (b) budući obračunati iznos primanja.
19. Doprinosi za pokriće eventualnog manjka po osnovi minimalnih financijskih sredstava koji se odnose na već primljene usluge ne utječu na buduće doprinose za budući rad. Oni mogu prouzročiti nastanak obveze u skladu s točkom 23-26.
20. Ako postoji zahtjev za minimalnim financijskim imovini kod doprinosa koji se odnose na buduće obračunate iznose primanja, subjekt je dužan ekonomsku korist raspoloživu u obliku smanjenja budućih doprinosa odrediti kao sadašnju vrijednost:
 - (a) procijenjenih troškova budućeg rada za svaku godinu u skladu s točkom 16. i 17. manje
 - (b) procijenjeni minimalni doprinosi koji su potrebni za financiranje budućih obračunatih primanja u toj godini.
21. Subjekt je dužan izračunati buduće potrebne minimalne doprinose za financiranje budućih obračunatih primanja uzimajući u obzir utjecaj postojećeg viška po osnovi zahtjeva za minimalnim financijskim imovini. Subjekt je dužan primijeniti pretpostavke koje nalažu odredbe za minimalnim imovini financiranja i, za sve čimbenike koji nisu utvrđeni zahtjevom za minimalnim imovini financiranja, pretpostavke konzistentne s onima koje su korištene za određivanje obveze temeljem definiranih primanja i situacijom koja je postojala na dan izvještaja o financijskom položaju kako je to regulirano MRS-om 19. U kalkulaciju treba uključiti sve promjene koje se očekuju kao posljedica dospjelih minimal-

nih doprinosa koje subjekt plaća. No, u kalkulaciju ne ulazi utjecaj očekivanih promjena odredaba koje reguliraju minimalna imovine financiranja koje na dan izvještaja o financijskom položaju nisu na snazi niti u postupku donošenja.

22. Ako budući doprinos u skladu s minimalnim imovini financiranja za buduća obračunata primanja u bilo kojoj godini premaši troškove budućeg rada po MRS-u 19, sadašnja vrijednost viška umanjuje iznos imovine koje je raspoloživo kao smanjenje budućih doprinosa na dan izvještaja o financijskom položaju. Međutim, iznos imovine koje je raspoloživo kao smanjenje budućih doprinosa ne može biti manji od nule.

Kada zahtjev za minimalnim financijskim sredstvima može prouzročiti nastanak obveze

23. Ako subjekt temeljem zahtjeva za minimalnim imovini financiranja ima obvezu platiti doprinose kako bi pokrio postojeći manjak po osnovi minimalnih sredstava financiranja za već primljene usluge, dužan je utvrditi da li će obveze temeljem doprinosa biti raspoložive kao povrat ili smanjenje budućih doprinosa nakon njihove uplate u plan.
24. Ako obveze temeljem uplate doprinosa neće biti raspoložive nakon uplate u plan, subjekt je dužan priznati financijsku obvezu u trenutku nastanka obveze. Financijska obveza umanjuje imovina iz plana definiranih primanja ili povećava obvezu iz definiranih primanja, tako da se primjenom točke 58. MRS-a 19 ne očekuje nastanak nikakve dobiti i nikakvog gubitka po plaćanju doprinosa.
25. Subjekt je prije određivanja obveze u skladu s točkom 24. dužan primijeniti točku 58.A MRS-a 19.
26. Obveza temeljem zahtjeva za minimalnim imovini financiranja i svako kasnije mjerenje te obveze se priznaju odmah u skladu s politikom subjekta za priznavanje utjecaja ograničenja iz točke 58. MRS-a 19 kod mjerenja imovine iz plana definiranih primanja. Konkretno,
 - (a) subjekt koji priznaje utjecaj ograničenja iz točke 58. u dobit ili gubitak sukladno točki 61. (g) MRS-a 19, dužan je usklađenje odmah priznati u dobit ili gubitak
 - (b) subjekt koji priznaje utjecaj ograničenja iz točke 58. u izvještaju o priznatim prihodima i rashodima u skladu s točkom 93.C MRS-a 19, dužan je usklađenje odmah priznati u izvještaju o priznatim prihodima i rashodima.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

27. Subjekti su dužni ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Subjektima je dopuštena njegova ranija primjena.

PRIJELAZNE ODREDBE

28. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje od početka prvog razdoblja koje je prezentirano u prvim financijskim izvještajima na koje se tumačenje primjenjuje. Subjekt je dužan svako početno usklađenje proizašlo iz primjene ovoga tumačenja priznati kroz zadržanu dobit na početku toga razdoblja.

SIC TUMAČENJE 7 – Uvođenje eura

REFERENCE

- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške

- MRS 10 – Događaji nakon izvještajnog razdoblja (revidiran 2003.)
- MRS 21 – Učinci promjena tečaja stranih valuta (revidiran 2003.)

PROBLEM

1. Od 1. siječnja 1999. počinje djelovati Europska monetarna unija (EMU), a euro će postati valuta sa svojim pravom i tečajevima konverzije između eura i sudjelujućih nacionalnih valuta, bit će neopozivo fiksna, to jest rizik naknadnih tečajnih razlika koje se odnose na te valute eliminira se od toga datuma.
2. Pitanje je primjene MRS 21 odnosno prijelaz s nacionalnih valuta država članica Europske unije u euro (»prijelaz«).

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Zahtjevi MRS 21 s obzirom na prevođenje transakcija u stranoj valuti i financijskih izvještaja inozemnog poslovanja trebaju se striktno primjenjivati kod prijelaza. Ista se osnova primjenjuje na fiksne tečajeve kada se druge zemlje budu pridružile Europskoj monetarnoj uniji.
4. To osobito znači da:
 - a) monetarna imovina i obveze koje proizlaze iz transakcija u stranoj valuti trebaju se i dalje prevoditi u izvještajnu valutu po zaključnom tečaju. Proizasle tečajne razlike trebaju se odmah priznati kao prihod ili rashod, izuzev što subjekt treba nastaviti primjenjivati svoje postojeće računovodstvene politike za dobitke i gubitke iz tečajnih razlika koji se odnose na zaštitu od valutnog rizika kod budućih transakcija ili preuzetih obveza (anticipirajuća zaštita),
 - b) kumulativne tečajne razlike koje se odnose na prevođenje financijskih izvještaja inozemnog poslovanja, priznate u sveobuhvatnu dobit, akumuliraju se u kapitalu i priznat će su u dobit ili gubitak samo kod otuđenja neto ulaganja u inozemno poslovanje, i
 - c) tečajne razlike koje proizlaze iz prevođenja obveza koje su denominirane u sudjelujuće valute ne trebaju se uključiti u knjigovodstvenu vrijednost odnosne imovine.

Datum stajališta: listopad 1997.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu 1. lipnja 1998. godine. Promjene u računovodstvenim politikama bit će obračunane u skladu sa zahtjevima MRS 8.

MRS 1 (revidiran 2007.) izmijenio je terminologiju korištenju u MSFI. Osim toga, izmijenio je i dopunio točku 4. Subjekt će primijeniti ove izmjene za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MRS 1 (revidiran 2007.) za neko ranije razdoblje, ove izmjene će se primijeniti za to ranije razdoblje.

SIC TUMAČENJE 10 – Državna pomoć – bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške
- MRS 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći

Pitanje

1. Državna pomoć u nekim zemljama može biti namijenjena za poticanje ili dugoročnu potporu poslovnih aktivnosti u određenim regijama ili djelatnostima. Uvjeti za dobivanje takve pomoći ne moraju biti posebno povezani s poslovnim aktivnostima subjekta. Primjeri takve pomoći su prijenosi sredstava države subjektima koji:
 - (a) posluju u određenoj djelatnosti;
 - (b) nastavljaju poslovati u nedavno privatiziranim djelatnostima; ili
 - (c) počinju ili nastavljaju voditi svoje poslovanje u slabo razvijenim područjima.
2. Pitanje je, je li takva državna pomoć »državna potpora« u okviru djelokruga MRS 20 i treba li se stoga obračunavati u okviru tog standarda.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Državna pomoć subjektima zadovoljava definiciju državne potpore navedenu u MRS 20, čak i kad nema posebno navedenih uvjeta povezanih s poslovnim aktivnostima subjekta osim onih koji se odnose na zahtjev za poslovanjem u određenim regijama ili djelatnostima. Stoga se takve potpore neće izravno priznati u kapital.

Datum stajališta: siječanj 1998. godine

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu 1. kolovoza 1998. godine. Promjene računovodstvenih politika će se obračunavati u skladu s MRS 8.

SIC TUMAČENJE 12 – Konsolidacija – subjekti posebne namjene REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške
- MRS 19 – Primanja zaposlenih
- MRS 27 – Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
- MRS 32 – Financijski instrumenti: prezentiranje
- MSFI 2 – Plaćanje temeljeno na dionicama

PROBLEM

1. Subjekt se može utemeljiti da se postigne uski ili dobro definirani cilj (primjerice za učinak najma, aktivnosti istraživanja i razvoja ili pretvaranje imovine u vrijednosne papire). Takav subjekt posebne namjene (SPN) može biti u obliku subjekta kapitala, fonda (zaklade), partnerstva ili subjekta osoba. SPN se često ustanovljuje sporazumima kojima se nameću i ponekad stalna ograničenja nad pravima donošenja odluka od strane upravnog odbora, upravitelja ili menadžmenta nad djelatnostima SPN-a. Često se navode odredbe kako politiku upravljanja daljnjim aktivnostima SPN-a ne može nitko modificirati, osim možda njegova utemeljitelj ili sponzor (odnosno oni koji djeluju kao tzv. »autopilot«).
2. Sponzor (ili subjekt u čije je ime SPN utemeljen) često transferira imovinu SPN, dobiva pravo da koristi imovinu koju koristi SPN ili obavlja usluge za SPN, dok druge stranke (»osiguravatelji kapitala«) mogu osigurati financiranje SPN. Subjekt koji je uključen u transakcije s SPN-om (često je to osnivač ili sponzor) može u biti kontrolirati SPN.
3. Korisnički udjel u SPN-u može biti u obliku dužničkog instrumenta, glavninog instrumenta, sudjelujućeg prava,

rezidualnog udjela ili najma. Neki korisnički udjeli mogu jednostavno utvrditi posjedniku fiksnu ili iskazanu stopu povrata, dok drugima daje pravo ili pristup drugim budućim ekonomskim koristima vezanim za aktivnost SPN-a. U većini slučajeva, osnivač ili sponzor (ili subjekt u čije je ime SPN osnovan) zadržava značajan korisnički udjel u aktivnosti SPN-a, čak iako to može biti mala ili nikakva kapital SPN-a.

4. MRS 27 zahtijeva konsolidaciju jedinica koje kontrolira izvještajni subjekt. Međutim, standard ne propisuje eksplicitnu uputu u svezi konsolidacije SPN-a.
5. Pitanje je pod kojim okolnostima subjekt treba konsolidirati SPN.
6. Ovo se tumačenje ne primjenjuje na planove primanja nakon prestanka rada ili na ostale dugoročne oblike naknade zaposlenima na koje se primjenjuje MRS 19.
7. Transfer imovine od subjekta SPN-u može se od strane subjekta smatrati prodajom. Čak ako transfer ne potpada pod prodaju, odredbe MRS 27 i ovog Tumačenja mogu značiti da subjekt treba konsolidirati SPN. Ovo Tumačenje ne navodi okolnosti u kojima se transakcija treba prikazati kao prodaja za subjekt ili eliminiranje posljedica takve prodaje u konsolidaciji.

Službeno stajalište

8. Subjekt posebne namjene (SPN) treba se konsolidirati kada suština odnosa između subjekta i SPN-a ukazuje da subjekt kontrolira SPN.
9. U kontekstu SPN-a, kontrola može nastati putem predodređivanja aktivnosti SPN-a (poslovanja kao »autopilot«) ili na drugi način. U MRS-u 27, u točki 13. navedeno je nekoliko okolnosti koje mogu dovesti do kontrole čak u slučajevima gdje subjekt posjeduje polovinu ili manje glasačkih prava drugog subjekta. Slično tomu, kontrola može postojati čak u slučajevima kada subjekt posjeduje mali ili nikakav udjel kapitala SPN-a. U takvim slučajevima primjena koncepta kontrole zahtijeva prosudbu u kontekstu svih relevantnih čimbenika.
10. Osim stanja opisanih u MRS-u 27, u točki 13., sljedeće okolnosti, primjerice, mogu ukazivati na odnos u kojem subjekt kontrolira SPN te stoga treba konsolidirati SPN (dodatne upute se nalaze u Dodatku uz ovo službeno stajalište):
 - (a) u suštini, aktivnosti SPN-a se vode u ime subjekta u skladu s određenim poslovnim potrebama tako da subjekt ostvaruje koristi od djelatnosti SPN-a
 - (b) u suštini, subjekt ima pravo donošenja odluka da ostvari većinu koristi od aktivnosti SPN-a ili postavljanjem mehanizma »autopilota«, odnosno subjekt je prenio pravo donošenja odluka;
 - (c) u suštini, subjekt ima pravo ostvariti većinu koristi od SPN-a te stoga biti izložen rizicima nastalim u aktivnostima SPN-a; ili
 - (d) u suštini, subjekt zadržava većinu preostalih ili glavnih rizika koji se odnose na SPN ili njenu imovinu kako bi se ostvarile koristi od aktivnosti SPN-a.

11. [Brisan]

Datum stajališta: lipanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu za godišnja financijska razdoblja koja počinju 1. srpnja 1999. ili nakon toga; ranija primjena se potiče. Promjene računovodstvenih politika evidentiraju se u skladu s MRS 8.

Subjekt će primijeniti izmjene i dopune točke 6. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MSFI 2 na neko ranije razdoblje, na to razdoblje će primijeniti i ove izmjene i dopune.

SIC TUMAČENJE 13 – Zajednički kontrolirani subjekti – nenovčani ulози pothvatnika

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema
- MRS 18 – Prihodi
- MRS 31 – Udjeli u zajedničkim pothvatima

PROBLEM

1. MRS 31 točka 48. odnosi se i na doprinose i prodaju između pothvatnika i zajedničkog pothvata na sljedeći način: »Kada pothvatnik doprinosi ili prodaje imovinu zajedničkom pothvatu, priznavanje bilo kojeg udjela u dobiti ili gubitku iz transakcije treba odražavati suštinu transakcije«. Pored navedenog, MRS 31.24 navodi »zajednički kontroliran subjekt je zajednički pothvat koji uključuje uspostavljanje korporacije, partnerstva ili nekog drugog subjekta u kojem svaki pothvatnik ima udio«. Ne postoji izričita uputa za priznavanje dobitaka ili gubitaka od doprinosa nenovčane imovine u zajednički kontrolirane subjekte (»ZKS«).
2. Doprinosi u ZKS su transferi imovine pothvatnika u zamjenu za udio u kapitalu ZKS. Takvi doprinosi mogu biti u različitim oblicima. Pothvatnici mogu dati doprinose istovremeno pri osnivanju ZKS ili naknadno. Naknada koju pothvatnik primi u zamjenu za uložena imovine u ZKS mogu biti u obliku novca ili nekih drugih naknada koje ne ovise o budućim novčanim tokovima ZKS (»dodatne naknade«).
3. Pitanja su:
 - (a) kada pothvatnik treba priznati odgovarajući udio dobitaka ili gubitaka koji proizlazi iz doprinosa nenovčane imovine u ZKS u zamjenu za udio u kapitalu ZKS priznati u dobit ili gubitak,
 - (b) kako pothvatnik treba obračunati dodatne naknade,
 - (c) kako prezentirati nerealizirane dobitke ili gubitke u konsolidiranim financijskim izvještajima pothvatnika.
4. Ovo službeno stajalište se bavi računovodstvom pothvatnika za nemonetarne doprinose u ZKS u zamjenu za udio u kapitalu ZKS koji se obračunava ili metodom udjela ili razmjernom konsolidacijom.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

5. U primjeni točke 48. MRS 31 na nenovčane doprinose u ZKS u zamjenu za udio u kapitalu ZKS, pothvatnik treba priznati u dobit ili gubitak razdoblja dio dobitaka ili gubitaka koji se mogu pripisati udjelima u kapitalu drugih pothvatnika, osim kada:
 - (a) značajni rizici i koristi od vlasništva nad nenovčanom imovinom doprinesenom u ZKS nisu prenijeti na ZKS, ili
 - (b) se dobiti ili gubitci od nenovčanog doprinosa ne mogu pouzdano izmjeriti, ili
 - (c) transakcija doprinosa nema tržišni karakter, kako je opisano u MRS 16.

Ako se iznimke (a), (b) ili (c) mogu primijeniti, dobitak ili gubitak se smatra nerealiziranim te stoga nije priznat u dobit ili gubitak, osim ako se primjenjuje točka 6.

6. Ako uz udio u kapitalu ZKS, pothvatnik primi novčanu ili nenovčanu imovinu, odgovarajući dio dobitka ili gubitka kod transakcija, pothvatnik će priznati u dobit ili gubitak.
7. Nerealiziran dobitak ili gubitak od nenovčane imovine koji su doprineseni u ZKS trebaju se eliminirati na teret navedene imovine po metodi razmjerne konsolidacije ili na teret ulaganja po metodi udjela. Ti nerealizirani dobitci ili gubici ne trebaju se prezentirati kao odgođeni dobitci ili gubici u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju pothvatnika.

8. – 13. Nije primjenjivo

Datum stajališta: srpanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu za godišnje izvještaje za razdoblje koje počinje 1. siječnja 1999. ili nakon toga; potiče se ranija primjena. Promjene u računovodstvenim politikama bit će prikazane u skladu s MRS 8.

14. Izmjene i dopune priznavanja nenovčanih doprinosa pothvatnika navedene u točki 5. primjenjivat će se na buduće transakcije.
15. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune ovog Tumačenja proizašle iz MRS 16 za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni standard za neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune će se primijeniti za to ranije razdoblje.

SIC TUMAČENJE 15 – Poslovni najmovi – poticaji

REFERENCE

- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 17 Najmovi (revidiran 2003.)

PROBLEM

1. U pregovaranju o novom ili produljenju postojećeg poslovnog najma, najmodavac može dati poticaje najmoprimcu da se sklopi sporazum o najmu. Primjeri takvih poticaja jesu novčane isplate najmoprimcu prije početka najma ili nadoknada ili preuzimanje troškova najmoprimca od strane najmodavca (kao što su troškovi premještenja ili unapređenja imovine pod najmom i troškovi vezani za preuzete obveze najmoprimca prije postojanja najma). Alternativno tome, početna razdoblja trajanja najma mogu se dogovoriti bez najamnine ili uz smanjenu najamninu.
2. Pitanje je kako se poticaji poslovnog najma trebaju priznati u financijskim izvještajima najmoprimca i najmodavca.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Svi poticaji za sporazum o novom ili produljenju postojećeg poslovnog najma trebaju se priznati kao sastavni dio neto dogovorene naknade za korištenje iznajmljene imovine, neovisno o prirodi, obliku ili vremenu plaćanja poticaja.
4. Najmodavac treba priznati ukupne troškove poticaja kao smanjenje prihoda od najma tijekom razdoblja najma na proporcionalnoj osnovi, osim ako druga sustavna osnova bolje predstavlja vremenski okvir tijekom kojega je smanjena korist od iznajmljene imovine.
5. Najmoprimac treba priznati ukupne koristi poticaja kao smanjenje rashoda za najamninu tijekom razdoblja najma

na proporcionalnoj osnovi, osim ako druga sustavna osnova bolje predstavlja vremenski okvir tijekom kojega najmoprimac ima koristi od uporabe iznajmljene imovine.

6. Troškove nastale kod najmoprimca, uključujući troškove prije postojanja najma povezane s najmom (primjerice, troškovi prestanka, premještenja ili unapređenja imovine pod najmom) treba obračunati najmoprimac u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima primjenjivim na te troškove, uključujući troškove koji su stvarno nadoknađeni putem aranžmana poticaja.

Datum stajališta: lipanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu za razdoblja najma koja počinju 1. siječnja 1999. godine ili nakon toga.

SIC TUMAČENJE 21 – Porez na dobit – nadoknada revalorizirane imovine koja se ne amortizira

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške
- MRS 12 – Porezi na dobit
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 2003.)
- MRS 40 – Ulaganje u nekretnine (revidiran 2003.)

PROBLEM

1. Prema MRS-u 12 točka 51, mjerenje odgođene porezne imovine i obveza bi trebalo odražavati porezne posljedice koje bi nastale iz načina od kojeg subjekt očekuje, na datum izvještaja o financijskom položaju, nadoknadu ili podmirenje knjigovodstvenog iznosa imovine i obveza koji povećavaju privremene razlike.
2. MRS 12 točka 20 napominje da revalorizacija imovine ne utječe uvijek na oporezivu dobit (oporezivi gubitak) u razdoblju u kojem je nastupila revalorizacija i da porezna osnovica imovine ne mora biti promijenjena kao rezultat revalorizacije. Ako će buduća nadoknada knjigovodstvenog iznosa biti oporeziva, razlika između knjigovodstvenog iznosa revalorizirane imovine i oporezive osnovice te imovine je privremena razlika i povećava odgođenu poreznu obvezu ili imovinu.
3. Pitanje je kako interpretirati pojam »nadoknada« u odnosu na imovinu koja se ne amortizira (ne-amortizirajuća imovina) i koja se revalorizira u skladu sa stavkom 31 MRS-a 16.
4. Ovo Stajalište se također odnosi na ulaganja u nekretnine koje se vode po revaloriziranim vrijednostima prema MRS-u 40 točka 33, a koja bi se smatrala ne-amortizirajućim ako bi MRS 16 bio primijenjen.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

5. Odgođena porezna obveza ili imovina koja nastaje zbog revalorizacije ne-amortizirajuće imovine u skladu s MRS-om 16 točka 31, mjeri se na osnovi poreznih posljedica koje bi nastale nadoknadom knjigovodstvenog iznosa imovine kroz prodaju, bez obzira na osnovu po kojoj se mjeri knjigovodstveni iznos te imovine. Shodno tome, ako porezni zakon navodi poreznu stopu primjenjivu na oporeziv iznos dobiti prodajom imovine, a koja se razlikuje od porezne stope primjenjivu na oporeziv iznos dobiti upotrebom imovine, u mjerenju odgođene porezne obveze ili imovine vezane uz ne-amortizirajuću imovinu upotrebljavat će se prvo spomenuta porezna stopa.

Datum stajališta: kolovoz 1999.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu 15. srpnja 2000. godine. Promjene u računovodstvenim politikama bit će obračunate u skladu sa zahtjevima MRS 8.

SIC TUMAČENJE 25 – Porez na dobit – promjene u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara

REFERENCE

- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)
- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 12 – Porezi na dobit

PROBLEM

1. Promjena u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara može utjecati na subjekt povećanjem ili smanjenjem porezne obveze ili potraživanja. Ovo, na primjer, može nastupiti nakon javnog listanja glavnih instrumenata subjekta ili nakon restrukturiranja kapitala subjekta. Također može nastupiti nakon premještanja većinskog dioničara u inozemstvo. Kao rezultat takvih događaja, subjekt može biti oporezovan drugačije; može dobiti ili izgubiti porezne poticaje ili podlijeći različitim poreznim stopama u budućnosti.
2. Promjena u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara može imati neposredan utjecaj na tekuće porezne obveze ili imovinu subjekta. Promjena može također povećati ili smanjiti odgođenu poreznu obvezu ili imovinu koju subjekt priznaje, ovisno o utjecaju koji promjena u poreznom tretmanu ima na porezne posljedice koje će nastati pri vraćanju ili podmirenju knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza subjekta.
3. Pitanje je kako subjekt treba objasniti porezne posljedice promjena u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

4. Promjena u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara ne utječe na iznose smanjenja ili povećanja koji se direktno priznaju u kapital. Tekuće i odgođene porezne posljedice promjena u poreznom tretmanu bit će uključene u dobit ili gubitak razdoblja, osim ako se te posljedice odnose na transakcije i događaje koji rezultiraju, u istom ili drugom razdoblju, izravnim odobrenjem ili terećenjem priznatog iznosa kapitala ili iznose priznate u ostalu sveobuhvatnu dobit. Te porezne posljedice koje se odnose na direktne promjene u iznosu priznate kapitala, u istom ili drugom periodu (nisu uključene u dobit ili gubitak), bit će direktno odobrene ili terećene kapitalu. Porezne posljedice koje se odnose na iznose priznate u ostalu sveobuhvatnu dobit priznat će se u okviru ostale sveobuhvatne dobiti.

Datum stajališta: kolovoz 1999.

Datum stupanja na snagu: Ovo tumačenje stupa na snagu 15. srpnja 2000. Promjene u računovodstvenim politikama obračunat će se u skladu s MRS 8.

MRS 1 (revidiran 2007.) izmijenio je terminologiju korištenju u MSFI. Osim toga, izmijenio je i dopunio točku 4. Subjekt će primijeniti ove izmjene za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MRS 1 (revidiran 2007.) za neko ranije razdoblje, ove izmjene će se primijeniti za to ranije razdoblje.

SIC TUMAČENJE 27 – Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma

REFERENCE

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške
- MRS 11 – Ugovori o izgradnji
- MRS 17 – Najmovi (revidiran 2003.)
- MRS 18 – Prihodi
- MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina
- MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (revidiran 2003.)
- MSFI 4 – Ugovori o osiguranju

PROBLEM

1. Subjekt može ući u transakciju ili u niz strukturiranih transakcija (aranžman) s nepovezanim strankom ili strankama (Ulađač) što uključuje pravni oblik najma. Na primjer, subjekt može dati imovinu u najam Ulađaču i povratno unajmiti imovinu, ili kao alternativu može zakonski prodati imovinu i dati ju u povratni najam. Može biti značajnih razlika u obliku svakog aranžmana i njihovih uvjeta. U primjeru najma i povratnog najma moguće je da je aranžman tako kreiran kako bi postigao poreznu pogodnost za Ulađača u obliku naknade, a ne da prenese pravo na korištenje imovine.
2. Kada aranžman s Ulađačem uključuje pravni oblik najma, postavljaju se sljedeća pitanja:
 - (a) na koji način se određuje da li je niz transakcija povezan i treba li ga iskazati kao jednu transakciju;
 - (b) da li je aranžman u skladu s definicijom najma prema MRS-u 17; a ako ne,
 - (i) da li poseban ulagački račun i obveze plaćanja najma koje bi mogle postojati predstavljaju imovinu i obveze Subjekta (npr. razmotrite primjer opisan u točki 2 (a) Dodatka A);
 - (ii) na koji način bi Subjekt trebalo iskazati ostale obveze koje su rezultat aranžmana; i
 - (iii) na koji način bi Subjekt trebalo iskazati naknadu koju bi moglo primiti od Ulađača.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Niz transakcija koji uključuje pravni oblik najma povezan je i trebao bi se iskazati kao jedna transakcija kada se cjelokupni ekonomski učinak ne može razumjeti bez povezanosti s nizom transakcija kao cjelinom. To je slučaj kada je primjerice niz transakcija usko međusobno povezan, te se o njemu pregovaralo kao o jednoj transakciji, i odvija se paralelno ili u kontinuiranom slijedu. (Dodatak A ilustrira primjenu ovog Tumačenja.)
4. Računovodstveno iskazivanje trebalo bi odražavati sadržaj aranžmana. Svi aspekti i implikacije aranžmana trebali bi se procijeniti kako bi se odredio njihov sadržaj, uz naglasak na one aspekte i implikacije koji imaju ekonomski učinak.
5. MRS 17 se primjenjuje kada se u sadržaj aranžmana uključuje prenošenje prava na korištenje nekog imovine tijekom dogovorenog vremenskog razdoblja. Pokazatelji koji pojedinačno ukazuju na to da je moguće da aranžman u svojoj suštini ne uključuje najam prema MRS-u 17 su kako slijedi (Dodatak B ilustrira primjenu ovog Tumačenja):

- (a) Subjekt zadržava sve rizike i koristi vlasništva neke imovine i u osnovi ima jednaka prava na njenu uporabu kao i prije postojanja aranžmana;
- (b) primarni razlog sklapanja aranžmana je postizanje određenog poreznog rezultata, a ne prenošenje prava uporabe imovine; i
- (c) uključena je opcija uz uvjete koji gotovo jamče njeno ostvarenje (npr. prodajna opcija koja je ostvariva uz cijenu značajno višu od očekivane fer vrijednosti u trenutku kada se opcija može ostvariti).
6. Definicije i smjernice u točkama 49 – 64 Okvira trebali bi se primijeniti u određivanju da li, u suštini, poseban ulagački račun i obveze plaćanja najma predstavljaju imovinu i obveze Subjekta. Pokazatelji koji iskazuju da, u suštini, poseban ulagački račun i obveze plaćanja najma nisu u skladu s definicijama nekog imovine i obveze, te ih ne bi trebalo priznati od strane Subjekta uključuju sljedeće:
- (a) Subjekt nije u mogućnosti kontrolirati ulagački račun u svrhu ispunjenja vlastitih ciljeva, te nema obvezu plaćanja najma. To se događa kada se, primjerice, unaprijed plaćeni iznos plasira na zaseban ulagački račun kako bi se zaštitio Uagač te se može koristiti kao imovina plaćanja Uagača, Uagač je sporazuman da se obveze plaćanja najma podmiruju iz sredstava ulagačkog računa, a Subjekt nema mogućnosti zadržavanja plaćanja Uagaču iz ulagačkog računa;
- (b) Subjekt ima samo slab rizik naplate cjelokupnog iznosa bilo kakve naknade primljene od strane Uagača, te je moguće da plati neki dodatan iznos, ili ako naknada nije primljena postoji samo slab rizik plaćanja iznosa prema ostalim obvezama (npr. garancija). Postoji samo slab rizik plaćanja kada, primjerice, uvjeti aranžmana zahtijevaju da se unaprijed plaćeni iznos uloži u imovinu oslobođenu rizika za koju se očekuje da će generirati dostatne novčane tokove kako bi se podmirile obveze plaćanja; i
- (c) osim početnih novčanih tokova na početku aranžmana, jedini novčani tokovi koji se očekuju u okviru aranžmana su plaćanja najma koja se podmiruju isključivo iz sredstava zasebnog ulagačkog računa osnovanog uz pomoć početnih novčanih tokova.
7. Ostale obveze aranžmana, uključujući bilo koje dane garancije i obveze nastale na temelju prijevremenog prestanka trebaju se priznavati i mjeriti prema MRS 37, MRS 39 ili MSFI 4, ovisno o uvjetima.
8. Kriteriji u točki 20 MRS-a 18 trebaju se primijeniti na činjenice i okolnosti svakog aranžmana pri određivanju vremena priznavanja naknade kao prihoda Subjekta. Treba uzeti u obzir čimbenike kao što su kontinuirano praćenje značajnih budućih pokazatelja poslovanja koje su potrebne za dobivanje naknade, postojanje zadržanih rizika, uvjeti bilo kakvih garancijskih aranžmana i rizik plaćanja naknade. Pokazatelji koji pojedinačno ukazuju na to da je priznavanje cjelokupne naknade kao prihoda pri primitku neprikladno, ako je primitak obavljen na početku aranžmana, su sljedeći:
- (a) obveze za obavljanje ili suzdržavanje od određenih značajnih aktivnosti predstavljaju uvjete zarade primljene naknade i stoga izvršenje zakonski obvezujućeg aranžmana nije najznačajniji čin kojega zahtijeva aranžman;
- (b) ograničenja su utvrđena glede korištenja povezane imovine, a njihov praktični učinak je smanjiti i značajno promijeniti sposobnost Subjekta glede uporabe imovine (npr. iscrpljivanje, prodaja ili davanje u zalog);
- (c) mogućnost podmirenja bilo kojeg iznosa naknade, a postoji i mogućnost plaćanja dodatnog iznosa. To se primjerice događa kada
- (a) se ne radi o specijaliziranoj imovini koju Subjekt zahtijeva u obavljanju svojih poslovnih aktivnosti, te stoga postoji mogućnost da Subjekt plati određeni iznos kako bi se aranžman prijevremeno završio; ili
- (b) Subjekt zahtijeva uvjete aranžmana ili ima određenu ili cjelokupnu mogućnost odlučivanja glede ulaganja unaprijed plaćenog iznosa u imovinu koja je izložena značajnom riziku (npr. valutni, kamatni ili kreditni rizik). U ovim okolnostima rizik da vrijednost ulaganja bude nedovoljna za podmirivanje obveze plaćanja najma nije nemoguć, te stoga postoji mogućnost da Subjekt plati određeni iznos.
9. Naknadu treba prikazati u dobit ili gubitak na temelju njene ekonomske suštine i naravi.
- OBJAVLJIVANJE**
10. Svi aspekti aranžmana koji u suštini ne uključuju najam u skladu s MRS-om 17 trebali bi se uzeti u obzir u određivanju prikladne objave koja je potrebna za razumijevanje aranžmana i usvojenog računovodstvenog tretmana. Subjekt bi u svakom razdoblju postojanja aranžmana trebalo objaviti sljedeće:
- (a) opis aranžmana uključujući:
- (i) povezanu imovinu i bilo koja ograničenja vezana za primjenu istoga;
- (ii) korisni vijek i ostale značajne uvjete aranžmana;
- (iii) transakcije koje su povezane, uključujući bilo koje opcije; i
- (b) računovodstveni tretman primijenjen na bilo koju primljenu naknadu, iznos priznat kao prihod u razdoblju i stavka u dobit ili gubitak u kojoj je uključen.
11. Objave zahtijevane u skladu s točkom 10. ovog Tumačenja treba osigurati pojedinačno za svaki aranžman ili sveukupno za cijelu klasu aranžmana. Klasa označava grupaciju aranžmana s povezanom imovinom slične prirode (npr. elektrane).
- Datum stajališta:** veljača 2000.
- Datum stupanja na snagu:** Ovo Tumačenje stupa na snagu 31. prosinca 2001. godine. Promjene u računovodstvenim politikama treba računovodstveno iskazati u skladu s prijelaznim odredbama MRS 8.
- SIC TUMAČENJE 29 – Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje**
- REFERENCE**
- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)
 - MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema
 - MRS 17 – Najmovi (revidiran 2003.)
 - MRS 37 – Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina
 - MRS 38 – Nematerijalna imovina (revidiran 2004.)

PROBLEM

1. Subjekt (operator koncesije) može sklopiti sporazum s drugim subjektom (davateljem koncesije) da izvodi usluge koje omogućuju javni pristup glavnim ekonomskim i socijalnim izvorima. Davatelj koncesije može biti javni ili privatni subjekt, uključujući i državna tijela. Primjeri sporazuma o uslugama koncesije uključuju vodoopskrbu i održavanje vodovoda, ceste, parkirališta, tunele, mostove, zračne luke i telekomunikacijske mreže. Primjeri usluga koje nisu koncesijski sporazumi uključuju vanjske usluge za interne usluge subjekta (na primjer, kavana za zaposlenike, održavanje zgrade, računovodstvo ili informatičke službe).
2. Ugovor o usluzi koncesije obično uključuje davatelja koncesije koji tijekom razdoblja koncesije operatoru koncesije prenosi:
 - (a) pravo pružanja usluga koje omogućuju javni pristup glavnim ekonomskim i socijalnim izvorima, i
 - (b) u nekim slučajevima, pravo korištenja određene materijalne, nematerijalne ili financijske imovine u zamjenu se operater koncesije obvezuje:
 - (c) na pružanje usluge u skladu s određenim rokovima i uvjetima tijekom razdoblja koncesije, i
 - (d) kada je primjenjivo, na kraju koncesijskog razdoblja na povrat prava primljenih na početku koncesijskog razdoblja i/ili stečenih tijekom njega.
3. Zajedničko obilježje svih sporazuma o koncesijama za usluge je činjenica da operator koncesije istovremeno preuzima pravo i preuzima obvezu pružanja javnih usluga.
4. Pitanje je koje informacije trebaju biti objavljene u bilješka-ma uz financijske izvještaje operatora koncesije i davatelja koncesije.
5. Određeni aspekti i objave vezane za neke ugovore o uslugama koncesije već su obrađeni u okviru postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda (na primjer MRS 16 primjenjuje se na stjecanje stavki imovine, postrojenja i opreme, MRS 17 primjenjuje se na najam imovine, dok se MRS 38 primjenjuje na stjecanje nematerijalne imovine). Međutim, sporazum o koncesijama za usluge može uključivati ugovore o izvršenju koji nisu obrađeni u okviru Međunarodnih računovodstvenih standarda, osim ako ugovori nisu teški, te se u tom slučaju primjenjuje MRS 37. Sukladno tome, ovo je objašnjenje usmjereno na dodatna objavljivanja sporazuma o koncesijama za usluge.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

6. Svi aspekti ugovora o koncesiji za usluge razmatrat će se prilikom određivanja primjerene razine objavljivanja u bilješka-ma. Davatelj koncesije i operator koncesije trebaju u svakom izvještajnom razdoblju objaviti sljedeće:
 - (a) opis ugovora,
 - (b) značajne uvjete ugovora koji mogu utjecati na iznos, vrijeme i vjerojatnost budućih novčanih tokova (na primjer razdoblje koncesije, datumi ponovnog određivanja cijene i osnove na kojima počiva ponovno određivanje cijene i ponovni pregovori),
 - (c) prirodu i opseg (na primjer količinu, vremensko razdoblje ili iznos ako je primjereno):
 - (i) prava na korištenje određene imovine,
 - (ii) obveza pružanja ili prava na očekivanja pružanja usluge,
 - (iii) obveze stjecanja ili izgradnje stavki nekretnine, postrojenja i opreme,

- (iv) obveza dostave ili prava na primanje određene imovine na kraju koncesijskog razdoblja,
- (v) opcija obnove ili prekida, i
- (vi) drugih prava i obveza (na primjer veliki pregledi),
- (d) promjene ugovora tijekom razdoblja i
- (e) način na koji je sporazum o pružanju usluga klasificiran.

6.A Operator je dužan objaviti iznos prihoda i dobiti ili gubitaka priznatih u razdoblju s naslova razmjene usluga izgradnje za financijsko imovina ili nematerijalnu imovinu.

7. Objave zahtijevane u točki 6. ovog tumačenja primjenjivat će se pojedinačno na svaki ugovor koncesijama za usluge ili skupno na sve skupine sporazuma o koncesijama za usluge. U istu skupinu se svrstavaju ugovori koji se odnose na usluge slične prirode (na primjer naplata cestarine, telekomunikacije i usluge vodoopskrbe).

Datum stajališta: svibanj 2001. godine.

Datum stupanja na snagu: Ovo tumačenje stupa na snagu 31. prosinca 2001. godine.

SIC TUMAČENJE 31 – Prihod – nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja**REFERENCE**

- MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena I pogreške
- MRS 18 – Prihodi

PROBLEM

1. Poslovni subjekt (Prodavač) može ući u nenovčanu transakciju pružanja usluga oglašavanja u zamjenu za primanje usluga oglašavanja od strane kupca (Kupac). Oglasi se mogu postaviti na Internetu ili oglasnim panoima, emitirati na televiziji ili radiju, objaviti u časopisima ili dnevnim novinama, ili predstavljene putem drugih medija.
2. U pojedinim slučajevima nema novčane niti bilo koje druge razmjene među poduzećima. U drugim slučajevima subjekta razmjenjuju jednake ili približno jednake novčane iznose ili bilo koji drugi oblik naknade.
3. Prodavač koji pruža usluge oglašavanja u sklopu svojeg uobičajenog poslovanja priznaje prihode u skladu s MRS 18 iz nenovčanih transakcija koje uključuju oglašavanje kada su, pored drugih kriterija, razmijenjene usluge različite (MRS 18.12), a iznos prihoda se može pouzdano mjeriti (MRS 18.20) (a). Ovo tumačenje primjenjuje se samo u razmjeni različitih usluga oglašavanja. Razmjena sličnih usluga oglašavanja nije transakcija koja ostvaruje dobit u skladu s MRS 18.
4. Pitanje je u kojim okolnostima Prodavač može pouzdano mjeriti prihode po fer vrijednosti primljenih ili pruženih usluga oglašavanja u nenovčanoj transakciji.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

5. Prihod iz nenovčane razmjene koja uključuje usluge oglašavanja ne može se pouzdano mjeriti po fer vrijednosti primljenih usluga oglašavanja. Međutim, Prodavač može pouzdano mjeriti prihode po fer vrijednosti usluga oglašavanja koje pruža u robnoj razmjeni, uz upućivanje samo na transakcije koje ne uključuju robnu razmjenu a koje:
 - (a) uključuju oglašavanje slično oglašavanju u transakciji robne razmjene;
 - (b) se često odvijaju;

- (c) predstavljaju većinu transakcija i iznosa u usporedbi sa svim transakcijama koje uključuju reklamne usluge slične onima u robnoj razmjeni;
- (d) uključuju gotovinu i/ili neki drugi oblik naknade (npr. utržive vrijednosnice, nenovčanu imovinu i druge usluge) čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti; i
- (e) ne uključuju istu stranku koja sudjeluje u robnoj razmjeni.

Datum stajališta: svibanj 2001.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu 31. prosinca 2001. godine. Promjene u računovodstvenim politikama treba računovodstveno iskazati u skladu s prijelaznim odredbama MRS 8.

SIC TUMAČENJE 32 – Nematerijalna imovina – troškovi web-stranica

REFERENCE

- MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)
- MRS 2 – Zalihe (revidiran 2003)
- MRS 11 – Ugovori o izgradnji
- MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 2003.)
- MRS 17 – Najmovi (revidiran 2003.)
- MRS 36 – Umanjenje imovine (revidiran 2004.)
- MRS 38 – Nematerijalna imovina (revidiran 2004.)
- MSFI 3 – Poslovna spajanja

PROBLEM

1. Subjekt može imati znatne izdatke radi razvoja i prilagodbe postojećeg web-stranica za unutarnji i vanjski pristup. Web mjesto oblikovano za vanjski pristup može biti korišteno u razne svrhe, kao promocija i oglašavanje vlastitih proizvoda i usluga, pružanje elektroničkih usluga, te prodaja proizvoda i usluga. Web mjesto koje ima unutarnji pristup može biti korišteno za pohranjivanje politika subjekta i pojedinosti o kupcima, te pretraživanje odgovarajućih informacija.
2. Faze razvoja web-stranica mogu biti iskazane kako slijedi:
 - (a) Planiranje – uključuje poduzimanje studija izvedivosti, definirajući ciljeve i specifikacije, ocjenu pojedinih alternativa i izbor između njih;
 - (b) Razvoj informatičkih programa i infrastrukture – uključuje stjecanje domene, kupnju i razvoj hardvera i operativnog softvera, instaliranje razvijenih informatičkih programa, te naglašeno ispitivanje;
 - (c) Razvoj grafičkog dizajna – uključuje dizajniranje izgleda web-stranice;
 - (d) Razvoj informacijskog sadržaja – uključuje kreiranje, nabavu, pripremu, te postavljanje informacija, bilo tekstualne ili grafičke prirode, na web mjesto prije završetka razvoja web-stranica. Ova informacija može biti pohranjena u zasebne baze koje su objedinjene u (ili s pristupom) web mjestu ili kodirane direktno u web-stranicu.
3. Kada je razvoj web-stranica jednom dovršen, započinje operativna faza. Tijekom ove faze, subjekt održava i unaprjeđuje informatičke programe, infrastrukturu, grafički dizajn i sadržaj web-stranica.

4. Pitanja koja se javljaju kod računovodstvenog praćenja internih izdataka razvoja i prilagodbe vlastitog web-stranica subjekta za unutarnji i vanjski pristup:
 - (a) da li je web mjesto interno stvorena nematerijalna imovina na koju se odnose zahtjevi MRS-a 38, i
 - (b) odgovarajuće računovodstveno praćenje takvog izdatka.
5. Ovo tumačenje se ne odnosi na kupovinu, razvoj i operativni hardware (npr. Web poslužitelj, staging poslužitelj, production poslužitelj i internet veze) web-stranica. Takav trošak je pokriven MRS-om 16. Dodatno, kad subjektu nastane izdatak prema pružatelju Internet usluge za uslugu smještaja web-stranica (hosting) subjekta, izdatak je priznat kao rashod u skladu s točkom 88. MRS 1, te Okvirom kad su usluge primljene.
6. MRS 38 se ne koristi za nematerijalnu imovinu koju subjekt drži s namjerom prodaje u okviru redovnih poslovnih aktivnosti (vidjeti MRS 2 i MRS 11) ili najmova koji su pod djelokrugom MRS-a 17. Prema tome ovo stajalište se ne odnosi na izdatke razvoja ili prilagodbe web-stranica (ili softvera web-stranice) namijenjenih prodaji drugom subjektu. Kad je web mjesto unajmljeno putem operativnog najma, najmodavatelj se koristi ovim stajalištem. Kad je web mjesto unajmljeno putem financijskog najma, najmoprimatelj se koristi ovim stajalištem nakon početnog priznavanja unajmljenog imovine.

Službeno stajalište

7. Vlastito web mjesto subjekta koje je proizašlo iz razvoj i ima unutarnji i vanjski pristup, je interno kreirana nematerijalna imovina, te je kao takva pod djelokrugom MRS-a 38.
8. Vlastito web mjesto subjekta koje je proizašlo iz razvoja, bit će priznato kao nematerijalna imovina, ako i samo ako, uz dodatno udovoljavanje osnovnim zahtjevima navedenim u MRS-u 38, točki 21. za priznavanje i početno mjerenje, subjekt može zadovoljiti zahtjeve MRS-a 38, točke 57. Napose, subjekt može zadovoljiti zahtjeve za prikazivanjem kako će web mjesto stvoriti buduće ekonomske koristi u skladu sa MRS-om 38. točkom 57 (d) kada je, npr. web mjesto sposobno stvoriti prihode, uključujući direktne prihode od narudžbi. Za Subjekt koji nije u mogućnosti prikazati kako se web mjesto razvilo jedino i isključivo za promociju i oglašavanje vlastitih proizvoda i usluga koji će stvoriti buduće ekonomske koristi, posljedično svi izdaci na razvoju takve web mjesto će biti priznati kao rashod kad nastanu.
9. Svi interni izdaci koji nastanu na razvoju i prilagodbi web-stranica bit će prikazani u skladu sa MRS-om 38. Priroda svih aktivnosti za koje su izdaci nastali (npr. obučavanje zaposlenika i održavanje web-stranice) i faze razvoja i naknadnog razvoja web-stranica će biti ocijenjeni radi utvrđivanja odgovarajućeg računovodstvenog praćenja (dodatne smjernice su navedene u dodatku ovog stajališta). Na primjer:
 - (a) Faza planiranja je po prirodi slična fazi istraživanja u MRS-u 38, točke 54-56. Izdaci nastali u ovoj fazi će biti priznati kao rashod kad nastanu.
 - (b) Faza razvoja informatičkih programa i infrastrukture, faza razvoja grafičkog dizajna i razvoja informacijskog sadržaja do opsega da je sadržaj razvijen za druge svrhe a koje nisu promocija i oglašavanje vlastitih proizvoda i usluga subjekta, su po prirodi slični fazi razvoja u MRS-u 38. točke 57-64. Izdaci nastali u ovoj fazi će biti uključeni u troškove web-stranica priznati

kao nematerijalna imovina u skladu sa odlomkom 8. ovog stajališta kad se trošak može direktno pripisati, te je potreban za kreiranje, izradu i pripremu web-stranica da bude spreman za djelovanje u skladu sa odredbama Uprave subjekta. Na primjer, trošak kupnje ili stvaranja sadržaja (različitog od sadržaja koji oglašava i promovira vlastite proizvode i usluge subjekta) posebno za web mjesto ili izdatak koji omogućuje upotrebu sadržaja (npr. naknada za stjecanje licence za reproduciranje) na web lokaciji, biti će uključeni u trošak razvoja kad se ostvari ovaj uvjet. Ipak, u skladu sa MRS-om 38, točka 71, izdatak na nematerijalnoj stavci koji je početno priznat kao rashod u prijašnjim financijskim izvještajima neće biti priznat kao dio troška nematerijalne imovine kasnijeg datuma (npr. ako je trošak autorskih prava potpuno amortiziran, a sadržaj je naknadno naveden na web mjestu).

- (c) Izdatak nastao u fazi razvoja informacijskog sadržaja, do opsega da je sadržaj razvijen u svrhe promocije i oglašavanja vlastitih proizvoda i usluga subjekta (npr. digitalne fotografije proizvoda), bit će priznati kao rashod kada nastane u skladu sa MRS-om 38, točka 69(c). Na primjer, kod računovodstvenog praćenja izdatka profesionalnih usluga slikanja digitalnih fotografija vlastitih proizvoda subjekta i za povećanje njihova izlaganja, izdatak će biti priznat kao rashod nakon primitka profesionalnih usluga, a ne kad su digitalne fotografije objavljene na web mjestu.
- (d) Operativne faze započinju nakon što je web mjesto završeno. Izdaci nastali u ovoj fazi će biti priznati kao

rashod kad nastanu, osim ako zadovolje kriterije priznavanja iz MRS-a 38, točke 18.

10. Web mjesto koje je priznato kao nematerijalna imovina u skladu sa točkom 8. ovog stajališta će biti mjerena nakon početnog priznavanja primjenjujući zahtjeve MRS-a 38, točke 72-87. Prema najboljoj procjeni korisni vijek trajanja web-stranica bi trebao biti kratak.

Datum stajališta: svibanj 2001.

Datum stupanja na snagu: Ovo tumačenje stupa na snagu 25. ožujka 2002. godine. Efekti prihvaćanja ovih stajališta će se koristiti kod prijelaznih zahtjeva u prikazu MRS-a 38 koji je izdan 1998. godine. Prema tome, kad web mjesto ne zadovoljava kriterije za priznavanje nematerijalne imovine, ali je prethodno priznato kao imovina, stavka više neće biti priznata s danom stupanja stajališta na snagu. Kad web mjesto postoji, a troškovi za razvoj zadovoljavaju kriterije priznavanja kao nematerijalne imovine, ali nije bilo prethodno priznato kao imovina, nematerijalna imovina neće biti priznata s danom stupanja stajališta na snagu. Kad web mjesto postoji, a izdatak za razvoj web-stranica zadovoljava kriterije priznavanja kao nematerijalne imovine, a bilo je prethodno priznato kao imovina i početno mjereno po trošku smatra se da je početno priznat iznos pravilno određen.

MRS 1 (revidiran 2007.) izmijenio je terminologiju korištenu u MSFI. Osim toga, izmijenio je i dopunio točku 5. Subjekt će primijeniti ove izmjene za razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MRS 1 (revidiran 2007.) za neko ranije razdoblje, ove izmjene će se primijeniti za to ranije razdoblje.