

NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

GODIŠTE CLXVIII, BROJ 140, ZAGREB, 23. PROSINCA 2006. ISSN 0027-7932



S A D R Ź A J

3186 **Odluka** o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja..... **10413**

ODBOR ZA STANDARDE FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

3186

Na temelju članka 18. stavka 3. Zakona o računovodstvu (»Narodne novine«, broj 146/05) i članka 16. Pravilnika o načinu rada Odbora za standarde financijskog izvještavanja Odbor za standarde financijskog izvještavanja donio je na sjednici održanoj 12. prosinca 2006. godine

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Objavljuju se Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

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

MEĐUNARODNI STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

UVOD

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB), utemeljen u Londonu, započeo je djelovati 2001. IASB se obvezao

razvijati, u javnom interesu, jedan skup visoko kvalitetnih, globalnih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju transparentne i usporedive informacije u općenamjenskim financijskim izvještajima. U ostvarivanju tih ciljeva, IASB surađuje s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se postiglo zbližavanje računovodstvenih standarda diljem svijeta. Četrnaest članova IASB-a (od kojih 12 s punim radnim vremenom) imaju velika profesionalna iskustva i odgovornosti za povezivanje sa strukovnim organizacijama diljem svijeta. Fondacija komiteta za međunarodne standarde (IASCF) odabire članove, nadzire i financira rad IASB-a. Financijska potpora dobiva se od većih računovodstvenih tvrtki, privatnih financijskih institucija i kompanija, središnjih i razvojnih banaka i drugih međunarodnih i profesionalnih organizacija.

Povjerenici

Aktivnosti IASCF-a usmjeravaju povjerenici. Oni imenuju članove IASB-a, Savjetodavnog vijeća za standarde (SAC) i Komiteta za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC). Povjerenici također prate IASB-ovu učinkovitost i postupanje u skladu s propisanim postupkom, osiguravaju sredstva za IASB, odobravaju proračun IASB-a i odgovorni su za statutarne promjene.

Povjerenici su osobe iz različitih zemljopisnih područja i s različitim zvanjima. Po postojećem statutu Fondacije IASCF-a, povjerenici se imenuju tako da ih je šest iz Sjeverne Amerike, šest iz Europe, četiri iz pacifičkog dijela Azije i tri preostala iz bilo kojeg područja, sve dok se održava ravnoteža po zemljopisnim područjima. Pet od devetnaest povjerenika predstavlja računovodstvenu profesiju, a međunarodne organizacije sastavljača financijskih korisnika, korisnika i sveučilišta predstavljaju svaku po jedan povjerenik. Preostalih jedanaest povjerenika su imenovani bez izbora, tako što nisu izabrani kroz statutarni postupak nominacije. Postojeći povjerenici provode slične postupke u izboru novih povjerenika za upražnjena mjesta.

Povjerenici sada razmatraju statutarna rješenja, kao što je to i zahtijevano da se provodi svakih pet godina.

IASB

IASB se sastoji od četrnaest osoba (dvanaest s punim radnim vremenom i dvije s dijelom radnog vremena) i ima isključivu odgovornost za donošenje računovodstvenih standarda. Najznačajnija kvalifikacija za članstvo u IASB-u je stručnost i povjerenici na najbolji mogući način prosuđuju kako ne bi IASB-om dominirali interesi neke klijentele ili regionalni interesi. Statut nalaže da su najmanje pet članova IASB-a s iskustvima iz praktične revizije, najmanje tri s iskustvima u sastavljanju financijskih izvještaja, najmanje tri s iskustvima korisnika financijskih izvještaja i najmanje jedan iz znanstvenih krugova. Sedam od četrnaest IASB-ovih članova imaju određene odgovornosti za veze s jednim ili više nacionalnih kreatora standarda. Zahtijeva se da Standard, Nacrt za objavljivanje i konačno IFRIC-ovo SOO odobri osam od četrnaest članova IASB-a. Članovi IASB-a na 31. ožujka 2004. bili su:

<i>Sir David Tweedie</i> , predsjednik	<i>Thomas E. Jones</i> , podpredsjednik
Professor <i>Mary Barth</i> (s dijelom radnog vremena)	<i>Hans-Georg Bruns</i> (veza s kreatorima standarda Njemačke)
<i>Anthony T. Cope</i> <i>Gilbert G'lard</i> (veza s kreatorima standarda Francuske)	<i>Robert P. Garnett</i> <i>James J. Leisenring</i> (veza s kreatorima standarda SAD-a)
<i>Warren J. McGregor</i> (veza s kreatorima standarda Australije i Novog Zelanda)	<i>Patricia L O'Malley</i> (veza s kreatorima standarda Kanade)
<i>Harry K. Schmid</i> (umirovljen 31. ožujka 2004.)	<i>John T. Smith</i> (s dijelom radnog vremena)
<i>Geoffrey Whittington</i> (veza s kreatorima standarda UK)	<i>Tatsumi Yamada</i> (veza s kreatorima standarda Japana)

U travnju 2004. povjerenici su objavili imenovanje Jan Engström kako bi se popunilo prazno mjesto nastalo umirovljenjem gosp. Schmidu.

IASB izdaje sažetke odluka Odbora promptno nakon svakog sastanka. To izvješće se objavljuje u elektroničkom obliku na IASB-ov web stranici.

Savjetodavno vijeće za standarde (Standards Advisory Council)

Savjetodavno vijeće za standarde (SAC) pruža drugim grupama i pojedincima iz različitih zemljopisnih i djelatnih područja da na doličan način savjetuju IASB i, s vremena na vrijeme, savjetuju povjerenike. Povjerenici pridaju posebnu važnost perspektivi koju može stvoriti SAC glede IASB-ove uloge i zadaće. SAC obuhvaća oko pedeset članova. Njegov je cilj: (a) savjetovanje IASB-a o prioritetima rada IASB-a, (b) informiranje IASB-a o posljedicama predloženih standarda za korisnike i sastavljače financijskih izvještaja i (c) davanje drugih savjeta IASB-u ili povjerenicima. SAC se uobičajeno sastaje tri puta godišnje. IASB ga treba konzultirati u svim značajnim projektima, i sastanci SAC-a su otvoreni za javnost.

Komiteet za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (International Financial Reporting Interpretations Committee)

Komiteet za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) su ustanovili povjerenici IASCF-a kako bi pomogao IASB-u u uspostavljanju i poboljšavanju standarda financijskog izvještavanja i izvještavanja za dobrobit korisnika, sastavljača i revizora financijskih izvještaja. Povjerenici su osnovali IFRIC u ožujku 2002., kada je zamijenio prethodni komitet za tumačenja – Stalni odbor za tumačenja. Uloga je IFRIC-a da osigura pravodobne upute za novo identificiranu problematiku financijskog izvještavanja koja nije posebno obrađena IASB-ovim standardima ili pitanja za koja su stvorena neodgovarajuća ili konfliktna objašnjenja, ili je izgledno da bi ona mogla nastati. Na taj način on promiče strogu i jedinstvenu primjenu MSFI-a.

IFRIC pomaže IASB-u u postizanju međunarodnog približavanja računovodstvenih standarda radeći sa sličnim grupama koje podržavaju nacionalni kreatori standarda kako bi se postigli slični zaključci o pitanjima gdje su vrlo slični standardi iz kojih izviru ta pitanja.

IFRIC ima dvanaest članova s pravom glasa i dodatno predsjedavajućeg bez prava glasa, koji je sada IASB-ov direktor za stručne aktivnosti. Predsjedavajući ima pravo govoriti o stručnim pitanjima koja se razmatraju, ali ne i glasovati. Povjerenici mogu, kada to smatraju nužnim, postaviti kao promatrače bez prava glasa predstavnike regulativnih organizacija koji imaju pravo prisustvovati i izlagati na sjednicama. Trenutno su Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire (IOSCO) i Europska komisija promatrači bez prava glasa.

IASB izdaje sažetke IFRIC-ovih odluka promptno nakon svakog sastanka. To izvješće se objavljuje u elektroničkom obliku na IASB-ov web stranici.

Osoblje IASB-a

Osoblje smješteno u Londonu, na čelu s predsjedavajućim IASB-a, podupire rad IASB-a. U vrijeme tiskanja osoblje čine osobe iz Australije, Bangladeša, Bermuda, Danske, Indije, Japana, Njemačke, Novog Zelanda, Rusije, Sjedinjenih Američkih Država i Ujedinjenog Kraljevstva.

Propisani postupak IASB-ov propisani postupak

MSFI-i se stvaraju kroz kruti sustav propisanog postupka i široke međunarodne konzultacije koje uključuju računovođe, financijske analitičare i druge korisnike financijskih izvještaja, poslovnu zajednicu, burze, zakonodavna i regulativna tijela, akademske krugove i ostale zainteresirane pojedince i organizacije iz cijelog svijeta. IASB konzultira, na javnim sjednicama, SAC o glavnim projektima, odlukama o dnevnom redu i prioritetima rada, i raspravlja stručna pitanja na sjednicama otvorenim promatračima iz javnosti. Propisani postupak za projekte obično, ali ne i nužno, uključuje sljedeće korake (koraci koji su zahtijevani Statutom IASCF-a su označeni zvjezdicom*):

a) od osoblja se traži da identificira i pregleda sva pitanja u svezi s temom i razmotri primjenu IASB-og Okvira na pitanja;

b) proučavanje nacionalnih računovodstvenih zahtjeva i prakse te razmjena gledišta o pitanjima s nacionalnim kreatorima standarda;

c) konzultiranje SAC-a o uputnosti dodavanja teme dnevnom redu IASB-u;*

d) formiranje savjetodavne grupe koja će savjetovati IASB u projektu;

e) objavljivanje dokumenta za raspravu radi komentara javnosti;

f) objavljivanje, radi komentara javnosti, Nacrta za objavljivanje kojeg je odobrilo barem osam članova IASB-a, uključujući svako izdvojeno mišljenje člana IASB-a;*

g) objavljivanje osnova za zaključke unutar Nacrta za objavljivanje;

h) razmatranje svih komentara o dokumentima za raspravu i Nacrtima za objavljivanje primljenih u razdoblju za komentiranje;*

i) razmatranje poželjnosti održavanja javnog saslušanja i poželjnosti provođenja provjera u praksi i, ako se smatra poželjnim, održavanje takvih saslušanja i obavljanje takvih provjera;

j) odobravanje standarda glasovima barem osam članova IASB-a i uključivanje svakog izdvojenog mišljenja u publicirani standard;*

k) objavljivanje osnova za zaključke unutar standarda, koje objašnjavaju, između ostaloga, korake IASB-ovog propisanog postupka i kako je IASB postupio s komentarima javnosti na Nacrt za objavljivanje.

IASB sada pregledava svoje konzultativne postupke i, nakon javne rasprave, povjerenicima će predložiti promjene.

IFRIC-ov propisani postupak

Tumačenja MSFI-a se stvaraju kroz kruti sustav propisanog postupka koji uključuje računovođe, financijske analitičare i druge korisnike financijskih izvještaja, poslovnu zajednicu, burze, zakonodavna i regulativna tijela, akademske krugove i ostale zainteresirane pojedince i organizacije iz cijelog svijeta. IFRIC raspravlja stručna pitanja na sjednicama koje su otvorene promatračima iz javnosti. Propisani postupak za svaki projekt obično, ali ne i nužno, uključuje sljedeće korake (koraci koji su zahtijevani Statutom IASCF-a su označeni zvjezdicom *):

a) od osoblja se traži da identificira i pregleda sva pitanja u svezi s temom i razmotri primjenu IASB-og Okvira na pitanja;

b) proučavanje nacionalnih računovodstvenih zahtjeva i prakse te razmjena gledišta o pitanjima s nacionalnim kreatorima standarda, uključujući nacionalne odbore koji imaju odgovornost za tumačenje nacionalnih standarda;

c) objavljivanje Nacrta tumačenja za javnu raspravu, ako više od tri IFRIC-ova člana ne glasaju protiv prijedloga;*

d) razmatranje svih komentara na Nacrt tumačenja primljenih u razdoblju za komentiranje;*

e) IFRIC-ovo odobravanje SOO-eva ako više od tri njegova člana ne glasaju protiv SOO-a nakon razmatranja komentara javnosti na Nacrt tumačenja;* i

f) odobravanje SOO-a s glasovima barem osam članova IASB-a.*

Glasovanje

Objavljivanje Nacrta za objavljivanje, Standarda ili konačnih SOO-a zahtijeva odobrenje glasovima osam od četrnaest članova IASB-a. Ostale odluke IASB-a, uključujući objavljivanje Nacrta izvještaja o načelima ili materijala za raspravu, zahtijeva običnu većinu glasova članova IASB-a prisutnih na sjednici kojoj prisustvuje

barem 60% članova IASB-a, osobno ili telekomunikacijski. IASB ima potpunu kontrolu nad svojim stručnim dnevnom redom.

Svaki član IFRIC-a ima jedan glas za odlučivanje o SOO-u. Korum čine devet članova s pravom glasa. Članovi glasuju u skladu sa svojim slobodnim uvjerenjima, a ne kao predstavnici koji glasuju u skladu sa stavovima neke tvrtke, organizacije ili tvorevine s kojom mogu biti povezani. Odobravanje nacrta ili konačnog SOO-a zahtijeva da ne smije biti više od tri glasa protiv Nacrta ili konačnog SOO-a.

Otvorenost sjednica

a) Sve sjednice povjerenika, IASB-a i IFRIC-a su otvorene javnosti. Međutim, određene rasprave (obično o izboru, imenovanju i drugim kadrovskim pitanjima) održavaju se bez prisustva javnosti.

b) IASB nastavlja istraživati kako se tehnologija može koristiti za savladavanje zemljopisnih barijera i drugih logističkih problema i na taj način olakšati javno promatranje otvorenih sjednica. Uvođenje audio i video metoda te praćenja pomoću webcastinga su primjeri nedavnih inovacija.

c) Dnevni red za svaku sjednicu povjerenika, IASB-a, SAC-a i IFRIC-a se objavljuje unaprijed na IASB-ov web stranici, te se također promptno objavljuju sažeci stručnih odluka sa sjednica IASB-a i IFRIC-a te, kada je odgovarajuće, odluke povjerenika.

d) Kad IASB izdaje Standard ili SOO-eve on objavljuje osnove za tumačenje kako bi se objasnilo na čemu se temelje zaključci i da bi se pružile informacije na kojima je to počivalo a koje mogu pomoći korisnicima MSFI-a u njihovoj primjeni u praksi. IASB također objavljuje izdvojena mišljenja svojih članova o Standardima.

Razdoblje za komentare

IASB objavljuje za javno komentiranje Nacrte za objavljivanje standarda i dokumente za raspravu, s uobičajenim razdobljem od 90 dana za komentiranje. U određenim okolnostima IASB može izložiti nacrt na duže ili kraće razdoblje. Nacrt IFRIC-og SOO-a je uobičajeno izložen 60 dana za komentiranje, iako se može u određenim okolnostima koristiti kraće razdoblje s tim što ne može biti kraće od 30 dana.

Koordinacija s propisanim nacionalnim postupcima

IASB se sastaje s predsjedateljima svojih partnerskih nacionalnih kreatora standarda barem tri puta godišnje. Uz to osoblje IASB i partnerski nacionalni kreatori standarda surađuju svakodnevno na projektima, dijeleći resurse kada god je nužno i odgovarajuće. Uska koordinacija IASB-ovog postupka i postupaka nacionalnih kreatora standarda je važna za uspjeh IASB-a. Koliko je to god moguće IASB nastoji povezati svoj postupak s postupcima nacionalnih kreatora standarda. Osim toga, oni IASB-ovi članovi koji imaju odgovornost za veze s nacionalnim kreatorima standarda osiguravaju redoviti kontaktiranje.

Mogućnosti za sudjelovanje

Razvijanje Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI-a) uključuje otvoreni, javni postupak raspravljanja stručnih pitanja i ocjenjivanja ulaznih informacija pristiglih iz nekoliko izvora. Mogućnost zainteresiranih strana da sudjeluju u razvijanju MSFI-a uključuje, ovisno o vrsti projekta:

a) sudjelovanje u razvijanju stavova u svojstvu člana SAC-a;

b) sudjelovanje u savjetodavnim grupama;

c) podnošenjem nekog pitanja IFRIC-u (podrobnosti vidjeti na IASB-ov web stranici);

d) podnošenje dopisa s komentarom kao odgovor na dokument za raspravu;

e) podnošenje dopisa s komentarom kao odgovor na Nacrt za objavljivanje;

f) sudjelovanje u raspravama na javnim okruglim stolovima; i

g) sudjelovanje u posjetama i provjerama na terenu.

IASB objavljuje godišnje izvješće o svojim aktivnostima tijekom protekle godine i prioritete za narednu godinu. To izvješće pruža osnovu i mogućnost komentiranja zainteresiranim strankama.

Predgovor Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Predgovor Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja navodi ciljeve i IASB-ov propisani postupak, te objašnjava djelokrug, ovlasti i vrijeme primjenjivanja MSFI-a.

Okvir IASB-a

IASB ima *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. Okvir pomaže IASB-u:

a) razvoj budućih MSFI-a i njegovo pregledavanje postojećih MSFI-a; i

b) unaprjeđivanje harmonizacije regulative, računovodstvenih standarda i postupaka koji se odnose na prezentiranje financijskih izvještaja pružajući osnovicu za smanjivanje broja alternativnih računovodstvenih postupaka dopuštenih MSFI-ima.

Osim toga, Okvir može pomoći:

a) sastavljačima financijskih izvještaja u primjenjivanju MSFI-a i rad s temama koje još nisu uređene Standardom ili SOO-ima;

b) revizorima u formiranju mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s MSFI-ima;

c) korisnicima financijskih izvještaja u interpretiranju informacija sadržanih u financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s MSFI-ima; i

d) onima koji su zainteresirani za rad IASB-a pružajući im informacije o njegovom pristupu u formuliranju računovodstvenih standarda.

Okvir nije dio MSFI-a. Međutim, kada ustanovljuje neku računovodstvenu politiku pri nepostojanju Standarda ili SOO-a koji je baš primjenjiv na stavku, menadžment subjekta treba se pozvati, i razmotriti primjenjivost, koncepata iz Okvira. (vidjeti MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*).

U ograničenim slučajevima može postojati neusklađenost između Okvira i zahtjeva iz Standarda ili SOO-a. U takvim slučajevima neusklađenosti Standardi ili SOO-i imaju prevlast nad Okvirom.

Računovodstveni standardi

IASB objavljuje svoje standarde u skupu objava koje se nazivaju Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-i). Od svog početka IASB je usvojio Međunarodne računovodstvene standarde (MRS-eve) koje je izdavao njegov prethodnik Komitet za međunarodne računovodstvene standarde. Pojam – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja uključuje MSFI-e, SOO-eve MSFI-a, MRS-eve i SOO-eve MRS-eve.

Osnovni i dopušteni alternativni postupci

U nekim slučajevima MRS-evi dopuštaju različite postupke za određene transakcije i događaje. U ograničenim slučajevima jedan se postupak označava kao »osnovni postupak« a drugi kao »dopušteni alternativni postupak«. Financijski izvještaji subjekta mogu biti odgovarajuće opisani kao oni koji su u skladu s MSFI-ima neovisno je li primijenjen osnovni postupak ili dopušteni alternativni postupak.

IASB-ov je cilj zahtijevati da se slične transakcije i događaji obračunavaju i izvještavaju na sličan način, a različite transakcije i događaji obračunavaju i izvještavaju različito unutar subjekta tijekom vremena i između subjekata. U skladu s tim IASB namjerava zabraniti izbor između računovodstvenih postupaka. Također, IASB je razmatrao i, nastavit će s razmatranjem, onih transakcija i događaja za koje MRS-evi dopuštaju izbor računovodstvenog postupka, s ciljem smanjivanja broja takvih izbora.

Savjeti osoblja

IASB-ovi poslovni postupci načelno ne dopuštaju osoblju IASB-a da daje savjete o značenju MSFI-a.

Tekuće stručne aktivnosti

Potankosti o IASB-im i IFRIC-ovim tekućim stručnim aktivnostima, uključujući napredovanje u promišljanjima IASB-a i IFRIC-a dostupni su na IASB-ovoj web stranici. Kako se projekti budu dovršavali, IASB očekuje dodavanje novih projekata uključujući, potencijalno, i one navedene na web stranici u podnaslovu – »Ostale teme«. IFRIC dodaje teme u svoj dnevni red temeljem procjena pitanja koje mu podnose njihovi osnivači.

IASB izvještava o svojim stručnim projektima u svom tromjesečniku – IASB Insight-u i na web stranici. IASB objavljuje izvještaj o svojim odlukama promptno nakon svake sjednice IASB-a u tzv. IASB Update-u. IFRIC objavljuje izvještaj o svojim odlukama promptno nakon svake sjednice, u tzv. IFRIC Update-u.

IASB-ove/IASC-ove publikacije i prijevodi

IASC fundacija zadržava autorska prava na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja, Međunarodne računovodstvene standarde, SOO-ove, Nacrte za objavljivanje i druge publikacije u svim državama i na svim jezicima osim gdje se IASCF izričito odrekao autorskih prava nad dijelom tih materijala. Za više informacija u svezi s autorskim pravima IASCF-a, molimo vidjeti opasku o autorskim pravima na početku ovog izdanja ili na IASCF-ovoj web stranici.

Odobreni prijevodi Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja su dostupni na više od 30 jezika, uključujući sve značajnije europske i azijske jezike. IASCF će razmotriti kako omogućiti dostupnost odobrenih prijevoda na druge jezike. Za više potankosti, kontaktirajte komercijalnog direktora IASCF-a.

Iako IASCF ulaže sve razborite napore kako bi pravodobno preveo MSFI-e na druge jezike, mora se slijediti strogi postupak kako bi se osiguralo da su prijevodi točni što je više moguće. Zbog toga može postojati pomak između vremena kada IASB izdaje Standarde i SOO-a (na engleskom jeziku) i kada su oni izdani na drugim jezicima. Više pojedinosti o tome je dostupno na IASB-ovoj web stranici (www.iasb.org/resources/translations.asp) i od IASCF-ovog odjela za publikacije.

Više informacija

IASB-ova web stranica – www.iasb.org, sadrži novosti, ažurirane informacije i druge resurse u svezi s IASB-om i IASCF-om. Najnovije publikacije i pretplate mogu se naručiti u IASCF Shopu na: www.iasb.org/shop. Za više informacija o IASB-u, ili kako bi se pribavile kopije njegovih publikacija i podrobnosti o pretplatničkim uslugama, posjetite IASB-ovu web stranicu – www.iasb.org, ili pišite na:

IASC Foundation Publications Department

30 Cannon Street,
London EC4M 6XH,
United Kingdom

Telefon: +44 (0)20 7332 2730

Telefaks: +44 (0)20 7332 2749

E-mail: publications@iasb.org

Web stranica: www.iasb.org

AKT O OSNIVANJU IASC FONDACIJE

(revidiran)

Predgovor

Ovaj Akt o osnivanju u njegovom izvornom obliku je odobrio Odbor bivšeg Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) u ožujku 2000. i članovi IASC-a na sjednici u Edinburghu održanoj 24. svibnja 2000.

Na sjednici u prosincu 1999., Odbor IASC-a je imenovao Nominacijsko povjerenstvo radi izbora prvih Povjerenika. Ti Povjerenici su nominirani 22. svibnja 2000. i počeli s radom 24. svibnja 2000. temeljem odobravanja Akta o osnivanju.

U provođenju svojih obveza iz Akta o osnivanju, Povjerenici su 6. veljače 2001. osnovali Fondaciju komiteta za međunarodne računovodstvene standarde. Kao posljedica odluke Povjerenika, poglavlje C Akta o osnivanju je prestalo važiti 24. svibnja 2000.

Odražavajući odluke Povjerenika da se formira Komitet za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja, i nakon konzultacija, Akt o osnivanju je revidiran 5. ožujka 2002. Kasnije su Povjerenici izmijenili Akt o osnivanju s učinkom od 8. srpnja 2002. kako bi se odrazilo druge promjene nastale od osnivanja IASC Fondacije.

Akt o osnivanju IASC Fondacije

(odobrili su članovi IASC-a na sjednici održanoj 24. svibnja 2000. u Edinburghu, Škotska i revidirali Povjerenici IASC Fondacije 5. ožujka 2002. i 8. srpnja 2002)

Ovaj Akt o osnivanju se sastoji od poglavlja A i poglavlja B. Poglavlje A uređuje naziv i ciljeve organizacije, članstvo i imenovanje Povjerenika. Poglavlje B sadrži odredbe koje su postale pravosnažne kada su Povjerenici osnovali Fondaciju komiteta za međunarodne računovodstvene standarde 6. veljače 2001., provodeći svoju rezoluciju. U skladu s odlukama Povjerenika, Poglavlje C Akta o osnivanju odobreno 24. svibnja 2000. više ne postoji.

POGLAVLJE A

Ime i ciljevi

1. Naziv organizacije bit će Fondacija odbora za međunarodne računovodstvene standarde (skraćeno »IASB«). Odbor

za međunarodne računovodstvene standarde (skraćeno »IASB«) čija struktura i funkcije su navedeni u točkama 19. do 33, bit će tijelo IASC Fondacije za kreiranje standarda.

2. Ciljevi IASC Fondacije su:

- razvijati, u javnom interesu, jedan skup visoko kvalitetnih, razumljivih i globalno nametljivih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedive informacije u financijskim izvještajima i drugim financijskim izvještavanjima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima donošenje poslovnih odluka;
- unaprijediti korištenje i neumoljivo primjenjivanje tih standarda; i
- dovesti do približavanja nacionalnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih računovodstvenih standarda te Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja visoko kvalitetnim rješenjima.

Upravljanje IASC Fondacijom

3. Upravljanje IASC Fondacijom temeljit će se na Povjerenicima i onim drugim organima upravljanja koje Povjerenici mogu postaviti u skladu s odredbama ovoga Akta o osnivanju. Povjerenici će uložiti najveće napore kako bi se osiguralo uzimanje u obzir zahtjeva ovoga Akta o osnivanju; međutim, ovlašteni su napraviti manje promjene u interesu provođenja poslovanja ako je s takvim promjenama suglasno 75% svih Povjerenika.

Povjerenici

- Povjerenike će činiti devetnaest osoba. Devetnaest osoba koje je izabralo Nominacijsko povjerenstvo kao Povjerenike prije stupanja na snagu ovoga Akta o osnivanju činit će početne Povjerenike IASC Fondacije.
- Povjerenici će biti odgovorni za izbor svih kasnijih Povjerenika radi popunjavanja upražnjenih mjesta zbog redovnog umirovljenja ili drugog razloga. U provođenju takvoga izbora, Povjerenici će voditi računa o kriterijima navedenim u točkama 6., 7. i 8. te će napose provesti zajedničke konzultacije s međunarodnim organizacijama, kako je navedeno u točki 7. u svrhu odabiranja osobe sa sličnim iskustvima kakva je imao i umirovljeni Povjerenik, kada je umirovljeni Povjerenik bio izabran postupkom zajedničkih konzultacija s jednom ili više međunarodnih organizacija.
- Od svih Povjerenika tražit će se da pokažu čvrstu privrženost IASC Fondaciji i IASB-u kao visoko kvalitetnom globalnom kreatoru standarda, da imaju financijske vještine i mogućnost posvetiti vrijeme obvezama. Svaki Povjerenik mora shvaćati i biti osjetljiv na međunarodna pitanja relevantna za uspjeh međunarodne organizacije odgovorne za razvoj visoko kvalitetnih globalnih računovodstvenih standarda namijenjenih svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima. Sastav Povjerenika mora biti reprezentativan u pogledu svjetskih tržišta kapitala i raznolikosti zemljopisne pripadnosti i profesionalnih iskustava. Od Povjerenika će se zahtijevati da se dolično obvežu da će u svim slučajevima djelovati u javnom interesu. Kako bi se osigurala široka međunarodna zastupljenost, bit će:
 - šest Povjerenika imenovanih iz Sjeverne Amerike;
 - šest Povjerenika imenovano iz Europe;
 - četiri Povjerenika imenovano iz područja Azije/Pacifik; i

- tri Povjerenika imenovano iz nekog područja, ovisno o postizanju ravnoteže cjelokupne zemljopisne zastupljenosti.
- 7. Pet od devetnaest Povjerenika imenovat će Međunarodna federacija računovođa (IFAC), ovisno o postupku zajedničkih konzultacija između IFAC-a i Nominacijskog povjerenstva ili Povjerenika, što može biti slučaj, kako bi se osiguralo da su izgledni IFAC-ovi kandidati u skladu s održavanjem ravnoteže zemljopisne i poslovno-iskustvene zastupljenosti. Dva od pet Povjerenika koje bude nominirao IFAC bit će svakako viši partneri/izvršni direktori uglednih međunarodnih računovodstvenih tvrtki. Tri od preostalih Povjerenika odabrat će se nakon konzultacija s međunarodnim organizacijama sastavljača financijskih izvještaja, njihovih korisnika i akademskim krugovima za svrhu dobivanja jednog Povjerenika iz svakog od tih područja. Među konzultirane organizacije treba uključiti Međunarodnu udrugu instituta financijskih direktora (IAFEI), Međunarodno vijeće investicijskih udruga (ICIA) i Međunarodnu udrugu za računovodstvenu edukaciju i istraživanje (IAAER) i/ili druge organizacije sličnog statusa.
- 8. Također, izabrat će se jedanaest *nevezanih* Povjerenika. Atribut *nevezanih* označava da takvi Povjerenici nisu imenovani postupkom konzultacija s osnivačkim organizacijama (IFAC, sastavljači, korisnici, akademska zajednica). Od *nevezanih* Povjerenika se očekuje da unesu u IASC Fondaciju onu mjeru javnog interesa koja je komplementarna onoj kod Povjerenika nominiranih kroz izborni postupak. Povjerenici će ustanoviti postupke za primanje prijedloga od relevantnih organizacija za imenovanje *nevezanih* Povjerenika i za omogućavanje osobama da se same kandidiraju.
- 9. Povjerenici će se uobičajeno imenovati na razdoblje od 3 godine, s mogućnošću jednog produljenja mandata; kako bi se osigurao kontinuitet, neki od početnih Povjerenika imat će mandat tako da se umirove poslije četiri ili pet godina.
- 10. Ovisno o zahtjevima glasanja iz točke 15., Povjerenicima može prestati status Povjerenika na osnovi slabog rada, nedoličnog ponašanja ili nesposobnosti.
- 11. Predsjedavajućeg će Povjerenici imenovati iz svojih redova.
- 12. Povjerenici se trebaju sastati najmanje dva puta godišnje i IASC Fondacija im treba platiti godišnju naknadu i naknadu po sjednici, razmjerno pretpostavljenim odgovornostima, koje će odrediti Povjerenici.
- 13. Osim ovlasti i dužnosti navedenih u točki 14., Povjerenici mogu preuzeti one poslovne obveze i zaključiti druge sporazume koje smatraju nužnim za postizanje ciljeva organizacije, uključujući, bez ograničavanja, najam prostora i ugovaranje zapošljavanja IASB-ovih članova.
- 14. Povjerenici će:
 - a) preuzeti odgovornosti za osiguravanje izvora financiranja;
 - b) uspostaviti ili izmijeniti poslovne postupke za Povjerenike;
 - c) odrediti pravnu osobu pod kojom će IASB Fondacija poslovati, osiguravajući uvijek da takva osoba bude fondacija ili drugo tijelo s ograničenom odgovornošću svojih članova i da će pravni dokumenti kojima se osniva takva pravna osoba uključivati odredbe o postizanju istih zahtjeva kao i odredbe sadržane u ovom Aktu o osnivanju;
 - d) pregledati u svoje vrijeme lokaciju IASC Fondacije s pravnog gledišta i s gledišta poslovanja;
 - e) istražiti mogućnost traženja dobrotvornog ili sličnog statusa za IASC Fondaciju u onim državama gdje će takav status pomoći u osiguravanju izvora financiranja;

- f) svoje sjednice otvoriti za javnost, ali mogu, po svojoj odluci, neke rasprave (obično samo o izboru, imenovanju i drugim kadrovskim pitanjima te financiranju) voditi bez prisutnosti javnosti; i
- g) publicirati godišnje izvješće o aktivnostima IASC Fondacije, revidirane financijske izvještaje i prioritete za nadolazeću godinu.

15. Kvorum na sjednicama Povjerenika bit će ostvaren ako je 60% Povjerenika prisutno osobno ili uz pomoć telekomunikacija; Povjerenike ne mogu predstavljati druge osobe. Svaki Povjerenik ima jedan glas i obična većina tih glasova je potrebna za odluke o pitanjima koja se ne odnose na povlačenje suglasnosti s imenovanjem Povjerenika, izmjenama Akta o osnivanju ili manjih izmjena koje se rade u cilju olakšavanja poslovanja u kojim slučajevima će biti potrebna 75% većina glasova; glasanje uz punomoć nije moguće ni o jednom pitanju. U slučaju izjednačenog broja glasova, predsjedavajući ima dodatni odlučujući glas.

POGLAVLJE B

Povjerenici

16. Osim dužnosti navedenih u poglavlju A, Povjerenici će:
- a) imenovati članove IASB-a, uključujući one koji će biti spona s nacionalnim kreatorima standarda i odrediti njihove ugovore o poslovima i kriterijima uspješnosti;
 - b) imenovati članove Komiteta za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja i Savjetodavnog vijeća za standarde;
 - c) godišnje pregledavati strategiju IASC Fondacije i IASB-a i njihove učinkovitosti;
 - d) godišnje odobravati proračun IASB Fondacije i odrediti osnove za financiranje;
 - e) razmotriti krupna strateška pitanja u vezi s računovodstvenim standardima, promicati IASB Fondaciju i njezin rad i promicati strogu primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, uz osiguravanje da Povjerenici nisu uključeni u stručna pitanja koja se odnose na računovodstvene interese;
 - f) ustanoviti i mijenjati poslovne postupke IASB-a, Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja i Savjetodavnog vijeća za standarde;
 - g) odobriti izmjene Akta o osnivanju nakon završetka propisanog postupka, uključujući konzultacije sa Savjetodavnim vijećem za standarde i publiciranje za komentare javnosti Nacrta za objavljivanje te ovisno o zahtjevima u svezi s glasanjem navedenim u točki 15; i
 - h) koristiti sve ovlasti IASC Fondacije, osim onih koje su izričito rezervirane za IASB, Odbor za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja i Savjetodavno vijeće za standarde.
17. Povjerenici mogu povući suglasnost o imenovanju člana IASB-a, Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja i Savjetodavnog vijeća za standarde na osnovi nekalitetnog rada, nedoličnog ponašanja, nesposobnosti ili drugih propusta postupanja u skladu s ugovorenim zahtjevima. Povjerenici trebaju utvrditi postupke za takve raskide.
18. Odgovornosti Povjerenika trebat će se osigurati, između ostalog, pomoću:

- a) preuzimanja obveze svakoga Povjerenika da djeluje u interesu javnosti;
- b) njihovog pregleda cjelokupne strukture IASC Fondacije i njezine učinkovitosti, s tim što takvi pregledi trebaju uključiti razmatranje promjene zemljopisne raspodjele Povjerenika kao odgovora na mijenjanje globalnih ekonomskih uvjeta, objavljivanje prijedloga takvih pregleda radi dobivanja komentara javnosti, pregled s početkom tri godine nakon stupanja na snagu ovoga Akta o osnivanju (6. veljače 2006., pet godina nakon datuma inkorporiranja IASC Fondacije); i
- c) poduzimanja sličnog pregleda kasnije svakih pet godina.

IASB

19. IASB će činiti četrnaest članova, koje imenuju Povjerenici prema točki 16.(a), od kojih će dvanaest biti na puno vrijeme (pri čemu izraz »puno vrijeme« znači da su članovi s punim radnim vremenom u radnom odnosu u IASC Fondacijom) i dva člana s djelomičnim vremenom (pri čemu izraz »djelomično vrijeme« znači da su članovi u radnom odnosu s IASC Fondacijom s kraćim radnim vremenom od punog radnog vremena). Rad IASB-a neće se smatrati nevaljanim zbog propusta što u nekom vremenu nije postignuta potpuna popunjenost s četrnaest članova, iako Povjerenici trebaju uložiti svoje najveće napore kako bi se postigla puna popunjenost.
20. Najvažnija kvalifikacija za članstvo IASB bit će stručnost. Povjerenici će izabrati članove IASB-a tako da oni čine grupu osoba koja reprezentira svojim sastavom najbolju raspoloživu kombinaciju stručnih vještina i stečenog iskustva za IASC-u relevantno međunarodno poslovanje i tržišne uvjete kako bi doprinijeli razvoju visoko kvalitetnih, globalnih računovodstvenih standarda. Nijedna osoba ne može istodobno biti Povjerenik i član IASB-a.
21. Izbor članova IASB-a ne treba se temeljiti na zemljopisnoj zastupljenosti. Povjerenici će trebati osigurati da IASB-om ne dominiraju neki interesi određene klijentele ili zemljopisnog područja. Pri imenovanju IASB-a Povjerenici će naročito trebati sagledavati opće parametre navedene u *Kriterijima za članove IASB-a* koji su u prilogu ovoga Akta o osnivanju.
22. Kako bi se postigla uravnoteženost perspektive i iskustva, najmanje pet članova IASB-a trebat će imati iskustvo kao revizori iz prakse, najmanje tri, iskustva u sastavljanju financijskih izvještaja, najmanje tri iskustva kao korisnici financijskih izvještaja i najmanje jedan sa znanstvenom podlogom. Povjerenici će odabirati članove IASB-a tako da na početku njihovog rada postoji ravnoteža svježih i starijih iskustava u svakoj kategoriji članova.
23. Za sedam članova IASB-a s punim vremenom očekivat će se da imaju odgovornosti za formalne veze s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se unaprijedilo približavanje nacionalnih standarda i Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, ali ne smiju biti članovi s pravom glasa u nacionalnim kreatorima standarda: postupak izbora će stoga nužno uključivati konzultacije između Povjerenika i odgovarajućeg nacionalnog tijela za kreiranje standarda.
24. Svaki član IASB-a s punim ili nepotpunim radnim vremenom ugovorno će se obvezati na djelovanje u javnom interesu i da će uzimati u obzir IASB-ov Okvir (koji se povremeno mijenja) u odlučivanju o standardima i njihovom revidiranju.
25. Povjerenici će imenovati jednog člana s punim vremenom za predsjedavajućeg IASB-om, koji će također biti i izvršni direktor IASC Fondacije. Povjerenici će jednog člana s punim vremenom imenovati za potpredsjednika, čija će uloga biti da predsjedava sjednicama u odsutnosti predsjedavajućeg u neobičajenim okolnostima (kao što je bolest). Imenovanje predsjedavajućeg i potpredsjednika bit će za razdoblje koje odrede Povjerenici. Titula potpredsjednika ne podrazumijeva da je osoba o kojoj se radi izbor predsjedavajućega.
26. Članovi IASB-a bit će imenovani za razdoblje do pet godina, s mogućnošću jednog ponavljanja mandata. Povjerenici će utvrditi pravila i postupke kako bi osigurali da je IASB neovisan i da stvara dojam neovisnosti, i poglavito, kod imenovanja, članovi s punim vremenom raskinut će sve radne odnose s trenutnim poslodavcima i neće imati status koji bi stvarao ekonomske poticaje za dovođenje u pitanje njihove neovisnosti prosuđivanja pri donošenju računovodstvenih standarda. Stoga nije dopušten radni odnos u podnjaju i bilo kakvo pravo vraćanja na radno mjesto kod poslodavca. Od članova s djelomičnim vremenom neće se očekivati da raskinu sve svoje radne angažmane.
27. Uvjeti imenovanja članova IASB-a odredit će se tako da svi članovi ne budu umirovljeni odjednom. Kako bi se to postiglo Povjerenici će razmotriti davanje početnog roka za umirovljenje jednih početnih članova na tri godine, drugih na četiri godine i ostalih na pet godina.
28. Članovi IASB-a s punim i nepotpunim vremenom bit će nagrađeni iznosima razmjernim s pretpostavljenim odgovarajućim odgovornostima: takve iznose odredit će Povjerenici. Troškove putovanja temeljem poslova IASB-a snosit će IASC Fondacija.
29. IASB će se sastajati u vrijeme i na mjestu koji odredi: sjednice IASB-a bit će otvorene za javnost, ali se određene rasprave (obično o izboru, imenovanju i drugim kadrovskim pitanjima) mogu po slobodnoj odluci IASB-a održati bez prisutnosti javnosti.
30. Svaki član IASB-a imat će jedan glas. O stručnim i drugim pitanjima nije dopušteno glasovanje po opunomoćeniku niti su članovi IASB-a ovlašteni imenovati zamjenika za prisustvovanje sjednici. U slučaju izjednačenog broja glasova o odluci koja se donosi jednostavnom većinom glasova članova IASB-a prisutnih na sjednici osobno ili uz pomoć telekomunikacija, predsjedavajući će imati dodatni odlučujući glas.
31. Publiciranje Nacrta za javno objavljivanje, Međunarodnih računovodstvenih standarda, Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja ili konačnih Tumačenja Komiteta za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja zahtijevat će odobrenje osam od četrnaest članova IASB-a. Druge odluke IASB-a, uključujući publiciranje Nacrta izvještaja o načelima ili materijala za raspravu, zahtijevat će običnu većinu glasova članova IASB-a prisutnih na sjednici kojoj prisustvuje barem 60% članova IASB-a, osobno ili telekomunikacijski.
32. IASB će:
 - a) imati punu odgovornost za sva stručna područja uključujući pripremanje i izdavanje Međunarodnih računovodstvenih standarda, Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Nacrta za javno objavljivanje, od kojih svaki treba sadržati svako izdvojeno mišljenje te konačno odobrenje Tumačenja Komiteta za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja;
 - b) publicirati Nacrt za javno objavljivanje za svaki projekt i obično će objaviti Nacrt izvještaja o načelima ili drugi materijal

- za raspravu radi dobivanja komentara javnosti o svakom značajnom projektu;
- c) imati punu slobodu odlučivanja o stručnom dnevnom redu IASB-a i dodjeljivanju projekata sa stručnim pitanjima: u organiziranju upravljanja svojim radom IASB se može ispomagati povjerenjem detaljnog istraživanja vanjskim tijelima ili drugih poslova nacionalnim kreatorima standarda ili drugim organizacijama.
- d) (i) ustanoviti postupke za pregledavanje komentara pristiglih u razboritom razdoblju o dokumentima objavljenim radi komentiranja,
- ii) obično oformiti odbor ili drugu vrstu specijalističke savjetodavne skupine radi savjetovanja o važnim projektima,
- iii) konzultirati Savjetodavno vijeće za standarde o važnijim projektima, odlukama po dnevnom redu i prioritetima rada; i
- iv) uobičajeno s Međunarodnim računovodstvenim standardima, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Nacrtima za javno objavljivanje izdati osnove za zaključke;
- e) razmotriti održavanje javnog saslušanja radi rasprave predloženih standarda, iako nema zahtjeva da se ono održi za svaki projekt; i
- f) razmotriti poduzimanje provjere u praksi (u razvijenim zemljama i zemljama u razvoju) kako bi se osiguralo da su predloženi standardi praktični i izvedivi u svim okruženjima, iako nema zahtjeva da se one obave za svaki projekt.
33. Mjerodavni tekst svakog Nacrta za javno objavljivanje ili Međunarodnog računovodstvenog standarda ili Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja ili Nacrta odnosno konačnog Tumačenja bit će onaj kojeg će IASB objaviti na engleskom jeziku. IASB može objavljivati odobrene prijevode ili dati ovlast drugima da objave prijevode odobrenih tekstova Nacrta za javno objavljivanje i Međunarodnog računovodstvenog standarda i Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja i Nacrta odnosno konačnog Tumačenja.

Odbor za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC)

34. Odbor za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja činit će dvanaest članova koje imenuju Povjerenici u skladu s točkom 16.(b) na obnovljivo razdoblje od tri godine. Kao predsjedavajućeg Odbora Povjerenici će imenovati člana IASB-a, direktora za stručna pitanja ili drugog više pozicioniranog člana IASB-a ili drugu odgovarajuće kvalificiranu osobu. Predsjedavajući je ovlašten izlagati o tehničkom pitanju, ali ne i glasovati. Povjerenici, kada to smatraju nužnim, imenovat će, kao promatrače bez prava glasovanja, predstavnike regulativnih organizacija, koji će imati pravo prisustvovati i izlagati na sjednicama. Troškove putovanja temeljem poslova Odbora snosit će IASC Fondacija.
35. Odbor će se sastajati kako i kada to bude potrebno i kvorum će činiti devet članova s pravom glasa koji su prisutni osobno ili uz pomoć telekomunikacija: IASB će odrediti jednog ili dva svoja člana i oni će prisustvovati sjednicama kao promatrači bez prava glasovanja; drugi članovi IASB-a mogu prisustvovati i izlagati na sjednicama. U iznimnim okolnostima, članu Odbora može biti dopušteno, slobodnom odlukom predsjedavajućega Odbora, poslati zamjenika bez prava glasovanja. Član koji želi nominirati zamjenika treba tražiti suglasnost od predsjedavajućeg Odbora prije sjednice. Sjednice Odbora bit će otvorene za javnost, ali se

određene rasprave (obično o izboru, imenovanju i drugim kadrovskim pitanjima) mogu po slobodnoj odluci Odbora održati bez prisutnosti javnosti.

36. Svaki član IASB-a imat će jedan glas. Članovi glasuju po svojim slobodnim uvjerenjima, a ne kao predstavnici koji glasuju u skladu sa stavovima neke tvrtke, organizacije ili klijenta s kojim mogu biti povezani. Glasovanje po opunomoćeniku neće biti dopušteno, niti su članovi IASB-a ovlašteni imenovati zamjenika za prisustvovanje sjednici. Odobrenje Nacrta ili konačnog Tumačenja zahtijevat će da više od tri glasa ne bude protiv Nacrta ili Tumačenja.
37. Odbor će:
- a) tumačiti primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i pravodobno osiguravati upute o pitanjima iz financijskog izvještavanja koja nisu posebno uređena MRS-ima i MSFI-ima, u kontekstu IASB-og Okvira te obavljati druge zadatke po zahtjevu IASB-a;
- b) u obavljanju svojih poslova navedenih pod (a), uzimati u obzir IASB-ov cilj da se aktivno radi s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se približili nacionalni standardi i MRS-ovi i MSFI-i visoko kvalitetnim rješenjima;
- c) objaviti, nakon pročišćavanja s IASB-om, Nacrt tumačenja za javne komentare i razmotriti komentare pristigle u razboritom razdoblju prije finalizacije Tumačenja; i
- d) izvijestiti IASB i dobiti njegovo odobrenje za konačno Tumačenje.

Savjetodavno vijeće za standarde (SAC)

38. Savjetodavno vijeće za standarde, čiji će članovi biti imenovani prema točki 16.(b), osigurava forum za sudjelovanje organizacija i osoba zainteresiranih za međunarodno financijsko izvještavanje, koje imaju različitu zemljopisnu i djelatnu pripadnost, s ciljem (a) davanja savjeta IASB-u o točkama dnevnog reda i prioritetima rada IASB-a, (b) informiranja IASB-a o stavovima organizacija i pojedinaca Vijeća o značajnijim projektima kreiranja standarda i (c) davanja drugih savjeta IASB-u ili Povjerenicima.
39. Vijeće će činiti trideset ili više članova, koji imaju različitu zemljopisnu i djelatnu pripadnost, imenovanih na tri godine s mogućnošću ponavljanja mandata. Predsjedavajući IASB-a bit će i predsjedavajući Vijeća.
40. Vijeće će se uobičajeno sastajati najmanje tri puta godišnje. IASB će se konzultirati s Vijećem prije svoje odluke o važnijim projektima. Povjerenici će se konzultirati s Vijećem prije svakog predlaganja promjena ovoga Akta o osnivanju.

Izvršni direktor i osoblje

41. Kao što je predviđeno u točki 25., predsjedavajući IASB-a bit će također i izvršni direktor IASC Fondacije i nadzirat će ga Povjerenici.
42. Izvršni direktor bit će odgovoran za zapošljavanje u IASB-u, što će uključiti i imenovanje direktora za stručne aktivnosti uz konzultacije s Povjerenicima: direktor za stručne aktivnosti, iako nije član IASB-a, bit će ovlašten sudjelovati u raspravama ali ne i glasovati na sjednicama IASB-a i Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja.
43. Izvršni direktor će također uz konzultacije s Povjerenicima imenovati direktora za poslovanje i komercijalnog direktora. Oni će imati odgovornost za publikacije i autorska prava, komunikacije,

administraciju i financije pod nadzorom izvršnog direktora i za pribavljanje izvora financiranja pod nadzorom Povjerenika.

Administracija

44. Administrativni ured IASB Fondacije bit će smješten na onoj lokaciji koju odrede Povjerenici u skladu s točkom 14.(d).
45. IASC Fondacija bit će pravna osoba kako odrede Povjerenici i njom će se upravljati sukladno ovom Aktu o osnivanju i zakonima koji su primjenjivi na takvu pravnu osobu, uključujući, ako je odgovarajuće, zakone koji su primjenjivi zbog smještaja njegovog registriranog ureda.
46. IASC Fondacija jamčit će potpisom ili potpisima one osobe ili onih osoba koju ili koje mogu ovlastiti Povjerenici.

Dodatak

Fondacija Odbora za međunarodne računovodstvene standarde

Kriteriji za članove IASB-a

Kriterije za članstvo u IASB-a čini sljedeće:

1. **Dokazana stručna kompetentnost i znanje financijskog računovodstva i izvještavanja.** Svi članovi IASB-a neovisno da li dolaze iz računovodstvene profesije, iz redova sastavljača ili korisnika ili akademskih krugova trebaju imati dokazanu visoku razinu znanja i stručne kompetentnosti za financijsko računovodstvo i izvještavanje. Povjerenje u IASB i njegove članove i djelotvornost i učinkovitost organizacije unaprijedit će se s članovima koji imaju takva znanja i vještine.
2. **Sposobnost analiziranja.** Članovi IASB-a trebaju imati dokazanu sposobnost analiziranja problema i sagledavanja posljedica tih analiza na postupak donošenja odluka.
3. **Komunikacijske vještine.** Nužne su vještine djelotvornog komuniciranja u govoru i pismu. Te vještine uključuju sposobnost djelotvornog komuniciranja na zatvorenim sjednicama sa članovima IASB-a, sjednicama otvorenim za javnost i u pisanim materijalima kao što su računovodstveni standardi, govori, članci, podsjetnici i prepiska s klijentelom. Komunikacijske vještine također uključuju i sposobnost slušanja i razmatranja gledišta drugih. Iako je nužno aktivno znanje engleskog jezika, ne smiju se diskriminirati oni kojima engleski jezik nije materinji jezik.
4. **Razborito donošenje odluka.** Članovi IASB-a moraju biti sposobni razmotriti različita gledišta, vagati predočene dokaze na nepristran način i pravodobno donositi razborite i utemeljene odluke.
5. **Svjesnost okruženja financijskog izvještavanja.** Na financijsko izvještavanje visoke kvalitete utjecat će financijsko, poslovno i privredno okruženje. Članovi IASB-a trebaju shvaćati globalno privredno okruženje u kojem djeluje IASB. Ta svjesnost o globalnosti treba uključiti svjesnost o pitanjima iz poslovanja i financijskog izvještavanja koja su relevantna za, i imaju učinak na, transparentno financijsko izvještavanje i objavljivanje u različitim svjetskim tržištima kapitala.
6. **Sposobnost rada u kolegijalnoj atmosferi.** Članovi trebaju biti sposobni pokazati poštovanje, taktičnost i razumijevanje međusobnih gledišta i gledišta klijentela. Članovi moraju biti u stanju raditi zajedno u postizanju suglasnih stavova temeljenih na IASB-om cilju razvijanja visoko kvalitetnog i transparentnog

financijskog izvještavanja. Članovi moraju biti u stanju postaviti ciljeve IASB-a iznad osobnih životnih nazora i interesa.

7. **Čestitost, objektivnost i disciplina.** Vjerodostojnost članova treba se dokazivati kroz njihovu čestitost i objektivnost. To uključuje intelektualnu čestitost, kao i čestitost u radu s kolegama iz IASB-a i klijentelom. Članovi trebaju biti u stanju pokazati sposobnost da budu objektivni u donošenju odluka. Također trebaju dokazati sposobnost pridržavanja strogoj disciplini i obavljanju zahtjevnih opterećenja u radu.
8. **Privrženost misiji IASC Fondacije i javnom interesu.** Članove treba obvezati na postizanje ciljeva IASC Fondacije da se stvore međunarodni računovodstveni standardi i standardi financijskog izvještavanja koji su visoke kvalitete, usporedivi i transparentni. Kandidata za IASB treba obvezati da služi javnom interesu kroz postupak donošenja standarda koji provodi tijelo privatnog sektora.

PREDGOVOR MEĐUNARODNIM STANDARDIMA FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Ovaj predgovor je objavljen kako bi se naveli ciljevi i propisani postupak Odbora za međunarodne računovodstvene standarde i objasnio djelokrug, ovlasti i vrijeme primjenjivanja Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Odobren je u travnju 2002. i zamjenjuje Predgovor objavljen u siječnju 1975. (izmijenjen u studenome 1982.).

1. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (engleski IASB) osnovan je u 2001. kao dio Fondacije Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde (engleski IASC Foundation). Upravljanje IASC Fondacijom počiva na devetnaest Povjerenika (engleski – Trustees). Odgovornosti Povjerenika uključuju imenovanje članova IASB-a i s njim povezanih vijeća i komiteta, kao i osiguravanje financiranja organizacije. IASB se sastoji od dvanaest članova s punim vremenom i dva člana s nepotpunim vremenom. Odgovornost IASB-a je odobravanje Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI-a) i s njima povezanih dokumenata, kao što su *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*, nacrti za javno objavljivanje i drugi dokumenti za raspravu.
2. Komitet za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja (engleski IFRIC) sastoji se od dvanaest članova s pravom glasa i predsjedavajućeg bez prava glasa, a sve ih imenuju Povjerenici. Uloga IFRIC-a je pripremiti tumačenja MSFI-a za odobravanje IASB-u i, u kontekstu Okvira, pravodobno pripremiti upute o pitanjima iz financijskog izvještavanja koja nisu posebno obrađena u MSFI-ima. IFRIC je u 2002. zamijenio bivši Stalni odbor za tumačenja (engleski SIC).
3. Savjetodavno vijeće za standarde (engleski SAC) imenuju Povjerenici. Ono osigurava doličan način za sudjelovanje organizacija i osoba zainteresiranih za međunarodno financijsko izvještavanje. Sudionici imaju različitu zemljopisnu i djelatnu pripadnost. Cilj vijeća je davati IASB-u savjete o prioritetima i značajnijim projektima kreiranja standarda.
4. IASB-u je prethodio Odbor IASC-a, koji je bio nastao 29. lipnja 1973. kao rezultat sporazuma profesionalnih računovodstvenih tijela u Australiji, Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Meksiku, Nizozemskoj, Velikoj Britaniji i Irskoj, te u SAD-u. Revidiran Sporazum i Akt o osnivanju potpisani su u studeno-

me 1982. IASB je poslije revidirao Akt o osnivanju u listopadu 1992. i svibnju 2000. Prema Aktu o osnivanju iz svibnja 2000., profesionalna računovodstvena tijela su usvojila postupak koji je omogućio imenovanim Povjerenicima da stave na snagu taj Akt. Povjerenici su usvojili novi Akt o osnivanju u siječnju 2001. i revidirali ga u ožujku 2002.

5. Na sjednici održanoj 20. travnja 2001., IASB je usvojio sljedeću odluku:

»Svi standardi i tumačenja izdana u skladu s prethodnim Aktom o osnivanju nastavljaju biti primjenjivi, osim i dok se ne izmijene ili povuku. Odbor za međunarodne standarde može izmijeniti ili povući Međunarodne računovodstvene standarde i Tumačenja izdana prema prethodnom Aktu o osnivanju IASC-a, kao i izdavati nove standarde i tumačenja.«

Kada se koristi pojam MSFI u ovom Predgovoru, on uključuje standarde i tumačenja koje je odobrio IASB i Međunarodne računovodstvene standarde (MRS-eve) i SOO-eve izdane prema prethodnom Aktu o osnivanju.

Ciljevi IASB-a

6. Ciljevi IASB-a jesu:

- razvijati, u javnom interesu, jedan skup visoko kvalitetnih, razumljivih i globalno nametljivih računovodstvenih standarda koji zahtijevaju kvalitetne, transparentne i usporedive informacije u financijskim izvještajima i drugim financijskim izvještavanjima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima pri donošenju poslovnih odluka;
- unaprijediti korištenje i neumoljivo primjenjivanje tih standarda; i
- aktivno raditi s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se doveli do približavanja nacionalnih računovodstvenih standarda i MSFI-a visoko kvalitetnim rješenjima.

Djelokrug i ovlasti Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

- IASB postiže svoje ciljeve prvenstveno razvijanjem i objavljivanjem MSFI-a i poticanjem primjene tih standarda u financijskim izvještajima opće namjene i drugom financijskom izvještavanju. Drugo financijsko izvještavanje obuhvaća informacije koje se pružaju izvan financijskih izvještaja koje pomažu u tumačenju cjelovitog skupa financijskih izvještaja ili poboljšavaju mogućnosti korisnika za učinkovito poslovno odlučivanje. U razvijanju MSFI-a, IASB radi s financijskim izvještajima radi maksimiziranja približavanja MSFI-a i nacionalnih računovodstvenih standarda.
- MSFI-ovi sadrže zahtjeve priznavanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja koji se bave transakcijama i događajima važnim za financijske izvještaje opće namjene. Oni mogu također sadržati takve zahtjeve za transakcije i događaje koji uglavnom nastaju u određenim djelatnostima. MSFI-ovi se temelje na Okviru, koji navodi koncepte na kojima počivaju informacije prezentirane u financijskim izvještajima opće namjene. Cilj Okvira je olakšati dosljedno i logično formuliranje MSFI-a. *Okvir* također pruža osnovu za prosuđivanje u rješavanju računovodstvenih pitanja.
- MSFI-ovi su namijenjeni za primjenu u financijskim izvještajima opće namjene i drugom financijskom izvještavanju svih subjekata

usmjerenih na ostvarivanje profita. Takvi subjekti su oni koji se bave komercijalnim, proizvodnim, financijskim i sličnim djelatnostima, neovisno jesu li organizirani kao dionička društva ili u drugom obliku. Oni uključuju takve organizacije kao što su zajedničke osiguravajuće kompanije ili zajednički zadrugarski subjekti koji stvaraju dividende ili druge ekonomske koristi izravno i proporcionalno svojim vlasnicima, članovima ili sudionicima. Iako MSFI-ovi nisu oblikovani za primjenu na neprofitne aktivnosti privatnog, javnog ili državnog sektora, subjekti s takvim aktivnostima mogu ustanoviti da su im oni prikladni. Komitet za javni sektor (engleski – PSC) Međunarodne federacije računovođa izdao je upute u kojima se navodi da su MSFI-ovi primjenjivi na državne subjekte. PSC izrađuje na temelju MSFI-ova računovodstvene standarde za subjekte javnog i državnog sektora koji nisu državni subjekti.

- MSFI-ovi se primjenjuju na sve financijske izvještaje opće namjene. Takvi financijski izvještaji su usmjereni na zajedničke informacijske potrebe širokog kruga korisnika, primjerice, dioničara, vjerovnika, zaposlenih i javnosti u cjelini. Cilj financijskih izvještaja je pružiti informacije o financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koje su korisne tim korisnicima u donošenju poslovnih odluka.
- Potpuni skup financijskih izvještaja obuhvaća bilancu, izvještaj o dobiti, izvještaj koji prikazuje ili sve promjene u glavnici ili promjene glavnice koje ne proizlaze iz kapitalnih transakcija s vlasnicima i raspodjele vlasnicima, izvještaj o novčanim tokovima i računovodstvene politike i bilješke s obrazloženjima. U interesu pravodobnosti i sagledavanja troškova te izbjegavanja ponavljanja informacija u kojima se već izvještavalo, subjekt može pružiti manje informacija u svojim financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine nego u svojim godišnjim financijskim izvještajima. MRS 34 *Financijsko izvještavanje u tijeku godine* propisuje minimalni sadržaj potpunih ili skraćenih financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine. Pojam »financijski izvještaji« obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja sastavljenih za razdoblje tijekom godine ili za godišnje razdoblje i skraćene financijske izvještaje za razdoblje tijekom godine.
- U nekim slučajevima, IASC dopušta različite postupke za dane transakcije i događaje. Uobičajeno se jedan postupak označava kao »osnovni postupak« i drugi kao »dopušteni alternativni postupak«. Financijski izvještaji subjekta mogu biti odgovarajuće opisani kao oni koji su u skladu s MSFI-ima, neovisno primjenjuje li osnovni postupak ili dopušteni alternativni postupak.
- IASB-ov cilj je zahtijevati da se slične transakcije i događaji knjiže i izvještavaju na sličan način, a različite transakcije i događaji različito knjiže i izvještavaju u istom subjektu tijekom vremena, kao i u različitim subjektima. Posljedično tome IASB ne namjerava dopuštati izbor računovodstvenih postupaka. Također, IASB je ponovno razmotrio i, nastaviti će s razmatranjima, onih transakcija i događaja za koje MRS-evi dopuštaju izbor računovodstvenih postupaka, u cilju smanjivanja broja takvih mogućnosti izbora.
- Standardi koje je odobrio IASB sadrže točke s masnim slovima i nemasnim slovima, koje imaju jednaku pravosnažnost. Točke s masnim tekstom pokazuju glavna načela. Pojedinačni standard

treba se čitati u kontekstu cilja navedenog u tom standardu i ovom Predgovoru.

15. Tumačenja MSFI-ova sastavlja IFRIC kako bi dao mjerodavne upute o pitanjima za koje je vjerojatno da će stvoriti različite ili neprihvatljive pristupe u slučaju nepostojanja takvih uputa.
16. MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* sadrži sljedeći zahtjev:
- Subjekt kome su financijski izvještaji u skladu s MSFI-ima treba dati eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o toj sukladnosti u bilješcima. Financijske izvještaje ne smije se opisati kao sukladne s MSFI-ima ako nisu u skladu sa svim zahtjevima MSFI-a.«
17. Svako ograničenje u djelokrugu MSFI-ova je jasno navedeno u standardu.

Propisani postupak

18. MSFI-i se stvaraju kroz međunarodni propisani postupak koji uključuje računovođe, financijske analitičare i druge korisnike financijskih izvještaja, poslovnu zajednicu, burze, zakonodavna i regulativna tijela, akademske krugove i ostale zainteresirane pojedince i organizacije iz cijelog svijeta. IASB konzultira, na javnim sjednicama, SAC o glavnim projektima, odlukama o dnevnom redu i prioritetima rada, i raspravlja stručna pitanja na sjednicama otvorenim promatračima iz javnosti. Propisani postupak za projekte obično, ali ne i nužno, uključuje sljedeće korake (koraci koji su zahtijevani Statutom IASCF-a su označeni zvjezdicom*):
- od osoblja se traži da identificira i pregleda sva pitanja u svezi s temom i razmotri primjenu IASB-og *Okvira* na pitanja;
 - proučavanje nacionalnih računovodstvenih zahtjeva i prakse te razmjena gledišta o pitanjima s nacionalnim kreatorima standarda;
 - konzultiranje SAC-a o uputnosti dodavanja teme dnevnom redu IASB-u;*
 - formiranje savjetodavne grupe koja će savjetovati IASB u projektu;
 - objavljivanje dokumenta za raspravu radi komentara javnosti;
 - objavljivanje, radi komentara javnosti, Nacrta za javno objavljivanje kojeg je odobrilo barem osam članova IASB-a, uključujući svako izdvojeno mišljenje člana IASB-a;*
 - objavljivanje osnova za zaključke unutar Nacrta za javno objavljivanje;
 - razmatranje svih komentara o dokumentima za raspravu i Nacrtima za javno objavljivanje primljenih u razdoblju za komentiranje;*
 - razmatranje poželjnosti održavanja javnog saslušanja i poželjnosti provođenja provjera u praksi i, ako se smatra poželjnim, održavanje takvih saslušanja i obavljanje takvih provjera;
 - odobranje standarda glasovima barem osam članova IASB-a i uključivanje svakog izdvojenog mišljenja u publicirani standard;* i
 - objavljivanje osnova za zaključke unutar standarda, koje objašnjavaju, između ostaloga, korake IASB-ovog propisanog postupka i kako je IASB postupio s komentarima javnosti na Nacrt za objavljivanje.

19. SOO-ovi MSFI-a se stvaraju kroz međunarodni propisani postupak koji uključuje računovođe, financijske analitičare i druge korisnike financijskih izvještaja, poslovnu zajednicu, burze, zakonodavna i regulativna tijela, akademske krugove i ostale zainteresirane pojedince i organizacije iz cijelog svijeta. IFRIC raspravlja stručna pitanja na sjednicama koje su otvorene promatračima iz javnosti. Propisani postupak za svaki projekt obično, ali ne i nužno, uključuje sljedeće korake (koraci koji su zahtijevani Statutom IASCF-a su označeni zvjezdicom*):
- od osoblja se traži da identificira i pregleda sva pitanja u svezi s temom i razmotri primjenu IASB-og *Okvira* na pitanja;
 - proučavanje nacionalnih računovodstvenih zahtjeva i prakse te razmjena gledišta o pitanjima s nacionalnim kreatorima standarda, uključujući nacionalne odbore koji imaju odgovornost za tumačenje nacionalnih standarda;
 - objavljivanje Nacrta SOO-a za javnu raspravu, ako više od tri IFRIC-ova člana ne glasaju protiv prijedloga;*
 - razmatranje svih komentara na Nacrt tumačenja primljenih u razdoblju za komentiranje;*
 - IFRIC-ovo odobravanje SOO-eva ako više od tri njegova člana ne glasaju protiv SOO-a nakon razmatranja komentara javnosti na Nacrt SOO-a;* i
 - odobranje SOO-a s glasovima barem osam članova IASB-a.*

Vrijeme primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

20. MSFI-ovi se primjenjuju od datuma navedenog u dokumentu. Novi ili revidirani MSFI-ovi sadrže prijelazne odredbe koje treba primijeniti pri njihovom početnom primjenjivanju.
21. IASB nema opću politiku da se od zahtjeva novih MSFI-ova izuzimaju transakcije nastale prije određenog datuma. Kada se financijski izvještaji koriste za praćenje sukladnosti s ugovorima ili sporazumima, novi MSFI-ovi mogu imati posljedice koje nisu bile sagledive u vrijeme zaključivanja ugovora ili sporazuma. Primjerice, klauzule sadržane u bankarskim ili kreditnim uvjetima mogu nametati ograničenja na mjerenja prikazana u financijskim izvještajima zajmoprimca. IASB vjeruje da je činjenica da se zahtjevi financijskog izvještavanja razvijaju i mijenjaju tijekom vremena lako razumljiva i poznata strankama kada zaključuju sporazum. Na strankama je da odrede treba li sporazum izolirati od učinaka budućih MSFI-ova ili, ako ne, onda način na koji se može ponovno pregovarati kako bi se odrazile promjene izvještavanja prije nego promjene samih financijskih uvjeta.
22. Nacrti za javno objavljivanje izdaju se za komentiranje i njihovi su prijedlozi podložni mijenjanju. Do datuma stupanja na snagu nekog MSFI-a, ostaju na snazi zahtjevi svakog MSFI-a na kojega bi prijedlozi imali učinak.

Jezik

23. Odobreni tekst bilo kojega dokumenta za raspravu, Nacrta za javno objavljivanje ili MSFI-a jest onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku. IASB može odobriti prijevode na drugim jezicima, pod uvjetom da su prijevodi pripremljeni u skladu s postupkom koji osigurava kvalitetu prijevoda i IASB može odobriti druge prijevode.

OKVIR ZA SASTAVLJANJE I PREZENTIRANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

IASB-ov Okvir odobrio je Odbor IASC-a u travnju 1989. za objavljivanje u srpnju 1989. te usvojio IASB u travnju 2001.

Sadržaj	Točke
PREDGOVOR	
UVOD	1 – 11
Svrha i status	1 – 4
Djelokrug	5 – 8
Korisnici i njihove potrebe za informacijama	9 – 11
CILJ FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	12 – 21
Financijski položaj, uspješnost i promjene financijskog položaja	15 – 21
Bilješke i dodatna pojašnjenja	21
TEMELJNE PRETPOSTAVKE	22 – 23
Nastanak događaja	22
Neograničenost vremena poslovanja	23
KVALITATIVNA OBILJEŽJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	24 – 46
Razumljivost	25
Važnost	26 – 30
Značajnost	29 – 30
Pouzdanost	31 – 38
Vjerno predočavanje	33 – 34
Prevaga biti nad formom	35
Neutralnost	36
Opreznost	37
Potpunost	38
Usporedivost	39 – 42
Ograničenja važnosti i pouzdanosti informacija	43 – 45
Pravodobnost	43
Ravnoteža između koristi i troška	44
Ravnoteža između kvalitativnih obilježja	45
Istinit i fer prikaz/fer prezentiranje	46
ELEMENTI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	47 – 81
Financijski položaj	49 – 52
Imovina	53 – 59
Obveze	60 – 64
Glavnica	65 – 68
Uspješnost	69 – 73
Prihodi	74 – 77
Rashodi	78 – 80
Usklađivanje očuvanje kapitala	81
PRIZNAVANJE ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	82 – 98
Vjerojatnost buduće ekonomske koristi	85
Pouzdanost mjerenja	86 – 88
Priznavanje imovine	89 – 90
Priznavanje obveza	91
Priznavanje prihoda	92 – 93
Priznavanje rashoda	94 – 98
MJERENJE ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	99 – 101
KONCEPTI KAPITALA I OČUVANJA KAPITALA	102 – 110
Koncepti kapitala	102 – 103
Koncepti očuvanja kapitala i utvrđivanja dobiti (profita)	104 – 110

PREDGOVOR

Financijske izvještaje sastavljaju i prezentiraju vanjskim korisnicima mnogi subjekti širom svijeta. Premda takvi financijski izvještaji mogu izgledati slični u mnogim zemljama, ipak postoje razlike koje su vjerojatno uzrokovane raznolikim društvenim, ekonomskim i zakonskim okolnostima te s različitim državama koje vode računa o potrebama različitih korisnika financijskih izvještaja kada se utvrđuju nacionalni zahtjevi.

Te različite okolnosti dovele su do uporabe raznolikih definicija elemenata financijskih izvještaja, primjerice definicije imovine, obveza, glavnice, prihoda i rashoda. One su također uzrokovale uporabu različitih kriterija za priznavanje stavki u financijskim izvještajima, kao i davanje prednosti različitim osnovama za mjerenje. Te okolnosti su također utjecale na djelokrug financijskih izvještaja i objavljivanja u njima.

Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (IASB) obvezao se da će smanjiti ove razlike nastojeći harmonizirati regulativu, računovodstvene standarde i postupke u svezi sa sastavljanjem i prezentiranjem financijskih izvještaja. Odbor vjeruje da se daljnja harmonizacija može najlakše osigurati usmjeravanjem pozornosti na financijske izvještaje koji se sastavljaju sa svrhom osiguravanja informacija koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka.

Odbor IASC-a vjeruje da financijski izvještaji sastavljeni za tu svrhu zadovoljavaju uobičajene potrebe većine korisnika. To je stoga što gotovo svi korisnici donose ekonomske odluke, na primjer:

- odlučuju kada kupiti, držati ili prodati ulaganje u glavnice;
- procjenjuju upravljanje ili odgovornost menadžmenta;
- procjenjuju sposobnost subjekta da isplaćuje i osigurava druge koristi svojim zaposlenim;
- procjenjuju sigurnost za svote pozajmljene subjektu;
- određuju porezne politike;
- određuju profite koji se mogu raspodijeliti i dividende;
- sastavljaju i koriste statistiku nacionalnog dohotka, ili
- reguliraju aktivnosti subjekta.

Odbor, međutim, priznaje da države mogu posebno navesti različite ili dodatne zahtjeve za svoje vlastite potrebe. Međutim, ti zahtjevi ne bi smjeli utjecati na financijske izvještaje objavljene za primjenu drugim korisnicima, osim ako oni također udovoljavaju i potrebama tih drugih korisnika.

Financijski izvještaji najčešće se sastavljaju u skladu s računovodstvenim modelom koji se temelji na nadoknadivim povijesnim troškovima i prema konceptu očuvanja nominalnog financijskog kapitala. Drugi modeli i koncepti mogu biti primjereniji u svrhu osiguranja informacija korisnih za donošenje ekonomskih odluka, premda sada ne postoji suglasnost za promjenu. Ovaj *Okvir* je razvijen tako da je primjenljiv za određen raspon računovodstvenih modela i koncepata kapitala i očuvanja kapitala.

UVOD

Svrha i status

- Ovaj *Okvir* utvrđuje temeljne koncepte na kojima počiva sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja za vanjske korisnike. Svrha mu je da:
 - pomaže Odboru IASC-a u razvoju budućih Međunarodnih računovodstvenih standarda i razmatranju postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda;

- (b) pomaže Odboru IASC-a u promicanju harmonizacije regulative, računovodstvenih standarda i postupaka u svezi s prezentiranjem financijskih izvještaja stvaranjem uvjeta za smanjenje broja alternativnih računovodstvenih postupaka koje Međunarodni računovodstveni standardi dopuštaju;
 - (c) pomaže nacionalnim kreatorima standarda u razvoju nacionalnih standarda;
 - (d) pomaže sastavljačima financijskih izvještaja u primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda i u postupanju s temama koje tek moraju postati predmetom Međunarodnog računovodstvenog standarda;
 - (e) pomaže revizorima u formiranju mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima;
 - (f) pomaže korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima, pripremljenim u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima, i
 - (g) subjekte koji su zainteresirani za rad IASC-a izvješćuje o pristupu u oblikovanju Međunarodnih računovodstvenih standarda.
2. Ovaj *Okvir* nije Međunarodni računovodstveni standard i stoga ne definira standarde za bilo koje pitanje iz područja mjerenja ili objavljivanja. Ništa u tom *Okviru* nema veću snagu od bilo kojeg pojedinog Međunarodnog računovodstvenog standarda.
 3. Odbor IASC-a priznaje da u ograničenom broju slučajeva može doći do razlika između *Okvira* i nekog Međunarodnog računovodstvenog standarda. U tim slučajevima gdje postoji sukob, zahtjevi Međunarodnog računovodstvenog standarda imaju prednost pred zahtjevima *Okvira*. Međutim, budući da će se Odbor IASC-a ravhati prema *Okviru* u razvoju budućih standarda i u razmatranju postojećih standarda, broj takvih slučajeva između *Okvira* i Međunarodnih računovodstvenih standarda s vremenom će se smanjiti.
 4. *Okvir* će se povremeno revidirati na temelju iskustva Odbora.

Djelokrug

5. *Okvir* se bavi:
 - (a) ciljem financijskih izvještaja;
 - (b) kvalitativnim obilježjima koje određuju upotrebljivost informacija u financijskim izvještajima;
 - (c) definicijom, priznavanjem i mjerenjem elemenata financijskih izvještaja; i
 - (d) konceptima kapitala i očuvanja kapitala.
6. *Okvir* se bavi financijskim izvještajima opće namjene (u daljnjem tekstu »financijski izvještaji«), uključujući konsolidirane financijske izvještaje. Takvi financijski izvještaji sastavljaju se i prezentiraju najmanje jednom godišnje i namijenjeni su uobičajenim potrebama širokog kruga korisnika informacija. Neki od tih korisnika mogu zahtijevati i imaju pravo dobiti dodatne informacije, uz one sadržane u financijskim izvještajima. Mnogi se korisnici ipak moraju osloniti na financijske izvještaje kao svoj glavni izvor financijskih informacija i stoga takve financijske izvještaje treba sastaviti i prezentirati imajući u vidu njihove potrebe. Financijski izvještaji za posebne namjene, primjerice prospekti i obračuni u svrhu opozreivanja,

nalaze se izvan djelokruga ovog *Okvira*. On je međutim, primjenjiv i za sastavljanje izvještaja specijalne namjene gdje to njihovi zahtjevi dopuštaju.

7. Financijski izvještaji čine dio procesa financijskog izvještavanja. Cjelovit skup financijskih izvještaja obično uključuje bilancu, izvještaj o dobiti, izvještaj o promjenama financijskog položaja (koji može biti predložen na različite načine, na primjer, kao izvještaj o novčanom tijeku ili izvještaj o tijeku sredstava) te onih bilješki i ostalih izvještaja i obrazloženja koji su sastavni dio financijskih izvještaja. Oni također mogu uključivati dodatne tablice i informacije temeljene na takvim izvještajima, ili izvedene iz njih, za koje se očekuje da se čitaju uz takve izvještaje. Te tablice i dodatne informacije mogu se odnositi, primjerice na zemljopisne i industrijske segmente i objave učinka promjena cijena. Međutim, financijski izvještaji ne uključuju stavke kao što su izvještaji direktora, izvještaji predsjedavajućeg, rasprave i analize menadžmenta i slične stavke koje mogu biti uključene u druge financijske izvještaje ili godišnje izvješće.
8. *Okvir* se odnosi na financijske izvještaje trgovačkih, industrijskih i svih subjekata koji izvještavaju o poslovanju, bilo da su u javnom ili privatnom sektoru. Subjekt koji izvještava o poslovanju je onaj subjekt za kojeg postoje korisnici koji se pouzdaju u financijske izvještaje kao svoj glavni izvor financijskih informacija o tom subjektu.

Korisnici i njihove potrebe za informacijama

9. Korisnici financijskih izvještaja su sadašnji i potencijalni ulagači, zaposlenici, zajmodavci, dobavljači i ostali vjerovnici, kupci, država i njezine agencije te javnost. Oni koriste financijske izvještaje kako bi zadovoljili različite potrebe za informacijama. Te potrebe uključuju sljedeće:
 - (a) *Ulagачi (investitori)*. Ulagачi rizičnog kapitala i njihovi savjetnici zabrinuti su zbog rizika koji mu je svojstven te povrata od tih ulaganja. Oni trebaju informacije da im pomognu odrediti trebaju li ih kupiti, držati ili prodati. Dioničari su također zainteresirani za informacije koje im omogućuju procijeniti sposobnost subjekta da isplati dividende.
 - (b) *Zaposlenici*. Zaposlenici i njihove predstavničke grupe zainteresirani su za informacije o stabilnosti i profitabilnosti svojih poslodavaca. Oni su također zainteresirani za informacije koje im omogućuju procijeniti sposobnost subjekta da osigura plaće, mirovinska prava i mogućnosti zapošljavanja.
 - (c) *Zajmodavci*. Zajmodavci su zainteresirani za informacije koje im omogućavaju odrediti hoće li njihovi zajmovi, i kamate koje idu uz njih, biti plaćeni na vrijeme (po dospjeću).
 - (d) *Dobavljači i ostali vjerovnici*. Dobavljači i ostali vjerovnici zainteresirani su za informacije koje im omogućuju odrediti hoće li iznosi koji im se duguju biti plaćeni kada dospiju. Vjerovnici su zainteresirani za poslovanje subjekta na kraće razdoblje nego zajmodavci, osim ako su ovisni o nastavku poslovanja subjekta kao svojeg glavnog kupca.
 - (e) *Kupci*. Kupci su zainteresirani za informacije o nastavku poslovanja subjekta, posebice kad imaju dugoročne poslovne odnose ili su ovisni o tom subjektu.

- (f) *Država i njezine agencije.* Država i njezine agencije zainteresirane su za alokaciju resursa i stoga za aktivnost subjekta. Oni također zahtijevaju informacije u svrhu reguliranja aktivnosti subjekta, određivanja poreznih politika te kao osnovicu za statistiku nacionalnog dohotka i sličnih statistika.
- (g) *Javnost.* Subjekti utječu na javnost na različite načine. Subjekti, primjerice mogu značajno pridonijeti lokalnoj privredi na mnogo načina, uključujući zapošljavanje većeg broja ljudi te brigu nad lokalnim dobavljačima. Financijski izvještaji mogu pomoći javnosti pružajući joj informacije o trendovima i novijim dostignućima u prosperitetu subjekta te o rasponu njegovih aktivnosti.
10. Premda se svim korisnicima informacijama ne može udovoljiti s financijskim izvještajima, ipak postoje potrebe koje su svima njima zajedničke. Ako informacije iz financijskih izvještaja ispunjavaju informacijske potrebe, primjerice, ulagača koji opskrbljuju subjekt rizičnim kapitalom, tada će udovoljavati i većini potreba ostalih korisnika financijskih izvještaja.
11. Menadžment subjekta ima primarnu odgovornost za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja subjekta. Menadžment je također zainteresiran za informacije sadržane u financijskim izvještajima, iako ima pristup i dodatnim upravljačkim i financijskim informacijama, jer mu pomažu pri planiranju, odlučivanju i kontroli. Menadžment može odrediti oblik i sadržaj takvih dodatnih informacija kako bi zadovoljio vlastite potrebe. Međutim, izvještavanje o takvim informacijama je izvan djelokruga ovog Okvira. Objavljeni financijski izvještaji su temeljeni na informacijama o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama financijskog položaja subjekta koje je koristio menadžment.

CILJ FINANIJSKIH IZVJEŠTAJA

12. Cilj je financijskih izvještaja pružiti informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama financijskog položaja subjekta, što je korisno širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka.
13. Financijski izvještaji sastavljeni za tu svrhu udovoljavaju uobičajenim potrebama većine korisnika. Međutim, financijski izvještaji ne pružaju sve informacije koje bi korisnici mogli trebati pri donošenju ekonomskih odluka, budući da one uglavnom daju sliku financijskih učinaka prošlih događaja i obično ne pružaju nefinancijske informacije.
14. Financijski izvještaji također pokazuju rezultate upravljanja ili odgovornost menadžmenta za povjerene im resurse. Oni korisnici koji žele ocijeniti rukovođenje menadžmenta ili njegovu odgovornost čine to radi donošenja ekonomskih odluka; ove odluke mogu uključiti pitanja, na primjer, da li zadržati ili prodati svoje ulaganje u subjekt, ili treba li ponovno imenovati ili zamijeniti menadžment.

Financijski položaj, uspješnost i promjene financijskog položaja

15. Ekonomske odluke koje donose korisnici financijskih izvještaja zahtijevaju ocjenu sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, te pravodobnost i sigurnost njihova stvaranja. Ova sposobnost u krajnjem slučaju određuje, na primjer, mogućnost subjekta da plati svojim zaposlenicima i dobavljačima, isplati kamate, vrati kredite i isplati dividende

vlasnicima. Korisnicima je lakše ocijeniti tu sposobnost stvaranja novca i novčanih ekvivalenata ako imaju informacije koje se usredotočuju na financijski položaj, uspješnost poslovanja i promjene u financijskom položaju subjekta.

16. Na financijski položaj subjekta utječu ekonomski resursi kojeg on kontrolira, njegova financijska struktura, njegova likvidnost i solventnost, te njegova sposobnost da se prilagodi promjenama okruženja u kojem djeluje. Informacije o ekonomskim resursima koje kontrolira subjekt, i o njegovoj sposobnosti u prošlosti da prilagođava te resurse, korisna je u predviđanju sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente u budućnosti. Informacije o financijskoj strukturi korisne su za predviđanje budućih potreba za posudbama i kako će budućí profiti i novčani tokovi biti distribuirani među onima koji imaju interes u subjektu; one su također korisne pri predviđanju kakva će biti vjerojatna uspješnost subjekta u pribavljanju daljnjih financijskih sredstava. Informacije o likvidnosti i solventnosti korisne su za predviđanja sposobnosti subjekta da udovolji svojim financijskim obvezama onako kako one dopijevaju.
17. Informacije o uspješnosti subjekta, posebice o njegovoj profitabilnosti, zahtijevaju se u svrhu procjene potencijalnih promjena u ekonomskim resursima koje će subjekt vjerojatno kontrolirati u budućnosti. Informacije o različitim vidovima uspješnosti su važne u tom slučaju. Informacije o uspješnosti su korisne u predviđanju mogućnosti subjekta da stvara novčane tokove temeljem svojih postojećih resursa. One su također korisne u prosuđivanju učinkovitosti kojom bi subjekt mogao zaposliti dodatne resurse.
18. Informacije koje se tiču promjena financijskog položaja subjekta korisne su pri procjenjivanju njegovih ulagateljskih, financijskih i poslovnih aktivnosti tijekom izvještajnog razdoblja. Te su informacije korisne jer omogućuju korisniku procjenu sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i načina upotrebe ovih sredstava. Pri oblikovanju izvještaja o promjenama financijskog položaja, sredstva se mogu definirati na različite načine, kao što su svi financijski resursi, obrtni kapital, likvidna imovina ili novac. U ovom *Okviru* nije se pokušalo pobliže navesti definiciju sredstava.
19. Informacije o financijskom položaju ponajprije se pružaju u bilanci. Informacije o uspješnosti pružaju se prije svega u izvještaju o dobiti. Informacije o promjenama u financijskom položaju pružaju se u financijskim izvještajima kao poseban izvještaj.
20. Sastavni dijelovi financijskih izvještaja u uzajamnoj su vezi jer odražavaju različite aspekte istih transakcija ili drugih događaja. Premda svaki izvještaj pruža informaciju koja se razlikuje od ostalih, niti jedan ne služi samo jednoj jedinog svrsi, niti ne pruža sve informacije za određene potrebe korisnika. Primjerice, izvještaj o dobiti pruža nepotpunu sliku uspješnosti ako se ne koristi zajedno s bilancom i izvještajem o promjenama financijskog položaja.

Bilješke i dodatne tablice

21. Financijski izvještaji također sadrže bilješke i dodatne tablice te ostale informacije. Primjerice, oni mogu sadržavati dodatne informacije o stavkama o bilanci i izvještaju o dobiti, koje su važne za potrebe korisnika. Oni mogu sadržavati informacije o rizicima i neizvjesnostima koji utječu na subjekt te bilo koje

resure i obveze koji nisu priznati u bilanci priznati (kao što su npr. rezerve minerala). Informacije o zemljopisnim i poslovnim segmentima te o učincima promjene cijena na subjekt mogu se također dati u obliku dodatnih informacija.

TEMELJNE PRETPOSTAVKE

Nastanak događaja

22. Da bi postigli svoje ciljeve, financijski se izvještaji sastavljaju na temelju računovodstvenog načela nastanka poslovnog događaja. Po toj osnovi učinci transakcija i ostalih događaja priznaju se kada nastanu (a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent), i evidentiraju se u računovodstvenim evidencijama i uključuju u financijske izvještaje razdoblja na koja se odnose. Financijski izvještaji sastavljeni na temelju računovodstvenog načela nastanka događaja informiraju korisnike ne samo o prošlim transakcijama, koje uključuju isplatu i primitak novca, već također i o obvezama koje će se novcem platiti u budućnosti i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti. Stoga ti izvještaji osiguravaju takav tip informacija o prošlim transakcijama i ostalim događajima koji je najsvrhovitiji za korisnike pri donošenju ekonomskih odluka.

Neograničenost vremena poslovanja

23. Financijski se izvještaji uobičajeno sastavljaju uz pretpostavku da subjekt vremenski neograničeno posluje te da će poslovati u doglednoj budućnosti. Stoga se pretpostavlja da subjekt nema ni namjeru niti potrebu likvidirati ili značajno smanjiti razmjernost svojih poslova; ako takva namjera ili potreba postoji, financijski izvještaji morali bi biti sastavljeni na drukčijoj osnovi, i u tom se slučaju primjenjivana osnova objavljuje.

KVALITATIVNA OBILJEŽJA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

24. Kvalitativna obilježja su značajke koje informaciju predočenu u financijskim izvještajima čine upotrebljivom za korisnike. Četiri su takva glavna kvalitativna obilježja: razumljivost, važnost, pouzdanost i usporedivost.

Razumljivost

25. Osnovna kvaliteta informacije pružene u financijskim izvještajima jest da je odmah razumljiva korisnicima. U tu se svrhu pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i o računovodstvu, te da imaju volju proučavati informacije s razboritom pažnjom. Informacije o složenim stvarima trebaju također biti uključene u financijske izvještaje zbog njihove važnosti korisnicima pri donošenju ekonomskih odluka i ne smiju se izostaviti samo stoga što bi mogle biti teško shvatljive određenim korisnicima.

Važnost

26. Da bi bila korisna, informacija mora biti važna za potrebe korisnika pri donošenju odluka. Informacija posjeduje kvalitetu važnosti kad utječe na ekonomske odluke korisnika pomažući im da procijene prošle, sadašnje ili buduće događaje, ili pak potvrđujući ili ispravljajući njihove prošle ocjene.
27. Kod informacije su uzajamno povezane uloge predviđanja i potvrđivanja. Na primjer, informacija o tekućoj razini i struk-

turi imovine ima vrijednost za korisnike kad nastoji predvidjeti sposobnost subjekta da iskoristi prilike i njegovu mogućnost reagiranja na nepovoljne situacije. Ista ta informacija ima potvrdnu ulogu u odnosu na prošla predviđanja, primjerice o načinu na koji će subjekt biti strukturiran, ili na ishod planiranih poslova.

28. Informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja često se koristi kao temelj za predviđanje budućeg financijskog položaja i uspješnosti te drugih pitanja za koje su korisnici izravno zainteresirani, kao što su isplate dividendi i nadnica, kretanja cijena vrijednosnih papira i sposobnost subjekta da udovolji svojim obvezama kako one dospijevaju. Da bi imala vrijednost predviđanja, informacija ne mora biti u obliku izričite prognoze. Štoviše, mogućnost predviđanja na osnovi financijskih izvještaja naglašena je načinom na koji se informacija o prošlim transakcijama i događajima prikazuje. Na primjer, vrijednost izvještaja o dobiti za predviđanja je poboljšana ako se neobične, abnormalne i rijetke stavke prihoda ili rashoda zasebno objavljuju.

Značajnost

29. Na važnost informacije utječe njena vrsta i značaj. U nekim je slučajevima vrsta informacije sama za sebe dovoljna da odredi svoju važnost. Na primjer, izvještavanje o novom segmentu subjekta može utjecati na ocjenu rizika i prilika s kojima se suočava subjekt bez obzira na značajnost rezultata koji je novi segment subjekta postigao u izvještajnom razdoblju. U drugim su slučajevima važni i priroda i značajnost, primjerice, iznos zaliha za svaku od glavnih kategorija koje su primjerene poslovanju.
30. Informacija je značajna ako njezino izostavljanje ili krivo prikazivanje može utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini stavke ili pogreške prosuđenoj u određenim okolnostima njenog izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Stoga značajnost više osigurava granicu ili prijelomnu točku, nego što je primarno kvalitativno obilježje koje mora imati informacija da bi bila korisna.

Pouzdanost

31. Da bi bila korisna, informacija mora također biti pouzdana. Informacija ima kvalitetu pouzdanosti kad u njoj nema značajne pogreške i pristranosti i u koju se korisnici mogu pouzdati da vjerno prikazuje ono što predstavlja ili bi se moglo razložno očekivati da to predstavlja.
32. Informacija može biti važna, ali tako nepouzdana po prirodi ili prezentiranju da njeno priznavanje može potencijalno dovesti u zabludu. Primjerice, ako su valjanost i iznos odštetnog zahtjeva u pravnom postupku sporni, za subjekt može biti neprimjereno da se prizna pun iznos toga zahtjeva u bilanci, iako može biti primjereno objaviti iznos i okolnosti tražbine.

Vjerno predočavanje

33. Da bi bila pouzdana, informacija mora vjerno predočiti transakcije i druge događaje, bilo one za koje se smatra da ih predočava, ili one za koje bi se razložno moglo očekivati da ih predočava. Tako, primjerice, bilanca treba vjerno prikazati transakcije i druge događaje koji proizlaze iz imovine, obveza i

glavnice subjekta na datum izvještavanja u skladu s kriterijima priznavanja.

34. Većina financijskih informacija podliježe određenom riziku da će biti manje vjerodostojno predočene od onoga što se smatra da znače. To nije zbog pristranosti, nego prije zbog svojstvenih teškoća bilo pri prepoznavanju transakcija i ostalih događaja koje treba izmjeriti, ili u osmišljavanju i primjenjivanju tehnika mjerenja i prezentiranja koje mogu prikazati sadržaj tih transakcija i događaja. U određenim bi slučajevima mjerenje financijskih učinaka nekih stavaka moglo biti tako nesigurno da ih subjekt uobičajeno ne bi ni priznao u financijskim izvještajima. Primjerice, premda većina subjekata interno stvara *goodwill* tijekom vremena, obično ga je vrlo teško pouzdano identificirati ili izmjeriti. U drugim slučajevima bi ipak moglo biti važno priznati stavke i objaviti rizik pogreške u svezi s njihovim priznavanjem i mjerenjem.

Prevaga biti nad formom

35. Ako informacija treba vjerodostojno predočiti transakcije i druge događaje za koje se smatra da ih predočuje, nužno ih je obračunati i prezentirati u skladu sa suštinom i ekonomskom stvarnošću, a ne samo u zakonskom obliku. Bit transakcija ili drugih događaja nije uvijek u skladu s onim što se očituje kroz njihove zakonske ili osmišljene forme. Primjerice, subjekt može otuđiti imovinu u korist druge stranke na način da dokumentacija ukazuje na prelazak legalnog vlasništva toj stranici; usprkos tome mogu postojati sporazumi koji osiguravaju da subjekt nastavlja uživati u budućim ekonomskim koristima sadržanim u toj imovini. Pod tim okolnostima izvještavanje o prodaji ne bi vjerno odražavalo zaključenu transakciju (ako je transakcija uopće i bilo).

Neutralnost

36. Da bi bila pouzdana, informacija sadržana u financijskim izvještajima mora biti neutralna, odnosno bez pristranosti. Financijski izvještaji nisu neutralni ako se selekcijom ili prezentiranjem informacija utječe na donošenje odluke ili prosudbe sa svrhom postizanja unaprijed određenog rezultata ili ishoda.

Opreznost

37. Sastavljači financijskih izvještaja moraju se pomiriti s neizvjesnostima koje neizbježno okružuju mnoge događaje i okolnosti, poput onih o naplativosti sumnjivih potraživanja, vjerojatnom vijeku uporabe postrojenja i opreme te broju reklamacija po garancijama koje se mogu pojaviti. Takve se neizvjesnosti priznaju objavljivanjem njihove prirode i razmjera te uz opreznost pri sastavljanju financijskih izvještaja. Opreznost podrazumijeva uključivanje stupnja razlikovitosti u prosuđivanjima u uvjetima neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precijenjeni, a obveze ili rashodi podcijenjeni. Ipak, primjena opreznosti ne dopušta, primjerice, stvaranje skrivenih rezervi ili prekomjernih rezerviranja, namjerno podcijenjivanje imovine ili prihoda, ili namjerno precjenjivanje obveza ili rashoda, jer financijski izvještaji ne bi bili neutralni i stoga ne bi imali kvalitetu pouzdanosti.

Potpunost

38. Da bi bile pouzdane, informacije u financijskim izvještajima moraju biti potpune u okviru granica značajnosti i troška. Izo-

stavljanje može informaciju učiniti lažnom ili navoditi na krivi put te je stoga učiniti nepouzdanom i manjkavom u smislu njezine važnosti.

Usporedivost

39. Korisnici moraju biti u stanju usporediti financijske izvještaje subjekta kroz vrijeme kako bi identificirali trendove njegova financijskog položaja i uspješnosti. Korisnici također moraju biti u stanju usporediti financijske izvještaje različitih subjekata, kako bi mogli ocijeniti njihov relativni financijski položaj, uspješnost i promjene financijskog položaja. Stoga se mjerenje i prikazivanje financijskog učinka sličnih transakcija i ostalih događaja mora provesti dosljedno kroz cijelo poslovanje i kroz vrijeme za taj subjekt te na dosljedan način za različite subjekte.
40. Važna je implikacija kvalitativnih obilježja usporedivosti da su korisnici obaviješteni o računovodstvenim politikama primijenjenim pri sastavljanju financijskih izvještaja, o bilo kakvim promjenama tih politika i o učincima takvih promjena. Korisnici trebaju biti u stanju identificirati razlike između računovodstvenih politika za slične transakcije i ostale događaje što ih primjenjuje isti subjekt od razdoblja do razdoblja u odnosu na druge subjekte. Usklađenost s Međunarodnim računovodstvenim standardima, uključujući objavljivanje računovodstvenih politika koje je primijenio subjekt, pomaže postizanju usporedivosti.
41. Potrebu usporednosti ne bi trebalo miješati s uniformiranošću i ne bi trebalo dopustiti da postane zapreka uvođenju poboljšanih računovodstvenih standarda. Za subjekt nije primjereno nastaviti računovodstveno praćenje na isti način za transakcije ili ostale događaje ako se usvojenom politikom ne postiže kvalitativno obilježje važnosti i pouzdanosti. Također nije primjereno da subjekt ne mijenja svoju računovodstvenu politiku kad postoje relevantnije i pouzdanije mogućnosti.
42. Budući da korisnici žele uspoređivati funkcijski položaj, uspješnost i promjenu financijskog položaja tijekom vremena, važno je da financijski izvještaji pokazuju i informacije za prethodna razdoblja.

Ograničenja važnosti i pouzdanosti informacija

Pravodobnost

43. Ako nastane prekomjerno kašnjenje u priopćavanju informacije, ona može postati nevažna. Menadžment treba pronaći ravnotežu između relativne prednosti pravodobnog izvještavanja i zahtjeva za pouzdanim informacijama. Kako bi se osigurala pravodobnost informacija često može biti nužno da se izvijesti, čak i prije nego što su svi aspekti svih transakcija i ostalih događaja poznati, čime se umanjuje pouzdanost. Nasuprot tome, ako se s izvještavanjem odugovlači dok ne budu poznati svi aspekti, informacija može biti vrlo pouzdana, ali od male vrijednosti korisnicima koji su u međuvremenu bili prinuđeni donositi odluke. Pri postizanju ravnoteže između važnosti i pouzdanosti, presudno je razmotriti način kako da se najbolje zadovolje potrebe korisnika u donošenju ekonomskih odluka.

Ravnoteža između koristi i troška

44. Ravnoteža između koristi i troška više je podrazumijevajuće ograničenje negoli kvalitativno obilježje. Koristi proizašle iz informacija trebaju premašiti troškove njihova stvaranja. Međutim, ocjena koristi i troškova u osnovi je prosudbeni proces. Štoviše, nije nužno da troškove snose oni korisnici koji uživaju koristi. U koristima mogu također uživati i drugi korisnici, a ne oni za koje je informacija pripremljena; primjerice pribavljanje daljnjih informacija zajmodavcima može subjektu smanjiti troškove posudbi. Zato je teško primijeniti test odnosa trošak i koristi u svim slučajevima. Ipak, kreatori standarda i poglavito sastavljači i korisnici financijskih izvještaja, trebali bi biti svjesni tog ograničenja.

Ravnoteža između kvalitativnih obilježja

45. U praksi je ravnoteža, ili »trade-off« između kvalitativnih obilježja često prijeko potrebna. Općenito vrijedi da za postizanje cilja financijskih izvještaja treba postići i odgovarajuću ravnotežu između kvalitativnih obilježja. Relativna važnost kvalitativnih obilježja u različitim slučajevima stvar je profesionalne prosudbe.

Istinit i fer prikaz/fer prezentiranje

46. Financijski izvještaji često se opisuju kao oni koji pružaju istinit i fer prikaz, ili fer prezentiraju financijski položaj, uspješnost i promjene u financijskom položaju subjekta. Premda se ovaj Okvir ne bavi izravno takvim konceptima, primjena glavnih kvalitativnih obilježja i primjerenih računovodstvenih standarda obično rezultira s financijskim izvještajima koji sadrže ono što se općenito razumijeva kao istinit i fer prikaz, ili kao fer prezentiranje takvih informacija.

ELEMENTI FINANIJSKIH IZVJEŠTAJA

47. Financijski izvještaji oslikavaju financijske učinke transakcije i drugih događaja grupirajući ih u velike skupine prema njihovim ekonomskim obilježjima. Ove velike skupine nazivaju se elementi financijskih izvještaja. Elementi izravno povezani s mjerenjem financijskog položaja u bilanci jesu imovina, obveze i glavnica. Elementi izravno povezani s mjerenjem uspješnosti u izvještaju o dobiti jesu prihodi i rashodi. Izvještaji o promjenama financijskog položaja obično odražavaju elemente izvještaja o dobiti i promjene elemenata bilance; prema tome, ovaj Okvir ne identificira elemente koji su svojstveni izvještaju o promjenama financijskog položaja.
48. Predočavanje ovih elemenata u bilanci i izvještaju o dobiti uključuje proces potklasificiranja. Primjerice, imovina i obveze mogu biti klasificirani po svojoj prirodi ili funkciji u poslovanju subjekta kako bi se informacije prikazale na najkorisniji način za korisnike u svrhu donošenja njihovih ekonomskih odluka.

Financijski položaj

49. Elementi koji su izravno povezani s mjerenjem financijskog položaja jesu imovina, obveze i glavnica. Oni se definiraju na sljedeći način:
- (a) Imovina je resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi u subjekt.
- (b) Obveza je sadašnja obveza subjekta, proizašla iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će rezultirati

odljevom resursa iz subjekta koji utjelovljuju ekonomske koristi.

(c) Glavnica je ostatak imovine subjekta nakon oduzimanja svih njegovih obveza.

50. Definicije imovine i obveze navode njihova osnovna obilježja, ali ne pokušavaju specificirati kriterije koje treba ispuniti prije nego što su priznati u bilanci. Stoga te definicije obuhvaćaju stavke koje nisu priznate kao sredstva ili obveze u bilanci, jer oni ne zadovoljavaju kriterije priznavanja raspravljane u točkama 82. do 98. Naposljetku, očekivanja da će buduće ekonomske koristi dotjecati u subjekt ili otjecati iz njega moraju biti u dovoljnoj mjeri sigurna da se udovolji kriteriju vjerojatnosti iz točke 83. prije nego što je priznata neka imovina ili obveza.
51. Pri procjenjivanju da li neka stavka udovoljava definiciji imovine, obveze ili glavnice, treba posvetiti pozornost njezinoj suštini i ekonomskoj stvarnosti a ne samo zakonskoj formi. Stoga, primjerice u slučajevima financijskih najmovi, suština i ekonomska stvarnost su da najmoprimatelj stječe ekonomske koristi od upotrebe unajmljene imovine kroz najveći dio njezina vijeka uporabe, a zauzvrat preuzima obvezu da plati za to pravo iznos koji je približan fer vrijednosti imovine i pripadajuće financijske naknade. Zato financijski najam povećava stavke koje udovoljavaju definiciji imovine i obveze, te se priznaju kao takve u bilanci najmoprimatelja.
52. Bilanca koja je izrađena u skladu s važećim Međunarodnim računovodstvenim standardima može uključivati stavke koje ne udovoljavaju definicijama imovine ili obveze i koje nisu prikazane kao dio glavnice. Definicije navedene u točki 49. bit će, međutim, podloga za buduća razmatranja postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda kao i formulaciju daljnjih standarda.
- Imovina**
53. Buduća ekonomska korist utjelovljena u imovini jest potencijal da se doprinese, izravno ili neizravno, priljevu novca i novčanih ekvivalenta u subjekt. Taj potencijal može biti proizvodni, odnosno dio poslovnih aktivnosti subjekta. On također može poprimiti prijelazni oblik u novac ili novčane ekvivalente, ili sposobnost smanjivanja odljeva novca, primjerice kad alternativni proizvodni proces smanjuje troškove proizvodnje.
54. Subjekt obično koristi svoju imovinu za proizvodnju proizvoda ili usluge koje su u stanju zadovoljavati želje ili potrebe kupaca. Budući da ti proizvodi ili usluge mogu zadovoljiti te želje ili potrebe, kupci su spremni platiti za njih i tako pridonositi novčanom tijeku u subjekt. Sam novac služi subjektu da bi se upravljalo drugim resursima.
55. Buduće ekonomske koristi, utjelovljene u imovini, mogu pritići u subjekt na brojne načine. Primjerice, imovina može biti:
- (a) upotrijebljena pojedinačno ili u kombinaciji s ostalom imovinom u proizvodnji dobara ili usluga koje će subjekt prodati;
- (b) razmijenjena za drugu imovinu;
- (c) upotrijebljena za podmirivanje obveze; i
- (d) raspodijeljena vlasnicima.
56. Značajan dio imovine, primjerice nekretnine, postrojenja i oprema, ima fizički oblik. Međutim, fizički oblik nije bitan za postojanje imovine; tako su patenti i autorska prava, primje-

rice, imovina ako se očekuje da će iz njih pritijecati buduće ekonomske koristi subjektu te ako ih subjekt kontrolira.

57. Određena imovina, primjerice, potraživanja i nekretnine povezana je sa zakonskim pravima, uključujući i pravo vlasništva. U određivanju postojanja imovine, pravo vlasništva nije najosnovnije; tako je primjerice, nekretnina u najmu imovina ako subjekt kontrolira korist za koju se očekuje da će ih ona stvoriti. Premda je sposobnost subjekta da kontrolira koristi obično posljedica zakonskih prava, neka stavka može ipak zadovoljiti definiciju imovine, čak kada ne postoji zakonska kontrola. Primjerice, »know-how« stvoren razvojnim aktivnostima može udovoljiti definiciji imovine kada, čuvanjem tajne o tom postupku, subjekt kontrolira koristi koje se očekuju da će proisteci iz tog postupka.
58. Imovina subjekta nastaje iz proteklih transakcija ili drugih prošlih događaja. Subjekt obično pribavlja imovinu kupovinom ili njezinom proizvodnjom, ali i druge transakcije ili događaji mogu stvoriti imovinu; primjer uključuje i slučaj kada subjekt dobije nekretninu od države kao dio programa poticanja ekonomskog razvoja u području, odnosno kada otkrije nalazište rude. Transakcija ili događaji za koje se očekuje da će se dogoditi u budućnosti sami za sebe ne stvaraju imovinu; tako, primjerice, namjera da se kupi zalihe ne udovoljava sama za sebe definiciji imovine.
59. Postoji uska veza između nastanka izdataka i stjecanja imovine, ali se to ne mora nužno podudarati. Tako, kada subjekt ostvari izdatke, to može pružiti dokaze da su namjere bile buduće ekonomske koristi, ali nisu konačni dokaz da je bio nabavljen predmet ili stavka koja udovoljava definiciji imovine. Slično tome, nepostojanje izdatka ne sprječava da stavka udovolji definiciji imovine te da bude prikazana u bilanci: primjerice, predmeti koji su darovani subjektu mogu zadovoljiti definiciju imovine.

Obveze

60. Osnovno je obilježje obveze da subjekt ima sadašnju obvezu. Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način. Obveze mogu biti zakonski izvršive kao posljedica obvezujućeg ugovora ili statutarних zahtjeva. To je obično slučaj, primjerice s iznosima plativim za primljenu robu i usluge. No, obveze također proistječu i iz normalne poslovne prakse, običaja i želje da se održe dobri poslovni odnosi ili djeluje na pravedan način. Ako, na primjer, subjekt odluči – kao dio svoje politike – popraviti nedostatke na svojim proizvodima čak i onda kada se oni pojave nakon što je garancijski rok istekao, iznosi za koje se očekuje da će biti utrošeni u svezi s već prodanim dobrima jesu obveze.
61. U smislu priznavanja obveza potrebno je napraviti razliku između sadašnje obveze i budućih obveza. Odluka menadžmenta subjekta da pribavi imovinu u budućnosti ne znači sama po sebi nastanak sadašnje obveze. Obveza normalno nastaje samo kada je imovina isporučena ili kada subjekt zaključuje neopoziv sporazum o pribavljanju imovine. U ovom drugom slučaju, neopoziva priroda sporazuma znači da ekonomske posljedice u slučaju nepoštivanja obveza, primjerice zbog postojanja znatnih penala, ostavlja subjektu malo ili nimalo mogućnosti da izbjegne otjecanje resursa drugoj strani.
62. Podmirenje sadašnje obveze obično uključuje subjekt koji ustupa resurse koji utjelovljuju ekonomske koristi kako bi se

udovoljilo zahtjevu druge strane. Podmirenje sadašnje obveze može se pojaviti na brojne načine, primjerice:

- (a) novčanom isplatom;
- (b) prijenosom druge imovine;
- (c) pružanjem usluga;
- (d) zamjenom te obveze s drugom obvezom; ili
- (e) konverzijom obveze u glavnice.

Obveza se može također ugasiti na drugi način, tako da se vjerovnik odrekne svojih prava ili ih izgubi.

63. Obveze proizlaze iz prošlih transakcija ili drugih prošlih događaja. Tako primjerice, stjecanje dobara i korištenje usluga stvara obveze iz poslovanja (ako nisu plaćene unaprijed ili pri isporuci), a primitak bankarskog zajma stvara obvezu njegovog vraćanja. Subjekt također može priznati kao obveze buduće rabate kupcima temeljene na njihovim godišnjim kupovinama; u tom slučaju prodaja roba u prošlosti je transakcija koja ima za posljedicu obveze.
64. Neke obveze mogu se izmjeriti samo ako se primijeni znatan stupanj procjene. Neki subjekti iskazuju takve obveze kao rezerviranja. U nekim se državama takva rezerviranja ne smatraju obvezama, jer je sadržaj obveze usko definiran tako da uključuje samo iznose koji mogu biti ustanovljeni bez potrebe procjenjivanja. Definicija obveze u točki 49. zasniva se na širem pristupu. Tako, kada rezerviranje uključuje sadašnju obvezu i udovoljava ostalim zahtjevima iz definicije onda je ono obveza, čak i onda kada se iznos mora procijeniti. Primjeri uključuju rezerviranje za plaćanja koja treba izvršiti po postojećim garancijama i rezerviranje za podmirenje mirovinskih obveza.

Glavnica

65. Premda je glavnica definirana u točki 49. kao kao rezidualna vrijednost, tj. ostatak imovine nakon pokrića obveze, ona može biti detaljnije klasificirana u bilanci. Na primjer, u dioničkom društvu mogu se prikazati odvojeno: uplate dioničara, zadržane zarade, rezerve koje predstavljaju raspoređeni dio zadržanih zarada i rezerve koje predstavljaju usklađivanja za očuvanje kapitala. Takve klasifikacije mogu biti značajne korisnicima financijskih izvještaja pri donošenju odluka kada pokazuju zakonska ili druga ograničenja u svezi sa sposobnošću subjekta da raspodjeljuje ili drukčije koristi svoju glavnice. One također mogu odražavati činjenicu da stranke s vlasničkim interesima u subjektu imaju različita prava u odnosu na primitak dividendi ili povrat kapitala.
66. Stvaranje rezervi ponekad se zahtijeva zakonom ili drugim propisom radi pružanja subjektu i njegovim vjerovnicima dodatnih mjera zaštite od učinaka gubitka. Ostale rezerve mogu biti formirane ako ih nacionalni porezni zakon izuzima iz porezne osnovice ili smanjuje porezne obveze kada se sredstva prenose u takve rezerve. Postojanje i veličina tih statutarnih, zakonskih ili poreznih rezervi jest informacija koja može biti značajna korisnicima pri donošenju odluka. Prijenosi u takve rezerve su raspodjela zadržanih zarada, a ne rashodi.
67. Iznos kojim se glavnica prikazuje u bilanci ovisi o mjerenju imovine i obveza. Uobičajeno, ukupan iznos glavnice samo se slučajno poklapa s ukupnom tržišnom vrijednošću dionica subjekta ili sumom koja bi se mogla dobiti prodajom bilo neto

imovine na pojedinačnoj bazi, bilo prodajom subjekta kao cjeline na temelju neograničenog vremena poslovanja.

68. Trgovinske, proizvodne i poslovne aktivnosti često se poduzimaju i u poslovnim subjektima kao što su: inokosna poduzeća, ortakluci, udruženja te različite vrste državnih poslovnih pothvata. Zakonski i regulativni okvir za takve subjekte često je različit od onoga koji se primjenjuje na dionička društva. Primjerice, može biti malo ili nimalo ograničenja u raspodjeli vlasnicima ili drugim sudionicima u glavnici. Pa ipak, definicija glavnice i ostali aspekti ovog *Okvira* koji se bave glavnicom primjereni su za takve subjekte.

Uspješnost

69. Dobit (profit) se često koristi kao mjerilo uspješnosti ili kao temelj za druga mjerenja, kao što je profitabilnost ulaganja ili zarade po dionici. Elementi izravno povezani s mjerenjem dobiti jesu prihodi i rashodi. Priznavanje i mjerenje prihoda i rashoda, pa stoga i dobiti, ovisi dijelom o konceptima kapitala i očuvanja kapitala koje koristi subjekt pri pripremanju svojih financijskih izvještaja. Ti su koncepti raspravljeni u točkama 102. do 110.
70. Elementi prihodi i rashodi definirani su kako slijedi:
- (a) Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine, ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje glavnice, osim onog u svezi s uplatama od strane sudionika u glavnici.
- (b) Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje glavnice, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u glavnici.
71. Definicije prihoda i rashoda ukazuju na njihova osnovna obilježja, ali ne pokušavaju specificirati kriterije kojima bi trebalo udovoljiti prije nego što se priznaju u izvještaju o dobiti. Kriteriji za priznavanje prihoda i rashoda raspravljeni su u točkama 82. do 98.
72. Prihodi i rashodi mogu biti prikazani u izvještaju o dobiti na različite načine tako da osiguraju informacije koje su značajne pri donošenju odluka. Primjerice, uobičajena je praksa praviti razliku između onih stavki prihoda i rashoda koji proistječu iz obavljanja redovnih aktivnosti i onih koji ne proistječu iz njih. Ta se razlika čini zbog toga što je izvor stavke važan u procjenjivanju sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente u budućnosti; primjerice nije vjerojatno da će se u uobičajenim prilikama ponoviti slučajne aktivnosti, kao što je prodaja dugoročnih ulaganja. Kada se na ovaj način pravi razlika između stavki, treba se razmotriti priroda subjekta i njegovih poslova. Stavke koje proistječu iz redovnih aktivnosti nekog subjekta mogu biti neuobičajene u odnosu na drugi subjekt.
73. Pravljenje razlike između stavki prihoda i rashoda te njihovo kombiniranje na različite načine također dopušta da se prikaže nekoliko mjerila uspješnosti subjekta. Ona imaju različit stupanj obuhvaćanja. Primjerice, izvještaj o dobiti može prikazati bruto dobit, dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja prije oporezivanja, dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja nakon oporezivanja i dobit ili gubitak.

Prihodi

74. Definicija prihoda obuhvaća prihode i dobitke. Prihodi proistječu iz redovnih aktivnosti subjekta, a označeni su različitim nazivima, kao što su prihodi od prodaje, provizije, kamate, dividende, tantijemi i rente.
75. Dobici predstavljaju druge stavke koje udovoljavaju definiciji prihoda i mogu, ali ne moraju proistći iz redovnih aktivnosti subjekta. Dobici predstavljaju povećanja ekonomskih koristi i kao takvi po prirodi nisu različiti od prihoda. Stoga se ne smatra da čine poseban element u ovom *Okviru*.
76. Dobici, primjerice, uključuju dobitke proistekle iz prodaje dugotrajne imovine. Definicija prihoda također uključuje nerealizirane dobitke, primjerice, one što proistječu iz revalorizacije utrživih vrijednosnih papira i one što rezultiraju iz porasta knjigovodstvenog iznosa dugotrajne imovine. Kada se dobiti priznaju u izvještajima o dobiti, obično se prikazuju odvojeno zato što je njihovo poznavanje korisno pri donošenju ekonomskih odluka. Dobici su često prikazuju prebijeno s povezanim rashodima.
77. Različite vrste imovine mogu se primiti ili povećati putem prihoda; primjeri uključuju novac, potraživanja te robe i usluge primljene u zamjenu za isporučene proizvode i usluge. Prihod može također nastati podmirenjem obveza. Primjerice, subjekt može za podmirenje obveze zajmodavcu dati dobra i usluge.

Rashodi

78. Definicija rashoda obuhvaća i gubitke kao i one rashode koji proistječu iz redovnih aktivnosti subjekata. Rashodi koji proistječu iz redovnih aktivnosti subjekta uključuju, primjerice, troškove prodaje, nadnice i amortizaciju. Oni obično imaju oblik odljeva ili smanjenja imovine kao što su novac i novčani ekvivalenti, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema.
79. Gubici predstavljaju druge stavke koje udovoljavaju definiciji rashoda i mogu, ali ne moraju, proistći iz redovnih aktivnosti subjekta. Gubici predstavljaju smanjenja ekonomskih koristi i kao takvi po prirodi se ne razlikuju od drugih rashoda. Stoga se ne smatraju posebnim elementima ovog *Okvira*.
80. Gubici uključuju, primjerice, gubitke proizašle iz katastrofa, kao što su požar i poplava, ali i one proizašle iz prodaje dugotrajne imovine. Definicija rashoda također uključuje nerealizirane gubitke, primjerice, one proizašle iz učinaka porasta tečajeva strane valute u svezi sa zaduživanjima subjekta u stranoj valuti. Kada su gubici priznati u izvještaju o dobiti, oni su obično prikazani odvojeno zbog toga što je njihovo poznavanje korisno pri donošenju ekonomskih odluka. Gubici se obično prikazuju prebijeno s povezanim prihodom.

Usklađivanje očuvanja kapitala

81. Revalorizacija ili prepravljavanje imovine i obveza ima za posljedicu povećanje ili smanjenje glavnice. Iako ta povećanja ili smanjenja udovoljavaju definiciji prihoda i rashoda, ona nisu uključena u izvještaje o dobiti prema stanovitim konceptima očuvanja kapitala. Umjesto toga, ove su stavke uključene u glavnici kao usklađivanja očuvanja kapitala ili revalorizacijske rezerve. Koncepti očuvanja kapitala raspravljeni su u točkama 102. do 110. ovog *Okvira*.

PRIZNAVANJE ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

82. Priznavanje je proces uvrštavanja u bilancu ili u izvještaj o dobiti stavke koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja i zadovoljava kriterije za njihovo priznavanje navedene u točki 83. On uključuje opis stavke riječima i novčanim iznosom te uključivanje tog iznosa u cjelokupni iznos bilance ili izvještaja o dobiti. Stavke koje zadovolje kriterije priznavanja trebaju se priznati u bilanci ili izvještaju o dobiti. Propusti u priznavanju ne mogu se ispravljati objavljivanjem primijenjenih računovodstvenih politika niti bilješkama ili posebnim obrazloženjima.
83. Stavka koja udovoljava definiciji elemenata financijskih izvještaja treba se priznati ako:
- je vjerojatno da će bilo koja buduća ekonomska korist povezana s tom stavkom teći u subjekt ili otjecati iz njega; i
 - stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.
84. Pri procjenjivanju udovoljava li stavka ovim kriterijima, i stoga je kvalificirana za priznavanje u financijskim izvještajima, potrebno je posvetiti pozornost pitanju značajnosti raspravljenom u točkama 29. i 30. Povezanost između elemenata znači da stavka koja udovoljava kriterijima definicije i priznavanja za određeni element, primjerice, imovinu automatski zahtijeva priznavanje drugog elementa, primjerice, prihoda ili obveze.

Vjerojatnost buduće ekonomske koristi

85. Koncept vjerojatnosti se koristi kao kriterij priznavanja kako bi se ukazalo na stupanj neizvjesnosti da će buduće ekonomske koristi povezane sa stavkom teći u subjekt ili otjecati iz njega. Koncept je povezan sa stalnom neizvjesnošću koja obilježava okruženje u kojem subjekt posluje. Procjene stupnja neizvjesnosti dotjecanja budućih ekonomskih koristi, rade se na temelju raspoloživih dokaza kada se sastavljaju financijski izvještaji. Primjerice, kada je vjerojatno da će potraživanje u posjedu subjekta biti naplaćeno, tada je opravdano, u odsutnosti bilo kakvog suprotnog dokaza, priznati to potraživanje kao imovinu. Međutim, za veliki broj potraživanja neki stupanj nenaplativosti normalno se smatra vjerojatnim; stoga se priznaje rashod koji predstavlja očekivano umanjenje ekonomskih koristi.

Pouzdanost mjerenja

86. Drugi je kriterij za priznavanje stavki taj, da ona posjeduje trošak ili vrijednost koja se s pouzdanošću može izmjeriti, kako je raspravljeno u točkama 31. do 38. ovoga Okvira. U mnogim slučajevima trošak ili vrijednost moraju se procijeniti; uporaba razumnih procjena važan je dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Kada se ipak razumna procjena ne može osigurati, stavka se u bilanci ili izvještaju o dobiti ne priznaje. Primjerice, očekivani ishod parnice na sudu može udovoljiti definicijama i imovine i prihoda, pa i kriteriju vjerojatnosti za priznavanje; međutim, ako unatoč tome tužbu nije moguće pouzdano izmjeriti ona se ne priznaje kao imovina ili kao prihod; postojanje tužbe, međutim, trebalo bi objaviti u bilješkama, posebnim obrazloženjima ili dopunskim tablicama.
87. Stavka koja u određenom trenutku ne udovoljava kriterijima priznavanja prema točki 83. može se kvalificirati za priznava-

nje jednog kasnijeg datuma kao rezultat kasnijih okolnosti ili događaja.

88. Stavka koja ima osnovna obilježja elemenata financijskih izvještaja, ali ne udovoljava kriterijima priznavanja, može ipak opravdati objavljivanje u bilješkama, posebnim obrazloženjima ili dopunskim tablicama. To je primjereno kada se spoznaja o stavci smatra važnom korisniku financijskih izvještaja za ocjenu financijskog položaja, uspješnosti i promjena financijskog položaja subjekta.

Priznavanje imovine

89. Imovina se priznaje u bilanci kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi teći u subjekt, i kada imovina ima trošak ili vrijednost koja se pouzdano može izmjeriti.
90. Imovina se ne priznaje u bilanci kada je izdatak nastao a za koji se smatra da vjerojatno neće stvoriti priljev ekonomskih koristi u subjekt poslije tekućeg obračunskog razdoblja. Umjesto toga, takva transakcija rezultira priznavanjem rashoda u izvještaju o dobiti. Ovaj postupak ne podrazumijeva da je namjera menadžmenta subjekta pri nastanku izdatka bila nešto drugo negoli stvaranje budućih ekonomskih koristi za subjekt, niti da je menadžment pogriješio. On jedino podrazumijeva da stupanj izvjesnosti pritijecanja ekonomske koristi u subjekt nakon tekućeg obračunskog razdoblja nije dovoljan da opravda priznavanje imovine.

Priznavanje obveza

91. Obveza se priznaje u bilanci kad je vjerojatno da će, radi podmirenja sadašnje obveze, nastati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske i kada se iznos kojim će se ona podmiriti može pouzdano izmjeriti. U praksi, obveze po ugovorima koje su obostrano jednako neizvršene (na primjer, obveze za zalihe koje su naručene ali još nisu primljene) uobičajeno se ne priznaju kao obveze u financijskim izvještajima. Međutim, takve obveze mogu udovoljiti definiciji obveza, uz uvjet da je udovoljeno kriteriju priznavanja u određenim okolnostima. U takvim okolnostima, priznavanje obveza povlači za sobom priznavanje odnosne imovine ili rashoda.

Priznavanje prihoda

92. Prihod se priznaje u izvještaju o dobiti kada je povećanje budućih ekonomskih koristi povezano s povećanjem sredstava ili smanjenjem obveza koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznanje prihoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja imovine ili smanjenja obveza (na primjer, neto povećanje imovine nastalo prodajom proizvoda ili usluga, ili smanjenje obveza nastalo odustajanjem od naplate duga).
93. Postupci koji su normalno prihvaćeni u praksi za priznavanje prihoda, primjerice zahtjev da prihod treba biti zarađen, primjena su kriterija za priznavanje u ovom Okviru. Takvi postupci općenito se usmjeravaju prema ograničavanju priznavanja prihoda na one stavke koje mogu biti pouzdano izmjerene i imaju zadovoljavajući stupanj izvjesnosti.

Priznavanje rashoda

94. Rashodi se priznaju u izvještaju o dobiti kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem

povećanja obveza ili smanjenja imovine (primjerice, obračun primanja zaposlenih ili amortizacija opreme).

95. Rashodi se priznaju u izvještaju o dobiti na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje troškova s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda. Međutim, primjena koncepta sučeljavanja prihoda i rashoda u ovom Okviru ne dopušta priznavanje u bilanci onih stavki koje ne udovoljavaju definiciji imovine ili obveza.
96. Kada se očekuje da će ekonomske koristi nastajati kroz nekoliko obračunskih razdoblja, a povezanost s prihodom može se ustanoviti samo u širem smislu ili neizravno, rashodi se priznaju u izvještaju o dobiti na temelju postupaka sustavne i racionalne alokacije. Ovo je često prijeko potrebno kad treba priznavati rashode vezane s trošenjem imovine kao što su nekretnine, postrojenja, oprema, goodwill, patenti i zaštitni znakovi; u takvim slučajevima rashodi se nazivaju amortizacija ili deprecijacija. Ti postupci alociranja primjenjuju se kako bi se priznali rashodi u obračunskim razdobljima u kojima su ekonomske koristi povezane s tim stavkama potrošene ili istekle.
97. Rashod se odmah priznaje u izvještaju o dobiti kada neki izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi, ili u razmjeru u kojem buduće ekonomske koristi nisu takve, ili su prestale biti takve, da se kvalificiraju za priznavanje u bilanci kao imovina.
98. Rashod se također priznaje u izvještaju o dobiti u onim slučajevima kada je obveza nastala bez priznavanja imovine, primjerice kada se pojavi obveza po garanciji za proizvod.

MJERENJE ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

99. Mjerenje je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima bi trebalo priznati elemente financijskih izvještaja i iskazati u bilanci i izvještaju o dobiti. To uključuje izbor određenog temelja za mjerenje.
100. Više je različitih mjerenja primijenjeno u različitim razmjerima i u različitim kombinacijama u financijskim izvještajima. Ona uključuju sljedeće:
- (a) *Povijesni trošak.* Imovina se knjiži po plaćenom iznosu novca ili novčanih ekvivalenata, ili prema fer vrijednosti naknade dane za njihovu nabavu u vrijeme njihova stjecanja. Obveze se knjiže po iznosu primitka primljenog u razmjeni za obvezu, ili pod određenim okolnostima (na primjer, porez na dobit) po iznosima novca ili novčanih ekvivalenata za koje se očekuje da će biti isplaćeni radi ispunjavanja obveze u normalnom tijeku poslovanja.
- (b) *Tekući trošak.* Imovina se knjiži po iznosu novca ili novčanih ekvivalenata kojeg bi trebalo isplatiti ako bi se ista ili ekvivalentna imovina pribavljala u sadašnjosti. Obveze se knjiže po nediskontiranom iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji bi bio potreban za podmirivanje obveze u sadašnjosti.
- (c) *Ostvariva (utrživa) vrijednost.* Imovina se knjiži po iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji se sada može dobiti prodajom imovine u normalnom tijeku poslovanja. Obve-

ze se evidentiraju po njihovim ugovorenim vrijednostima, tj. po nediskontiranim iznosima novca ili novčanih ekvivalenata za koje se očekuje da će se isplatiti radi ispunjavanja obveze u normalnom tijeku poslovanja.

(d) *Sadašnja vrijednost.* Imovina se knjiži po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budućih neto novčanih priljeva za koje se očekuje da će ih ona ostvariti u normalnom tijeku poslovanja. Obveze se knjiže po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budućih neto novčanih odljeva za koje se očekuje da će biti potrebni radi podmirivanja obveze u normalnom tijeku poslovanja.

101. Povijesni trošak jest osnovica za mjerenje koju najčešće usvajaju subjekti pri sastavljanju svojih financijskih izvještaja. To se obično kombinira s ostalim osnovicama za mjerenje. Primjerice, zalihe se obično evidentiraju po nižem ili trošku nabave ili neto prodajnoj vrijednosti, utrživi vrijednosni papiri se mogu evidentirati po tržišnoj vrijednosti, a mirovinske obveze se evidentiraju po njihovoj sadašnjoj vrijednosti. Nadalje, neki subjekti koriste osnovicu tekućeg troška kao odgovor na nesposobnost računovodstvenog modela povijesnog troška da se nosi s učincima mijenjanja cijena nemonetarne imovine.

KONCEPTI KAPITALA I OČUVANJA KAPITALA

Koncepti kapitala

102. Pri sastavljanju svojih financijskih izvještaja većina subjekta usvaja financijski koncept kapitala. Prema financijskom konceptu kapitala, kao uloženog novca ili uložene kupovne moći, kapital je sinonim za neto imovinu ili glavnica subjekta. Prema fizičkom konceptu kapitala, kao poslovne sposobnosti, kapital se smatra sposobnost subjekta za proizvodnju temeljena na, primjerice, jedinici proizvoda na dan.
103. Izbor odgovarajućeg koncepta kapitala od strane subjekta treba se temeljiti na potrebama korisnika njegovih financijskih izvještaja. Stoga bi financijski koncept kapitala trebao biti usvojen ako korisnici financijskih izvještaja ponajprije brinu o održavanju nominalno uloženog kapitala ili o kupovnoj moći uloženog kapitala. Međutim ako, korisnici vode glavnu brigu o poslovnoj sposobnosti subjekta, treba upotrijebiti fizički koncept kapitala. Odabrani koncept ukazuje na cilj koji treba postići pri određivanju profita, no čak i tada pri operacionalizaciji koncepta mogu postojati neke teškoće u mjerenju.

Koncepti očuvanja kapitala i utvrđivanja dobiti (profita)

104. Iz koncepta kapitala u točki 102. proizlaze sljedeći koncepti očuvanja kapitala:
- (a) *Očuvanje financijskog kapitala.* Po ovom konceptu profit je zarađen samo ako financijski (ili novčani) iznos neto imovine na kraju razdoblja premašuje financijski (ili novčani) iznos neto imovine na početku razdoblja, nakon isključivanja bilo kakvih raspodjela vlasnicima ili vlasnikovih ulaganja tijekom toga razdoblja. Očuvanje financijskog kapitala može biti izmjereno ili u nominalnim novčanim jedinicama, ili u jedinicama konstantne kupovne moći.
- (b) *Očuvanje fizičkog kapitala.* Po ovom konceptu profit je zarađen samo ako fizička proizvodna sposobnost (ili poslovna sposobnost) subjekta (ili resursa ili sredstava potrebnih za postizanje te sposobnosti) na kraju razdoblja premašuje fizičku proizvodnu sposobnost na početku tog

razdoblja, nakon isključivanja bilo kakvih raspodjela vlasnicima ili vlasnikovih ulaganja tijekom toga razdoblja.

105. Koncept očuvanja kapitala bavi se time kako subjekt treba definirati kapital koji nastoji očuvati. On osigurava vezu između koncepta kapitala i koncepta dobiti stoga što osigurava način na koji se dobit mjeri; on je preduvjet za razlikovanje između zarade subjekta od kapitala i povrata kapitala subjekta; samo se priljev imovine koji premašuju iznose potrebne za očuvanje kapitala može smatrati profitom i stoga kao povrat od kapitala. Stoga je dobit preostali iznos nakon što su rashodi (uključujući usklađivanje za očuvanje kapitala tamo gdje je to primjereno) bili odbijeni od prihoda. Ako rashodi prelaze prihode, preostali je iznos gubitak.
106. Koncept fizičkog očuvanja kapitala zahtijeva usvajanje tekućeg troška kao osnove za obračun. Koncept očuvanja financijskog kapitala, međutim, ne zahtijeva uporabu određene osnove za mjerenje. Izbor osnove, prema ovom konceptu ovisan je o vrsti financijskog kapitala koji subjekt nastoji održati.
107. Glavna razlika između dva koncepta očuvanja kapitala jest postupak prema učincima promjena cijena imovine i obveza subjekta. Općenito rečeno, subjekt je održao svoj kapital ako ima jednaku količinu kapitala na kraju razdoblja kao što ga je imao na početku razdoblja. Svaki iznos povrh zahtjeva za očuvanje kapitala s početka razdoblja jest dobit.
108. Po konceptu očuvanja financijskog kapitala, gdje je kapital definiran pojmovima nominalnih novčanih jedinica, profit predstavlja porast nominalnog novčanog kapitala kroz to razdoblje. Stoga povećanja cijena imovine koja se drži kroz razdoblja, koja se uobičajeno nazivaju dobiti od držanja, su pojamovno profiti. Međutim, oni ne moraju biti priznati kao takvi, sve dok se imovina ne proda u transakciji razmjene. Kada se koncept održavanja financijskog kapitala definira u jedinicama stalne kupovne moći, profit predstavlja povećanje uložene kupovne moći tijekom toga razdoblja. Na taj se način samo onaj dio povećanja cijena imovine koji prelazi opću razinu povećanja cijena smatra profitom. Ostatak porasta se smatra održavanjem kapitala, te stoga kao dio glavnice.
109. Po konceptu očuvanja fizičkog kapitala, kada se kapital definira u smislu fizičke proizvodne sposobnosti, profit predstavlja povećanje toga kapitala tijekom razdoblja. Sve promjene cijena koje utječu na imovinu i obveze subjekta smatraju se promjenom u mjerenju fizičke proizvodne sposobnosti subjekta. Stoga se oni smatraju usklađivanjima očuvanja kapitala koja čine dio glavnice, a ne kao dobit.
110. Izbor osnovice mjerenja i koncepta očuvanja kapitala odredit će i računovodstveni model koji će se koristiti pri sastavljanju financijskih izvještaja. Različiti računovodstveni modeli pokazuju različite stupnjeve važnosti i pouzdanosti te kao i na drugim područjima, menadžment mora tražiti ravnotežu između važnosti i pouzdanosti. Ovaj Okvir primjenjiv je na niz računovodstvenih modela i osigurava smjernice za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja izrađenih po izabranom modelu. U ovom trenutku nije namjera Odbora IASC-a propisati određeni model osim u iznimnim okolnostima, kao za subjekte koji izvještavaju u valuti hiperinflacijske privrede. Međutim, ta će namjera, biti kritički razmotrena u skladu sa svjetskim razvojem.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 1

Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Ovo izdanje uključuje dopune koje su rezultat novih i dopunjenih MSFI-a izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odlomak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja uključuje datume primjene tih novih i dopunjenih MSFI-a te također utvrđuje trenutno važeće MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV7
Razlozi izdavanja MSFI-a	UV1
Osnovne značajke MSFI-a	UV2-UV6
Promjene u odnosu na prethodne zahtjeve	UV7
Međunarodni standard financijskog izvještavanja 1	
Prva primjena MSFI-a	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 5
PRIZNAVANJE I MJERENJE	6 – 34
Početna MSFI bilanca	6
Računovodstvene politike	7 – 12
Izuzeća od drugih MSFI-a	13 – 25
Poslovne kombinacije	15
Fer vrijednost ili revalorizacija kao surogatni trošak	16 – 19
Primanja zaposlenih	20
Kumulativne razlike preračunavanja stranih valuta	21 – 22
Složeni financijski instrumenti	23
Imovina i obveze podružnica, pridruženih društava i zajedničkih pothvata	24 – 25
Predodređivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata	25A
Transakcije plaćanja temeljene na dionici	25B – 25C
Ugovori o osiguranju	25D
Izuzeća od retroaktivne primjene drugih MSFI-a	26 – 34B
Nepriznavanje financijske imovine i financijskih obveza	27 – 27A
Računovodstvo zaštite	28 – 30
Procjene	31 – 34
Imovina klasificirana kao imovina koja se drži radi prodaje i prestanak poslovanja	
PRESENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE	35 – 46
Usporedne informacije	36 – 37
Izuzeće od zahtjeva za prepravljanjem usporednih podataka za MRS 39 i MSFI 4	
Povijesni sažeci	37
Objašnjenje prijelaza na MSFI-e	38 – 46
Usklađenja	39 – 43
Predodređivanje financijske imovine i financijskih obveza	43A
Upotreba fer vrijednosti kao surogatnog troška	44
Financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine	45 – 46

DATUM STUPANJA NA SNAGU

47

Dodaci

A Definicije pojmova

B Poslovne kombinacije

C Dopune ostalim MSFI-ma

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 1, *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* (MSFI 1) prikazan je u točkama 147A i Dodacima A – C. Sve su točke jednako mjerodavne. Masno otisnute točke opisuju osnovna načela. Pojmovi definirani u Dodatku A otisnuti su u kurzivu kada se prvi put pojavljuju u Standardu. Definicije ostalih pojmova nalaze se u Kazalu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. MSFI 1 treba čitati u kontekstu povezanog cilja i Osnove za zaključke, *Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8, *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* pružaju osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih uputa.

UVOD

Razlozi izdavanja MSFI-a

UV1 MSFI zamjenjuje SOO-8 Prva primjena MRS-ova kao osnove računovodstvenog iskazivanja. Odbor je donio ovaj MSFI iz sljedećih razloga:

- neki aspekti zahtjeva SOO-8 za potpunom retroaktivnom primjenom izazivali su troškove koji su premašivali moguće dobrobiti za korisnike financijskih izvještaja. Nadalje, iako SOO-8 nije zahtijevao retroaktivnu primjenu kada je ona bila nepraktična, nije objašnjavao na koji bi način primjenitelj MSFI-a po prvi put trebao procijeniti nepraktičnost primjene te nije specificirao postupke u slučajevima nepraktičnosti,
- SOO-8 je od primjenitelja MSFI-a po prvi put mogao zahtijevati primjenu dviju različitih verzija standarda ako je nova verzija donesena tijekom razdoblja pokrivenog prvim financijskim izvještajima pripremljenim po MRS-u, te ako nova verzija nije dopuštala retroaktivnu primjenu.
- SOO-8 nije jasno objašnjavao treba li primjenitelj MSFI-a po prvi put koristiti retrospektivne spoznaje u odlučivanju o retroaktivnim priznavanjima i procjenama.
- postojale su određene sumnje na koji se način SOO-8 odnosi na specifične prijelazne odredbe individualnih Standarda.

Osnovne značajke MSFI-a

UV2 MSFI stupa na snagu kada subjekt prihvati MSFI eksplicitnom i bezrezervnom izjavom o sukladnosti s MSFI-em.

UV3 Općenito govoreći, MSFI traži od subjekta da je u skladu sa svakim MSFI-em na dan objavljivanja svojih prvih financijskih izvještaja po MSFI-u. Točnije, MSFI zahtijeva da subjekt napravi sljedeće u početnoj MSFI bilanci koja je početni korak u primjeni MSFI-a u računovodstvu:

- prizna svu imovinu i obveze čije priznanje je obvezno po MSFI-ma;

- ne prizna imovinu i obveze čije priznanje MSFI ne dozvoljava;
- reklasificira stavke koje su bile priznate po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao jedan tip imovine, obveze ili dijela glavnice, a po MSFI-u su klasificirane kao drugi tip imovine, obveze ili dijela glavnice; i
- primijeni MSFI u mjerjenju cjelokupne priznate imovine i obveze.

UV4 MSFI daje ograničeno izuzeće od ovih zahtjeva u specificiranim dijelovima gdje bi trošak usklađenja vjerojatno premašivao dobrobiti korisnika financijskih izvještaja. MSFI također ne dopušta retroaktivnu primjenu MSFI-a u dijelovima gdje bi takva primjena zahtijevala procjene menadžmenta o prethodnim događajima nakon što su rezultati istih već poznati.

UV5 MSFI traži objavljivanja koja objašnjavaju kako prijelaz s prethodnih općeprihvaćenih računovodstvenih načela na MSFI utječe na financijsku poziciju subjekta, njegov financijski učinak i novčane tokove.

UV6 Subjekt mora primijeniti MSFI ako se prvi financijski izvještaji po MSFI-ju odnose na razdoblje koje je počelo na dan ili poslije 1. siječnja 2004. godine. Primjena na ranija razdoblja se preporučuje.

Promjene u odnosu na prethodne zahtjeve

UV7 Kao i SOO-8, MSFI zahtijeva retroaktivnu primjenu za većinu područja. Za razliku od SOO-8, MSFI:

- uključuje ciljane izuzeća kako bi se izbjegli troškovi koji bi premašivali dobrobiti za korisnike financijskih izvještaja, i nekoliko drugih izuzeća iz praktičnih razloga,.
- objašnjava da subjekt treba primijeniti najnoviju verziju MSFI-a,
- objašnjava odnos inicijalnih procjena po MSFI-u s procjenama za isto razdoblje po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (GAAP),
- specificira da se prijelazne odredbe drugih MSFI-a ne odnose na primjenitelje MSFI-a po prvi put,
- naglašava objavljivanja vezana uz prijelaz na MSFI.

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 1**Prva primjena Međunarodnih standarda
financijskog izvještavanja**

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-a je da se osigura da prvi financijski izvještaji subjekta pripremljeni po MSFI-u i pripadajući izvještaji za razdoblja tijekom godine koja su pokrivena ovim financijskim izvještajima, sadrže kvalitetne informacije:

- koje su transparentne za korisnike i usporedive za sva razdoblja koja pokrivaju;
- koje osiguravaju odgovarajuću osnovu za računovodstveno iskazivanje po Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI); i

- (c) koje se mogu dobiti po trošku koji ne premašuje dobrobiti korisnika.

DJELOKRUG

2. Subjekt treba primijeniti ovaj MSFI u:
 - (a) svojim prvim financijskim izvještajima pripremljenima po MSFI-u; i
 - (b) svakom izvještaju za razdoblja tijekom godine (ukoliko ih priprema) koje priprema po MRS-u 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine* ako je razdoblje obuhvaćeno prvim financijskim izvještajima pripremljenima po MSFI-u.
3. Prvi financijski izvještaji subjekta pripremljeni po MSFI-u su prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt usvaja MSFI, i to eksplicitnom i bezrezervnom izjavom o sukladnosti s MSFI-ima sadržanom u izvještaju. Financijski izvještaji po MSFI-ima predstavljaju prve financijske izvještaje subjekta ako je subjekt primjerice:
 - (a) prezentirao svoje najnovije financijske izvještaje:
 - (i) po lokalnim zahtjevima koji ne prate MSFI u svim aspektima;
 - (ii) po MSFI-u u svim aspektima, osim što financijski izvještaji nisu sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-ima;
 - (iii) s eksplicitnom izjavom o suglasnosti s nekim, ali ne svim, MSFI-jima;
 - (iv) po nacionalnim zahtjevima koji nisu usklađeni s MSFI-ima, koristeći neke MSFI-e u područjima za koja ne postoje lokalni zahtjevi; ili
 - (v) po nacionalnim zahtjevima, s usklađenjima nekih iznosa na iznose utvrđene po MSFI-jima;
 - (b) pripremio financijske izvještaje po MSFI-u isključivo za internu uporabu, i nije ih prikazao vlasnicima ili drugim vanjskim korisnicima;
 - (c) pripremio financijske izvještaje po MSFI-u i za potrebe konsolidacije, a da nije pripremio kompletne financijske izvještaje kako nalaže MRS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*; ili
 - (d) nije prezentirao financijske izvještaje za prethodna razdoblja.
4. Ovaj MSFI primjenjuje se kad subjekt prvi put prihvati MSFI-e. Ne primjenjuje se kada (je) subjekt primjerice:
 - (a) prestane prezentirati financijske izvještaje po lokalnim zahtjevima, a prethodno ih je prezentirao uz dodatne financijske izvještaje koji su sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-ima;
 - (b) prezentirao financijske izvještaje u prethodnoj godini po lokalnim zahtjevima, a izvještaji su sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-ima; ili
 - (c) prezentirao financijske izvještaje u prethodnoj godini koji su sadržavali eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o suglasnosti s MSFI-ima, 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 primjenjuje MSFI-e. Na takve promjene primjenjuju se:

- (a) pravila o promjenama u računovodstvenim politikama u MRS-u 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* te
- (b) određena prijelazna pravila drugih MSFI-a.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Početna MSFI bilanca

6. Subjekt će pripremiti početnu MSFI bilancu na dan prijelaza na MSFI-e. To je prvi korak u računovodstvenom iskazivanju prema MSFI-u. Subjekt ne treba prikazati početnu MSFI bilancu u svojim prvim financijskim izvještajima pripremljenima u skladu s MSFI.

Računovodstvene politike

7. **Subjekt će koristiti iste računovodstvene politike u svojoj početnoj MSFI bilanci i kroz sva razdoblja prezentirana u svojim prvim financijskim izvještajima pripremljenima u skladu s MSFI. Primijenjene računovodstvene politike bit će sukladne sa svakim MSFI-em koji je na snazi na dan izvještavanja kao što je specificirano u točkama 13. – 34.**
8. Subjekt neće primjenjivati različite verzije MSFI-a koje su prethodno bile na snazi. Subjekt može primijeniti novi MSFI koji još nije stupio na snagu, ako novi MSFI dopušta raniju primjenu.

Primjer: Dosljedna primjena najnovije verzije MSFI-a

POZADINA

Izvještajni datum prvih financijskih izvještaja prema MSFI-ju subjekta A je 31. prosinca 2005. godine. Subjekt A odluči u izvještajima prikazati usporedne podatke za samo jednu godinu (vidi točku 36.). Dakle, njihov datum prijelaza na MSFI je početak poslovanja na dan 1. siječnja 2004. godine (ili zatvaranje poslovanja na dan 31. prosinca 2003. 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 2004. godine.

PRIMJENA ZAHTJEVA

Subjekt A mora primijeniti MSFI-e na snazi za razdoblja koja završavaju 31. prosinca 2005. godine u:

- (a) pripremi početne MSFI bilance na dan 1. siječnja 2004. godine, i
- (b) pripremi i prezentiranju bilance na dan 31. prosinca 2005. godine (s usporednim podacima za 2004. godinu), računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjenama glavnice, izvještaja o novčanom tijeku za godinu koja završava 31. prosinca 2005. godine (uključujući usporedne podatke za 2004. godinu) te za objave (uključujući usporedne podatke za 2004. godinu).

Ako novi MSFI još nije obvezan, ali dopušta raniju primjenu, subjekt A može, ali ne mora, primijeniti taj MSFI u svojim prvim financijskim izvještajima prema MSFI-u.

9. Prijelazne odredbe drugih MSFI-a primjenjuju se na promjene u računovodstvenim politikama kada subjekt već koristi MSFI-e; ali se ne odnosi na subjekte koji se nalaze u fazi prijelaza na prvu primjenu MSFI-a, osim u slučajevima opisanima u točkama 25D, 34A. i 34B.
10. Osim za opisanu u točkama 13. – 34, subjekt treba u svojoj početnoj MSFI bilanci:

- (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 tip imovine ili obveza po prethodno općeprihvaćenim računovodstvenim standardima, ali su drugi tip imovine ili obveza po MSFI-ma, i
 - (d) primijeniti MSFI-e u procjenama cjelokupne imovine i obveza.
11. Računovodstvene politike koje subjekt koristi u svojoj početnoj MSFI bilanci 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-e. Stoga, subjekt treba priznati takva usklađenja direktno u zadržanoj dobiti (ili ukoliko je prikladnije u drugoj kategoriji kapitala) na datum prijelaza na MSFI-e.
12. Ovaj MSFI uspostavlja dvije kategorije izuzeća od principa da početna bilanca mora biti u skladu sa svakim MSFI-em:
- (a) točke 13. – 25D. osiguravaju izuzeće od nekih zahtjeva drugih MSFI-a,
 - (b) točke 26. – 34B. ne dopuštaju retroaktivnu primjenu nekih aspekata drugih MSFI-a.

Izuzeća od drugih MSFI-a

13. Subjekt može odabrati korištenje jednog ili više dolje navedenih izuzeća:
- (a) poslovne kombinacije (točka 15.);
 - (b) fer vrijednost ili revalorizacija kao surogatni trošak (točke 16. – 19.);
 - (c) primanja zaposlenih (točka 20.);
 - (d) kumulativne razlike preračunavanja (točke 21. i 22.);
 - (e) složeni financijski instrumenti (točka 23.);
 - (f) imovina i obveze podružnica, pridruženih društava i zajedničkih pothvata (točke 24. i 25.);
 - (g) predodređivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata (točka 25A.);
 - (h) transakcije plaćanja temeljene na dionici (točke 25B. i 25C.) te
 - (i) ugovori o osiguranjima (točka 25D.).
- Subjekt ne smije po analogiji primjenjivati ova izuzeća na druge stavke.
14. Neka navedena izuzeća odnose se na fer vrijednost. MSFI 3 *Poslovne kombinacije* objašnjava kako procijeniti fer vrijednost poznate imovine i obveza nabavljenih poslovnim kombinacijom. Subjekt treba primijeniti takva objašnjenja u procjeni fer vrijednosti po MSFI-u, ukoliko drugi MSFI ne sadrži točnije smjernice o procjeni fer vrijednosti za tu imovinu ili obvezu. Ta fer vrijednost treba odražavati uvjete na datum za koji je određena.

Poslovno spajanje

15. Subjekt treba primijeniti zahtjeve u Dodatku B za poslovne kombinacije koje je subjekt priznao prije datuma prijelaza na MSFI-je.

Fer vrijednost ili revalorizacija kao surogatni trošak

16. Subjekt može odlučiti da procijeni određene nekretnine, postrojenja i opremu na datum prijelaza na MSFI-e po fer vrijednosti i koristi tu vrijednost kao surogatni trošak na taj datum.
17. Kod prve primjene MSFI-a, subjekt može odabrati korištenje prethodnih općeprihvaćenih računovodstvenih načela za revalorizaciju određenih nekretnina, postrojenja i opreme na ili prije, datuma prijelaza na MSFI-e kao surogatni trošak na dan revalorizacije, ukoliko je revalorizirana vrijednost na dan revalorizacije usporediva s:
- (a) fer vrijednošću; ili
 - (b) troškom ili amortiziranim troškom po MSFI-ma, prilagođenom na način kako bi odražavao, na primjer, 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. Primjenitelj MSFI-a po prvi put mogao je odrediti surogatni trošak za neku ili svu imovinu i obveze po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim normama 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 osnovi određenog događaja može po MSFI-ma koristiti kao surogatni trošak na dan mjerenja.

Primanja zaposlenih

20. Po MRS-u 19, *Primanja zaposlenih*, subjekt se može odlučiti na korištenje pristupa »koridora« kojim se ne priznaju neki aktuarski dobitci 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, primjenitelj MSFI-a po prvi put može 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.

Kumulativne razlike preračunavanja stranih valuta

21. MRS 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta* od subjekta traže da:
- (a) klasificira neke tečajne razlike kao poseban dio kapitala te
 - (b) po otuđivanju poslovanja u inozemstvu prenese kumulativne razlike preračunavanja za to poslovanje (uključujući potencijalne dobitke i gubitke na povezane zaštite) u račun dobiti i gubitka kao dobit ili gubitak kod otuđivanja.
22. Međutim, primjenitelj MSFI-a po prvi put se ne treba držati ovog pravila za tečajne razlike koje su postojale na dan prijelaza na MSFI. Ukoliko subjekt odluči koristiti ovo izuzeće:
- (a) iznos kumulativnih razlika preračunavanja 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: Objavljivanje i prezentiranje* zahtijeva od subjekta da podijeli složene financijske instrumente kod početka na zasebne komponente obveza i glavnice. 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 prvotnu komponentu kapitala. Međutim, primjenitelj MSFI-a po prvi put ne mora raditi podjelu ukoliko je obveza podmirena prije prijelaza na MSFI-e.

Imovina i obveze podružnica, pridruženih društava i zajedničkih pothvata

24. Ako podružnica počinje primjenjivati MSFI-e nakon matice, treba, u svojim financijskim izvještajima procijeniti svoju imovinu i obveze po:
- (a) knjigovodstvenim iznosima koji bi bili uključeni u konsolidirane financijske izvještaje matice, na osnovu matičnog datuma prijelaza na MSFI-e, ukoliko nisu učinjena usklađenja za potrebe konsolidacije i za efekte poslovnih kombinacija u kojima je matica stekla podružnicu, ili
- (b) knjigovodstvenim iznosima koje traže ostali dijelovi ovog MSFI-a, na temelju dana prijelaza podružnice na MSFI-e. Ovi knjigovodstveni iznosi mogu biti različiti od iznosa navedenih pod (a):
- (i) ako izuzeća od ovog MSFI-a za rezultat imaju mjerenja koja ovisе o datumu prijelaza na MSFI-e
- (ii) ako se računovodstvene politike podružnice razlikuju od politika primijenjenih u konsolidiranim financijskim izvještajima. Na primjer, podružnica može koristiti računovodstvenu politiku modela troška u MRS-u 16, *Nekretnine, postrojenja i oprema*, dok grupa može koristiti model revalorizacije.

Sličan pristup moguć je kod pridruženih društava ili zajedničkih pothvata koji po prvi put postaju korisnici MSFI-a nakon što je subjekt koji ima značajan utjecaj ili zajednički kontrolira poslovanje već primijenio MSFI-e.

25. Ipak, ukoliko subjekt postaje korisnik MSFI-a nakon njegove podružnice (ili pridruženog društva ili zajedničkog pothvata) već primijenio MSFI-e, taj subjekt mora, u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, procijeniti imovinu i obveze te podružnice (ili pridruženog društva ili zajedničkog pothvata) po istim knjigovodstvenim vrijednostima sadržanima u financijskim izvještajima podružnice (ili pridruženog društva ili zajedničkog pothvata), nakon usklađenja za potrebe konsolidacije i računovodstvenog iskazivanja kapitala te nakon usklađenja za efekte poslovne kombinacije u kojoj je društvo steklo podružnicu. Slično tome, ako matica počne prije primjenjivati MSFI-e po prvi put za svoje zasebne financijske izvještaje ili nakon primjene u konsolidiranim financijskim izvještajima, treba procijeniti svoju imovinu i obveze po istim vrijednostima u oba financijska izvještaja, osim za konsolidacijska usklađenja.

Predodređivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata

- 25A. MRS 39, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* (revidiran u 2003. godini) u prvotnom priznavanju dopušta predodređivanje financijskih instrumenata kao financijsku imovinu ili obveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kroz imovinu raspoloživu za prodaju. Usprkos ovom zahtjevu, poslovnom subjektu je dopušteno da ovakvo predodređivanje izvrši na datum prijelaza na MSFI-e.

Transakcije plaćanja temeljene na dionici

- 25B. Subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-e potiče se, ali nije obavezan, na primjenu MSFI 2 – *Plaćanja temeljena na dionici na glavničke instrumente* koji su odobreni prije ili na dan 7. studenoga 2002. godine. Također, subjekt se potiče na primjenu MSFI-a 2 na glavničke instrumente odobrene nakon 7. studenoga 2002. godine za koje su prava stečena: (a) na datum prijelaza na MSFI-e, i (b) prije 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 prikazao fer vrijednost takvih instrumenata, na datum procjene, kao što je navedeno u MSFI 2. Za sve dodijeljene financijske instrumente za koje nije primijenjen MSFI 2 (npr. glavnički instrumenti odobreni prije ili na 7. studenoga 2002. godine), subjekt 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 obavezan primijeniti točke 26.-29. MSFI-a 2 ako je modifikacija napravljena: (a) prije datuma primjene MSFI-a i (b) 1. siječnja 2005., ovisno o tome koji je kasniji.
- 25C. Primjenitelja MSFI-a po prvi put potiče se, ali nije obavezan primijeniti MSFI 2 na obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama koje su podmirene prije datuma primjene MSFI-a. Primjenitelja MSFI-a po prvi put potiče se, ali nije obavezan 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, primjenitelj MSFI-a po prvi put nije obavezan 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-e 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 primjenitelja MSFI-a po prvi put.

Izuzeća od retroaktivne primjene drugih MSFI-a

26. Ovaj MSFI ne dopušta retroaktivnu primjenu nekih aspekata drugih MSFI-a koji se odnose na:
- (a) nepriznavanje financijske imovine i obveza (točka 27.);
- (b) računovodstvo zaštite (točke 28. – 30.);
- (c) procjene (točke 31. – 34.); i
- (d) imovinu klasificiranu kao imovina koja se drži radi prodaje i prekinuta poslovanja.

Neprižnavanje financijske imovine i financijskih obveza

27. Osim onog što dozvoljava točka 27A, subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-e mora primijeniti pravila prestanka priznavanja iz MRS-a 39 za transakcije nakon 1. siječnja 2004. godine. Drugim riječima, ukoliko subjekt koji po prvi put primjenjuje MSFI-e prestane priznavati nederivatnu financijsku imovinu ili nederivatne financijske obveze po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kao rezultat transakcije koja se dogodila prije 1. siječnja 2004. godine, neće priznati takvu imovinu ili obveze po MSFI-u (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 obveze čiji je prestanak priznavanja rezultat transakcija u prošlosti koje su bile dostupne kod prvotnog računovodstvenog iskazivanja tih transakcija.

Računovodstvo zaštite

28. Kao što je propisano MRS-om 39, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* na dan prijelaza na MSFI-e, subjekt treba:
- (a) svesti sve derivate na fer vrijednost; i
 - (b) eliminirati sve odgođene troškove i prihode koji proizlaze iz derivata prikazanih po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao da se radi o imovini ili obvezama.
29. Subjekt u svojoj početnoj MSFI bilanci ne smije prikazati odnos zaštite koji ne spada pod računovodstvo zaštite po MRS-u 39 (na primjer, mnogi odnosi zaštite gdje je instrument zaštite gotovinski instrument ili pisana opcija; gdje zaštićene stavke nisu neto stavke; ili gdje zaštita pokriva kamatni rizik za ulaganje koje se drži do dospeljeća). Međutim, ukoliko je subjekt predodredio neto poziciju kao zaštićenu stavku po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, može predodrediti jednu individualnu stavku u toj neto poziciji kao zaštićenu stavku po MSFI-u, ukoliko to učini prije ili na datum prijelaza na MSFI-e.
30. Ukoliko prije datuma prijelaza na MSFI subjekt predodredi transakciju kao zaštitu, a ta transakcija ne zadovoljava uvjete 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-e ne mogu se retroaktivno predodrediti kao zaštite.

Procjene

31. **Procjene koje subjekt radi po MSFI-u 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-e. Po točki 31, tretman takvih informacija treba biti istovjetan tretmanu neusklađenih događaja nakon datuma bilance po MRS-u 10 *Događaji nakon datuma bilance*. Na primjer, pretpostavimo da je datum prijelaza su-

bjekta 1. siječnja 2004. Informacija primljena 15. srpnja 2004. traži reviziju procjene napravljene po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na dan 31. prosinca 2003. Subjekt neće prikazati efekte nove informacije u svojoj početnoj bilanci (ukoliko procjene ne traže usklađenje za promjene u računovodstvenim politikama ili postoji objektivni dokaz da je u procjeni napravljena greška). Umjesto toga, subjekt treba odražavati nove podatke u svom računu dobiti i gubitka (ili, ukoliko je prikladnije, u izvještaju o promjenama glavnice) za godinu koja je završila 31. prosinca 2004.

33. Prema MSFI moglo bi biti potrebno da subjekt mora napraviti procjene koje nisu bile tražene po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na datum prijelaza na MSFI-e. Da bi bio usklađen s MRS-om 10, subjekt treba procjene po MSFI-u napraviti tako da reflektiraju uvjete koji su postojali na dan prijelaza na MSFI-e. Točnije, procjene tržišnih cijena, kamatnih stopa ili tečajeva stranih valuta na datum prijelaza na MSFI-e moraju odražavati tržišne uvjete na taj datum.
34. Točke 31. – 33. primjenjuju se na početnu MSFI bilancu. 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 koja se drži radi prodaje i prestanak poslovanja

- 34A. Prema zahtjevima MSFI-a 5, on se treba primijeniti na dugoročnu imovinu (ili grupe za otuđivanje) koja zadovoljava kriterije da se klasificira kao imovina koja se drži za prodaju i poslovanja koja zadovoljavaju kriterije da se klasificiraju kao prekinuta nakon datuma primjene MSFI-a. MSFI 5 dopušta subjektu da primijeni zahtjeve MSFI-a na svu dugoročnu imovinu (ili grupe za otuđivanje) koja zadovoljava kriterije da se klasificira kao imovina koja se drži za prodaju i poslovanja koja zadovoljavaju kriterije da se klasificiraju kao prekinuta nakon bilo kojeg datuma prije datuma primjene MSFI-a, pod uvjetom da kada su procjene i ostale informacije potrebne za primjenu MSFI-a 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-a 5. Subjekti koji su na MSFI prešli na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine retroaktivno primjenjuju odredbe MSFI-a 5.

PRESENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE

35. Ovaj MSFI ne daje izuzeća od zahtjeva prezentiranja i objavljivanja drugih MSFI-a.

Usporedne informacije

36. Da bi bili u skladu s MRS-om 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, prvi financijski izvještaji po MSFI-u trebaju uključivati barem jednu godinu usporednih podataka po MSFI-u.

Izuzeće od zahtjeva za prepravljanjem usporednih podataka za MRS 39 i MSFI 4

- 36A. U svojim prvim financijskim izvještajima po MSFI subjekt koji usvoji MSFI-e prije 1. siječnja 2006. godine treba prikazati barem jednu godinu usporednih podataka, ali ti usporedni podaci ne moraju biti u skladu s MRS-om 32, MRS-om 49 i MSFI 4.

Subjekti koji odluče prezentirati usporedne podatke koji nisu u skladu s MRS-om 32, MRS-om 49 i MSFI 4 u prvoj godini prijelaza trebaju:

- (a) primjenjivati prethodna općeprihvaćena računovodstvena načela u usporednim podacima financijskih izvještaja unutar djelokruga MRS-a 32 i MRS-a 39 te na ugovore o osiguranju u skladu s MSFI-em 4;
- (b) prikazati ove činjenice skupa s osnovama za pripremu podataka, te
- (c) prikazati prirodu glavnih usklađenja koja bi dovela do usklađenja podataka s MRS-ovima 32, 39 i MSFI-em 4, bez obvezne kvantifikacije. Ipak, subjekt treba tretirati sva usklađenja bilance na izvještajne datume usporednih razdoblja (tj. bilanca koja uključuje usporedne podatke po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima) i bilance pripremljene na početku prvog izvještajnog razdoblja po MSFI (tj. prvo razdoblje koje uključuje podatke koji su usklađeni s MRS 32, 39 i MSFI 4) koje proizlaze iz promjena u računovodstvenim politikama i daju objave koje su obvezne po točkama 28(a)-(e) i (f)(i) MRS-a 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške*. Točka 28(f)(i) primjenjuje se isključivo na iznose prezentirane u bilanci na izvještajne datume usporednih razdoblja.

U slučaju subjekta koji odluči prikazati usporedne podatke koji nisu u skladu s MRS-om 32, MRS-om 39 i MSFI 4, referenca na »datum prijelaza na MSFI-e« označava, isključivo glede tih Standarda, početak prvoga izvještajnog razdoblja prema MSFI.

Povijesni sažeci

37. Neki subjekti prezentiraju povijesne sažetke odabranih podataka prije prvog razdoblja koje je prezentirano s usporednim podacima po MSFI-u. 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 čega bi podaci bili u skladu s MSFI-ma. Subjekt ne treba kvantificirati ta usklađenja.

Objašnjenje prijelaza na MSFI-e

38. **Subjekt treba objasniti kako je prijelaz na MSFI-e utjecao na prikazani financijski položaj financijske rezultate i novčane tokove.**

Usklađenja

39. Radi usklađenja s točkom 38, prvi financijski izvještaji subjekta prema MSFI trebaju uključivati:
 - (a) usklađenja glavnice po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima s glavnicom po MSFI-u za oba sljedeća datuma:
 - (i) datum prijelaza na MSFI-e; i
 - (ii) kraj zadnjeg razdoblja prezentiranog u najnovijim godišnjim financijskim izvještajima subjekta pripremljenima po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima;
 - (b) usklađenje dobiti i gubitka prikazanog po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za zadnje razdoblje u najnovijim godišnjim financijskim izvještajima subjekta s računom dobiti i gubitka po MSFI-u za isto razdoblje; i
 - (c) ukoliko je subjekt priznao ili ukinuo neke gubitke od umanjenja vrijednosti po prvi put u pripremi početne MSFI bilance, subjekt treba napraviti objave koje bi tražio MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine* da je subjekt priznao ili ukinuo iste gubitke od umanjenja u razdoblju koje je počelo prijelazom na MSFI-e.

40. Usklađenja koja traže točke 39(a) i (b) daju dostatne detalje da omoguće korisnicima razumijevanje materijalno značajnih usklađenja bilance i računa dobiti i gubitka. Ukoliko je subjekt prikazao svoje novčane tokove po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, također treba objasniti materijalna usklađenja novčanih tokova.
41. Ukoliko subjekt postane svjestan pogreški napravljenih prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, usklađenja koja zahtijevaju točke 39(a) i (b) trebaju razlučivati 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-e. Dakle, zahtjevi MRS-a 8 za objave promjena u računovodstvenim politikama ne odnose se na prve financijske izvještaje subjekta prema MSFI.
43. Ako subjekt nije prezentirao financijske izvještaje za protekla razdoblja, prvi financijski izvještaji prema MSFI objavit će taj podatak.

Predodređivanje financijske imovine ili financijskih obveza

- 43A. Subjektu je dozvoljeno predodređivanje 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 predodređene u te kategorije te klasifikaciju i računovodstvenu vrijednost koju su imale po prethodnim financijskim izvještajima.

Upotreba fer vrijednosti kao surogatnog troška

44. Ukoliko subjekt koristi fer vrijednost u svojoj početnoj MSFI bilanci kao surogatni trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine (vidi točke 16. i 18.), prva bilanca subjekta treba objaviti sljedeće, za svaku stavku početne MSFI bilance:
 - (a) ukupan iznos fer vrijednosti; i
 - (b) ukupna usklađenja knjigovodstvenih vrijednosti prikazanih po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim 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) glavnice po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na završetku usporednog razdoblja tijekom godine s glavnicom po MSFI-u na taj datum, i

(ii) računa dobiti i gubitka po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za usporedno razdoblje tijekom godine s računom dobiti i gubitka po MSFI-u za to razdoblje;

(b) Kao dodatak usklađenjima navedenima u (a), prvi financijski izvještaji subjekta za razdoblje tijekom financijske 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 većini novijih godišnjih financijskih izvještaja. Ipak, MRS 34 također traži od subjekta da objavi »bilo koji događaj ili transakciju koji su materijalno značajni za razumijevanje tekućeg razdoblja tijekom godine«. Dakle, ukoliko primjenitelj MSFI-a po prvi put nije u svojim najnovijim godišnjim financijskim izvještajima po općeprihvaćenim računovodstvenim načelima objavio podatke materijalno 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, a i 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 SOO-8 Prva primjena MRS-a kao osnove za računovodstveno iskazivanje, tu činjenicu treba objaviti.

Dodatak A

Definicije pojmova

Ovaj dodatak čini sastavni dio MSFI-a.

Datum prijelaza na MSFI-e 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. Nakanadna 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 kojim bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti, između informiranih i spremnih strana u transakciji pred pogodbom.

Prvi financijski izvještaji prema MSFI

Prvi godišnji financijski izvještaji u kojima poslovni subjekt primjenjuje Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI) uz eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s MSFI-ima.

Prvo MSFI izvještajno razdoblje

Izvještajno razdoblje koje završava na datum izvještavanja prvog financijskog izvještaja nekog subjekta po MSFI.

Primjenitelj MSFI-a po prvi put

Svaki subjekt koji prezentira svoje prve financijske izvještaje po MSFI.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)

Standardi i SOO-i koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Oni obuhvaćaju:

(a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja;

(b) Međunarodne računovodstvene standarde; i

(c) SOO-e definirane od strane Odbora za tumačenja međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFRIC) ili bivši Stalni odbor za tumačenja (SOO).

Početna MSFI bilanca

Bilanca subjekta (objavljena ili neobjavljena) na datum prijelaza na MSFI-e.

Prethodna općeprihvaćena računovodstvena načela

Osnovica računovodstva koju je primjenitelj MSFI-a po prvi put primjenjivao neposredno prije prihvatanja MSFI-a.

Datum izvještavanja

Kraj posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima ili financijskim izvješćem za razdoblja tijekom godine.

Dodatak B

Poslovno spajanje

Ovaj dodatak čini sastavni dio MSFI-a.

B1 Primjenitelj MSFI-a po prvi put može odlučiti da ne primijeni MSFI 3 Poslovno spajanje retroaktivno za prethodne poslovne kombinacije (poslovne kombinacije koje su se dogodile prije datuma prijelaza na MSFI-e.) Ipak, ukoliko subjekt odluči prepraviti bilo koju poslovnu kombinaciju da bi se uskladio s MSFI-em 3, treba prepraviti sve kasnije poslovne kombinacije i biti u skladu s MRS-om 38 Nematerijalna imovina (revidirana verzija iz 2004.) od istog datuma. Na primjer, ako subjekt odluči prepraviti poslovnu kombinaciju koja se dogodila na 30. lipnja 2002. godine, treba prepraviti sve poslovne kombinacije koje su se dogodile 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 kombinacija koje su se dogodile prije datuma prijelaza na MSFI-e. Ukoliko subjekt ne primjenjuje MRS 21 retroaktivno na ranije navedene prilagodbe fer vrijednosti i goodwilla, treba tretirati iste kao imovinu i obveze tvrtke, ne kao imovinu i obveze stjecatelja. Dakle, te prilagodbe goodwilla i fer vrijednosti su već prikazane u funkcionalnoj valuti tvrtke ili se radi

o ne-monetarnim stavkama stranih valuta, koje su prikazane koristeći tečaj po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

B1B Subjekt može primijeniti MRS 21 retroaktivno na usklađena fer vrijednosti i goodwilla koji proizlaze iz jedne od sljedećih situacija:

- (a) sve poslovne transakcije koje su se dogodile prije prijelaza na MSFI-e, ili
- (b) sve poslovne kombinacije koje subjekt odluči prepraviti kako bi bile u skladu s MRS-om 3, kao što dopušta navedena točka Os1.

B2 Ukoliko primjenitelj MSFI-a po prvi put odluči ne primijeniti MRS 22 retroaktivno za prošle poslovne transakcije, ova odluka za posljednicu ima sljedeće:

(a) Primjenitelj MSFI-a po prvi put 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) Primjenitelj MSFI-a po prvi put treba priznati svu svoju imovinu i obveze na dan prijelaza na MSFI koji su nabavljeni u prošlim poslovnim transakcijama, osim;

(i) određenih stavki financijske imovine i financijskih obveza koje je prestao priznavati po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (vidi točku 27.); i

(ii) imovine, uključujući goodwill, i obveza koje nisu bile priznate u stjecateljevoj konsolidiranoj bilanci po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i ne bi bile priznate po MSFI-u u zasebnoj bilanci stečenika (vidi točke Os2(f)-Os2(i)).

Primjenitelj MSFI-a po prvi put treba priznati sve povezane promjene prilagodivši zadržanu dobit (ili, ukoliko je prikladnije, neku drugu kategoriju glavnice), osim ukoliko je promjena rezultat priznavanja nematerijalne imovine koja se nalazi unutar goodwilla (vidi točke Os2(g)(i)).

(c) Primjenitelj MSFI-a po prvi put treba izostaviti iz početne MSFI bilance sve stavke priznate po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima koje se priznaju kao imovina ili obveza po MSFI-u. Primjenitelj MSFI-a po prvi put treba tretirati povezane promjene kako slijedi:

(i) ukoliko je primjenitelj MSFI-a po prvi put klasificirao prošlu poslovnu kombinaciju kao nabavu i priznao nematerijalnu imovinu kao stavku koju ne priznaje u imovinu po MRS-u 38, *Nematerijalna imovina*. Treba preklasificirati tu stavku (i, ukoliko postoji, pripadajući odgođeni porez i manjinske udjele) kao dio goodwilla (osim ukoliko je odbio goodwill direktno od glavnice po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, vidi točke Os2(g)(i) i Os2(i)),

(ii) primjenitelj MSFI-a po prvi put treba priznati sve ostale povezane promjene u zadržanoj dobiti.*

(d) MSFI zahtijevaju naknadna mjerenja neke imovine i obveza jer nisu prikazana po prvotnom trošku, kao što je fer vrijednost. Primjenitelj MSFI-a po prvi put u svojoj početnoj MSFI bilanci treba mjeriti takvu imovinu i obveze na tom temelju, iako su stečene u prošlim poslovnim kombinacijama. Treba priznati sve povezane promjene u

knjigovodstvenim vrijednostima prepravljajući zadržanu dobit (ili, ako je prikladnije, neku drugu kategoriju glavnice), prije nego goodwill.

(e) Odmah nakon poslovne kombinacije, knjigovodstvena vrijednost po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za imovinu stečenu i obveze pretpostavljene u toj poslovnoj kombinaciji treba biti njihova surogatna vrijednost po MSFI-u na taj datum. Ukoliko MSFI-i zahtijevaju mjerenje te imovine i obveza na osnovi troška, surogatni trošak će biti osnova za amortizaciju troška od datuma poslovne kombinacije.

(f) Ukoliko nabavljena imovina, ili preuzeta obveza u prošloj poslovnoj kombinaciji nije bila priznata po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, njen surogatni trošak u početnoj MSFI bilanci nije jednak nuli. Umjesto toga, stečenik treba prihvatiti i mjeriti je u svojoj konsolidiranoj bilanci kako bi MSFI to zahtijevali od stečenika. Na primjer: ukoliko stečenik nije, po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kapitalizirao financijske najmove nabavljene u prošloj poslovnoj kombinaciji, treba iste kapitalizirati u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, kako MRS 17, *Najmovi* nalaže od stečenika u njegovim financijskim izvještajima prema MSFI. Suprotno tome, ukoliko je imovina ili obveza bila uključena u goodwill po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, a bila bi priznata zasebno po MSFI-u 3, ta imovina ili obveza ostaje u goodwillu ukoliko MSFI-i ne zahtijevaju njeno priznavanje u financijskim izvještajima stečenika.

(g) Knjigovodstvena vrijednost goodwilla u početnoj MSFI bilanci treba biti istovjetna knjigovodstvenoj vrijednosti po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na dan prijelaza na MSFI-e, nakon sljedeća tri provedena usklađenja:

(i) Ako to zahtijeva točka Os2(c)(i) iznad, primjenitelj MSFI-a po prvi put treba povećati knjigovodstvenu vrijednost goodwilla kada reklasificira stavku koju je priznao po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Slično tome, ukoliko točka Os2(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 (ili, ukoliko je prikladnije, uskladiti odgođeni porez i manjinske udjele);

(ii) Nepredviđeni događaj koji utječe na iznos moguće nabave u prošloj poslovnoj transakciji riješen je prije datuma prijelaza na MSFI-e. Ukoliko je moguće napraviti pouzdanu procjenu usklađenja i ako je plaćanje izvjesno, primjenitelj MSFI-a po prvi put treba uskladiti vrijednost goodwilla za taj iznos. Slično tome, primjenitelj MSFI-a po prvi put treba uskladiti knjigovodstvenu vrijednost goodwilla ukoliko se prethodno prihvaćena nepredviđena usklađenja više ne mogu pouzdanom mjeriti ili ako plaćanje više nije vjerojatno.

(iii) Bez obzira na činjenicu postoje li naznake da bi goodwill mogao biti umanjen, primjenitelj MSFI-a po prvi put treba primijeniti MRS 36, *Umanjenje vrijednosti imovine* u testiranju goodwilla glede postojanja umanjenja vrijednosti na dan prijelaza na MSFI-e i u priznavanju mogućih

gubitaka od umanjenja vrijednosti (ili, ukoliko MRS 36 to zahtijeva, u revalorizaciji viška). Testiranje umanjenja vrijednosti treba se zasnivati na uvjetima na dan prijelaza na MSFI-e.

(h) Druga usklađenja ne postoje za knjigovodstvenu vrijednost goodwilla na dan prijelaza na MSFI-e. Na primjer, primjenitelj MSFI-a po prvi put ne treba prepravljati knjigovodstvenu vrijednost goodwilla da bi:

(i) isključio istraživanja i razvoj (tijekom odvijanja procesa) stečenih u toj poslovnoj kombinaciji (osim ukoliko se pripadajuća nematerijalna imovina može priznati po MRS-u 38 u bilanci stečenika);

(ii) uskladio prethodnu amortizaciju goodwilla;

(iii) da bi ukinuo usklađenja goodwilla koje MRS 22 ne dozvoljava, a napravljena su po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima zbog usklađenja imovine i obveza od dana poslovne kombinacije do dana prijelaza na MSFI-e.

(i) Ukoliko je primjenitelj MSFI-a po prvi put priznao goodwill po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao smanjenje glavnice:

(i) treba ne priznati taj goodwill u svojoj početnoj MSFI bilanci. Nadalje, ne smije prebaciti taj goodwill u račun dobiti i gubitka u slučaju prodaje podružnice ili umanjenja vrijednosti ulaganja u podružnicu.

(ii) usklađenja koja proizlaze iz naknadnog razrješenja potencijalne obveze koja utječe na naknadu nabave trebaju se priznati u zadržanoj dobiti.

(j) Po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, moguće je da primjenitelj MSFI-a po prvi put ne mora konsolidirati podružnicu nabavljenu u prošlim poslovnim kombinacijama (na primjer, ako ju matrica nije smatrala podružnicom po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili nije pripremala konsolidirane financijske izvještaje). Primjenitelj MSFI-a po prvi put treba uskladiti knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza podružnice do iznosa koje bi MSFI zahtijevao u bilanci podružnice. 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 podružnicu u matičinim zasebnim financijskim izvještajima.

(k) Mjerenje manjinskih udjela i odgođenog poreza proizlazi iz mjerenja imovine i obveza. Dakle, navedena usklađenja priznate imovine i obveza utječu na manjinske udjele i odgođene poreze.

B3 Izuzeće za prošle poslovne kombinacije također se odnosi na prošla stjecanja ulaganja u pridružena društva i udjela u zajedničkim pothvatima. Nadalje, datum odabran za točku Os1 primjenjuje se jednako na sva navedena stjecanja.

Dodatak C

Dopune ostalim MSFI-ma

Dopune u ovom dodatku važeće su za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja su počela na dan 1. siječnja 2004. godine ili nakon toga. Ukoliko subjekt primjenjuje MSFI za neko

ranije razdoblje, ove dopune stupaju na snagu početkom tog ranijeg razdoblja.

* * * * *

Dopune sadržane u ovom dodatku u trenutku izdavanja ovog Standarda u 2003. godini izvršene su u relevantne objave u ovom izdanju.

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 2

Isplate s temelja dionica

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV8
Razlozi za izdavanje MSFI-a	UV1-UV2
Osnovna obilježja MSFI-a	UV3-UV8
Međunarodni standard financijskog izvještavanja 2	
Isplate s temelja dionica	
SVRHA	1
DJELOKRUG	2 – 6
PRIZNAVANJE	7 – 9
TRANSAKCIJE S TEMELJA DIONICA PODMIRENE GLAVNIČKIM INSTRUMENTIMA	10 – 29
Pregled	10 – 13
Transakcije u kojima se primaju usluge	14 – 15
Transakcije mjerene na temelju fer vrijednosti dodijeljenih glavničkih instrumenata	16 – 25
Utvrđivanje fer vrijednosti dodijeljenih glavničkih instrumenata	16 – 18
Postupak koji se primjenjuje na uvjete za stjecanje prava	19 – 21
Postupak koji se primjenjuje na dionice s obilježjem obnavljanja	22
Postupak nakon datuma stjecanja prava	23
Ako fer vrijednost glavničkih instrumenata nije moguće pouzdano izmjeriti	24 – 25
Izmjene uvjeta pod kojima su glavnički instrumenti dani, uključivši otkazivanje i podmirenje	26 – 29
TRANSAKCIJE ISPLATE S TEMELJA DIONICA PODMIRENE U NOVCU	30 – 33
TRANSAKCIJE ISPLATE S TEMELJA DIONICA S ALTERNATIVOM ISPLATE U NOVCU	34 – 43
Transakcije isplate s temelja dionica u kojima prema dogovorenim uvjetima druga strana može birati način podmirenja	35 – 40
Transakcije isplate s temelja dionica u kojima prema dogovorenim uvjetima subjekt može birati način podmirenja	41 – 43
OBJAVLJIVANJE	44 – 52
PRIJELAZNE ODREDBE	53 – 59
DATUM STUPANJA NA SNAGU	60
DODACI	
A. Definirani pojmovi	
B. Vodič za primjenu	
C. Izmjene i dopune drugih MSFI-a	

Međunarodni standard financijskog izvješćivanja 2 »Isplate s temelja dionica« (u daljnjem tekstu MSFI 2) iznesen je pod točkama 1. – 60., zajedno s dodacima A – C. Sve točke imaju jednaku važnost. Točke otisnute masnim slovima sadrže osnovna načela. Pojmovi definirani u Dodatku A su otisnuti kurzivom kad se prvi put spominju u standardu. Definicije drugih pojmova navedene su u pojmovniku Međunarodnih računovodstvenih standarda. MSFI 2 valja čitati u kontekstu ciljeva i Osnova za zaključke, Uvoda uz Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. MRS 8 »Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške« čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu izričitih uputa.

UVOD

Razlozi izdavanja MSFI

UV1 Subjekti često ustupaju dionice ili opcije na dionice svojim zaposlenima ili drugim stranama. Planovi za dodjelu dionica i planovi dodjele opcija na dionice uobičajen su oblik nagrađivanja zaposlenih za članove uprava, direktore i mnoge druge zaposlenike. Neki subjekti izdaju dionice ili opcije na dionice u svrhu isplate dobavljačima, odnosno pružateljima profesionalnih usluga.

UV2 Do izdavanja ovoga MSFI-a nije postojao MSFI koji bi obuhvatio priznavanje i mjerenje spomenutih transakcija, a taj nedostatak MSFI-a potaknuo je zabrinutost s obzirom na sve veću prisutnost transakcija isplate s temelja dionica u mnogim zemljama.

Osnovna obilježja MSFI

UV3 Ovaj Međunarodni standard financijskog izvješćivanja zahtijeva od subjekata da u svojim financijskim izvješćima priznaju transakcije isplate s temelja dionica, uključivši transakcije sa zaposlenicima ili drugim stranama koje se podmiruju u novcu, drugom imovinom ili glavničkim instrumentom subjekta. Nema iznimaka od Standarda, izuzev transakcija na koje se primjenjuju drugi standardi.

UV4 Standard definira načela mjerenja i specifične zahtjeve za tri vrste transakcija isplate s temelja dionica:

- transakcije isplate s temelja dionica koje se podmiruju glavničkim instrumentima u kojima subjekt prima dobra ili usluge kao naknadu za glavničke instrumente subjekta (uključivši dionice i opcije na dionice);
- transakcije isplate s temelja dionica koje se podmiruju u novcu, u kojima subjekt stječe dobra ili usluge te obveze dobavljača nastane obveza za dobra ili usluge u iznosima koji se temelje na cijeni (ili vrijednosti) dionica ili drugih glavničkih instrumenata subjekta;
- transakcije u kojima subjekt prima ili stječe dobra ili usluge i u kojima prema uvjetima aranžmana subjekt ili dobavljač dobara ili usluga ima mogućnost izbora transakciju podmiriti u novcu ili izdavanjem glavničkih instrumenata.

UV5 Kod transakcija isplate s temelja dionica koje se podmiruju iz glavnice Standard zahtijeva da subjekt dobra i usluge koje je primio, kao i odgovarajuće povećanje glavnice izravno mjeri po fer vrijednosti, osim ako fer vrijednost nije moguće pouzdano utvrditi. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano utvrditi fer vrijednost primljenih dobara i usluga, njihovu fer vrijednost te odgovarajuće povećanje glavnice subjekt treba

mjeriti neizravno na temelju fer vrijednosti danog glavničkog instrumenta. Nadalje:

- kod transakcija u kojima sudjeluju zaposleni i drugi koji pružaju slične usluge, subjekt treba mjeriti fer vrijednost danih glavničkih instrumenata jer nije tipično moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost usluga primljenih od zaposlenika. Fer vrijednost danih glavničkih instrumenata mjeri se na datum njihove dodjele;
- kod transakcija sa stranama koje nisu zaposlenici (i drugi koji pružaju slične usluge) postoji osporiva pretpostavka da je moguće pouzdano izmjeriti fer vrijednost primljenih dobara ili usluga. Fer vrijednost mjeri se na datum na koji subjekt dobiva robu, odnosno druga strana pruža usluge. U rijetkim slučajevima u kojima je pretpostavka osporena transakciju treba mjeriti po fer vrijednosti dodijeljenog glavničkog instrumenta izmjerenoj na datum na koji je subjekt primio dobra, odnosno na koji je druga strana pružila usluge;
- Kod dobara i usluga koje se mjere po fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata standard zahtijeva da se prilikom procjenjivanja fer vrijednosti dionica ili opcija na relevantan datum mjerenja (kako je prethodno definiran) kao uvjeti za stjecanje ne uzimaju u obzir drugi osim tržišnih uvjeta. Umjesto toga, uvjeti za stjecanje uzimaju se u obzir na način da se broj glavničkih instrumenata uključenih u mjerenje iznosa transakcije usklađuje tako da se u konačnici iznos priznat kao naknada u obliku primljenih dobara i usluga u zamjenu za dan glavnički instrument zasniva na broju glavničkih instrumenata po kojima se u konačnici stječu prava. Stoga se na kumulativnoj osnovi ne priznaje nikakav iznos za primljenu robu i usluge ako dan glavnički instrument ne daje prava zbog toga što nije udovoljen jedan od uvjeta za stjecanje a koji nije tržišni uvjet;
- Standard zahtijeva da se fer vrijednost danog glavničkog instrumenta temelji na tržišnim cijenama i da se uzmu u obzir uvjeti pod kojima su glavnički instrumenti dani. Ako ne postoje tržišne cijene, fer vrijednost se procjenjuje koristeći metodu kojom je moguće procijeniti cijenu glavničkih instrumenata na datum mjerenja u transakciji pred pogodbom između obaviještenih i spremnih strana;
- Standard također definira zahtjeve za slučaj izmjene uvjeta za dodjeljivanje opcije ili dionica (npr. promjene cijene opcije) ili otkaza, reotkupa ili zamjene dane opcije s dodjelom drugog glavničkog instrumenta. Primjerice, neovisno o izmjeni, otkazu ili podmiranju glavničkih instrumenata koji su dodijeljeni zaposlenicima, Standard općenito zahtijeva od subjekta da prizna barem primljene usluge mjerene po fer vrijednosti na datum dodjele glavničkog instrumenta.

UV6 Za transakcije isplate s temelja dionica podmirene u novcu Standard zahtijeva od subjekta da stečena dobra i usluge te nastale obveze mjeri po fer vrijednosti obveze. Sve do podmirjenja obveze, subjekt treba ponovno mjeriti fer vrijednost obveze na svaki izvještajni datum te na datum podmirjenja, pri čemu sve promjene u vrijednosti treba priznati u okviru dobiti ili gubitka razdoblja.

UV7 Za transakcije isplate s temelja dionica prema čijim uvjetima subjekt ili dobavljač dobara ili pružatelj usluga može birati da

li da transakciju podmiri u novcu ili izdavanjem glavnčkih instrumenata, subjekt je dužan takvu transakciju ili dijelove transakcije obračunavati kao transakciju isplate s temelja dionica u novcu, ako i u onoj mjeri u kojoj je kod subjekta nastala obveza podmirenja u novcu (ili drugoj imovini), ili kao transakciju isplate s temelja dionica koja se podmiruje glavnčkim instrumentima, ako i u onoj mjeri u kojoj nije nastala takva obveza.

UV8 Standard propisuje razne zahtjeve za objavom kako bi korisnicima financijskih izvješća omogućio razumijevanje:

- prirode i opsega aranžmana isplate s temelja dionica tijekom razdoblja,
- načina na koji je utvrđivana fer vrijednost primljenih dobara i usluga ili fer vrijednost danih glavnčkih instrumenata
- učinak transakcija isplate s temelja dionica na dobit ili gubitak subjekta za razdoblje i njegov financijski položaj.

Međunarodni standard financijskog izvješćivanja 2

Isplate s temelja dionica

SVRHA

- Svrha ovoga Standarda je definirati financijsko izvješćivanje subjekta koji sudjeluje u *transakcijama isplate s temelja dionica*. Konkretno, od subjekta zahtijeva da dobit ili gubitak te financijski položaj iskaže uzimajući u obzir učinke transakcija isplate s temelja dionica, uključivši troškove povezane s transakcijama u kojima su opcije na dionice dane zaposlenicima.

DJELOKRUG

- Subjekt je dužan ovaj Standard primjenjivati kod obračunavanja svih transakcija isplate s temelja dionica, uključivši:
 - transakcije isplate s temelja dionica koje se podmiruju glavnčkim instrumentima u kojima subjekt prima dobra ili usluge kao naknadu za *glavnčke instrumente* subjekta (uključivši dionice ili opcije na dionice);
 - transakcije isplate s temelja dionica podmirene u novcu u kojima subjekt stječe dobra ili usluge na način da kod dobavljača dobara, odnosno pružatelja usluga nastane obveza za iznose koji se temelje na cijeni (ili vrijednosti) dionica ili drugih glavnčkih instrumenata subjekta; i
 - 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 da li da subjekt transakciju podmiri u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem glavnčkih instrumenata, izuzev kako je spomenuto u točki 5. i točki 6.
- U svrhu ovoga Standarda, kad dioničari prenose glavnčke 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.
- U svrhu ovoga Standarda, transakcija sa zaposlenikom (ili drugom stranom) u njegovom/njezinom svojstvu kao imatelja glavnčkih

instrumenata subjekta nije transakcija isplate s temelja dionica. Primjerice, ako subjekt svim imateljima određene klase svojih glavnčkih instrumenata da pravo na stjecanje dodatnih glavnčkih instrumenata subjekta po cijeni koja je niža od fer vrijednosti tih instrumenata i zaposlenik primi takvo pravo zato što je imatelj glavnčkog instrumenta iste određene klase, na dodjelu ili korištenje tog prava ne primjenjuju se zahtjevi ovoga Standarda.

- 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, glavnčki 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 glavnice obračunavaju se sukladno ovome Standardu.
- 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

- Subjekt priznaje dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije isplate s temelja dionica kad dobra ili usluge primi. Subjekt priznaje odgovarajuće povećanje glavnice ako su dobra ili usluge primljeni u okviru transakcije isplate s temelja dionica koja se podmiruje glavnčkim instrumentom ili kao obvezu ako su dobra ili usluge stečeni u transakciji isplate s temelja dionica koja se podmiruje u novcu.**
- Kad dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije isplate s temelja dionica ne udovoljavaju kriterijima priznavanja imovine, priznaju se kao troškovi.**
- 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 istraživačke faze projekta razvoja novog proizvoda. Iako ta roba nije konzumirana, ne mora nužno udovoljavati kriterijima priznavanja imovine prema primjenjivom MSFI-u.

TRANSAKCIJE ISPLATE S TEMELJA DIONICA PODMIRENE GLAVNČKIM INSTRUMENTIMA

Pregled

- Kod transakcija isplate s temelja dionica koje se podmiruju glavnčkim instrumentima subjekt mjeri primljena dobra ili**

usluge te odgovarajuće povećanje glavnice izravno po fer vrijednosti primljenih dobara ili usluga, osim ako fer vrijednost nije moguće pouzdano procijeniti. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih dobara ili usluga, mjeri njihovu vrijednost te odgovarajuće povećanje glavnice neizravno na temelju* fer vrijednosti danih glavnličkih instrumenata.

11. U svrhu primjene zahtjeva iz točke 10. na transakcije sa zaposlenicima ili drugim stranama koje pružaju slične usluge, subjekt mjeri fer vrijednost primljenih usluga na temelju fer vrijednosti danih glavnličkih instrumenata jer obično nije moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih usluga, kao što je pojašnjeno u točki 12. Fer vrijednost tih glavnličkih instrumenata mjeri se na datum dodjele.
12. Uobičajeno, dionice, opcije na dionice i drugi glavnlički 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 glavnličkih 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 glavnličkih 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 glavnice mjeri neizravno na temelju fer vrijednosti danih glavnličkih 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 glavnličkim instrumentima stječu odmah, druga strana ne treba se pridržavati uvjeta protoka određenog razdoblja prije nego što bezuvjetno stekne pravo na glavnličke instrumente. Ako ne postoje dokazi koji bi potvrdili suprotno, subjekt ima pravo pretpostaviti da su usluge koje je druga strana primila kao naknadu za glavnličke instrumente primljene. U tom slučaju subjekt na datum dodjele priznaje primljene usluge u potpunosti, zajedno s odgovarajućim povećanjem glavnice.
15. Ako prava po danim glavnličkim 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 glavnličke instru-

mente 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 glavnice.

Primjerice:

- (a) ako je zaposleniku dodijeljena opcija na dionice 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 opcija na dionice pod uvjetom postizanja određenih rezultata i da zaposlenik ostane u radnom odnosu sve do ostvarivanja tog uvjeta te ako duljina razdoblja ispunjenja uvjeta za stjecanje 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 za stjecanje na datum dodjele na temelju najvjerojatnijeg ishoda vezanog uz uvjet ostvarivanja određenih rezultata. Ako je uvjet vezan uz ostvarenje rezultata jedan od tržišnih uvjeta, procjena trajanja očekivanog razdoblja ispunjenja uvjeta za stjecanje bit će u skladu s pretpostavkama koje su korištene u procjeni fer vrijednosti danih opcija i neće se naknadno mijenjati. Ako uvjet vezan uz ostvarenje rezultata nije tržišni uvjet, subjekt je dužan izmijeniti procjenu trajanja razdoblja za ispunjenje uvjeta za stjecanje 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 glavnličkog instrumenta

Utvrđivanje fer vrijednosti dodijeljenih glavnličkih instrumenata

16. Za transakcije mjerene na temelju fer vrijednosti danih glavnličkih instrumenata subjekt je dužan mjeriti fer vrijednost danih glavnličkih instrumenata na datum mjerenja, a prema tržišnim cijenama ako su dostupne, uzimajući u obzir uvjete pod kojima su glavnlički instrumenti dani (prema zahtjevima iz točke 19. – 22).
17. Ako tržišne cijene nisu dostupne, subjekt je dužan fer vrijednost danih glavnličkih instrumenata procijeniti koristeći tehniku procjene vrijednosti kako bi procijenio cijenu glavnličkih 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 opcija na dionice, s posebnim osvrtom na specifične uvjete koji su zajednički pri dodjeli dionica, odnosno opcija na dionice zaposlenicima.

Postupak koji se primjenjuje na uvjete za stjecanje prava

19. Dodjela glavničkih instrumenata može biti uvjetovana zadovoljenjem određenih uvjeta za stjecanje prava. Primjerice dodjela dionica ili opcija na dionice 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 opcija na dionice na datum mjerenja neće se uzimati u obzir drugi uvjeti za stjecanje prava osim tržišnih. Umjesto toga, uvjeti za stjecanje uzet će se u obzir tako da se broj glavničkih 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 glavničke instrumente temelji na broju glavničkih 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 glavničkim instrumentima zbog neispunjenja jednog od uvjeta za stjecanje 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 glavničkih 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 glavničkih instrumenata po kojima se očekuje stjecanje prava razlikuje od prethodnih procjena. Na datum stjecanja prava subjekt treba izmijeniti procjenu u skladu s brojem glavničkih 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 glavničkih instrumenata. Stoga subjekt za davanje glavničkih 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 dionice s obilježjem obnavljanja

22. Kod opcija s mogućnošću obnavljanja, nadopuna se ne uzima u obzir prilikom procjenjivanja fer vrijednosti opcija koje su dane na datum mjerenja. Umjesto toga, opcija s mogućnošću nadopune obračunava se kao nova dana opcija, ako i kada je mogućnost nadopune naknadno dana.

Postupak nakon datuma stjecanja prava

23. Nakon priznavanja dobara i usluga primljenih sukladno toč. 10. – 22. i odgovarajućeg povećanja glavnice, subjekt nakon datuma stjecanja prava ne knjiži nikakva naknadna usklađenja ukupne glavnice. Tako, primjerice, ne poništava naknadno iznos koji je priznao za usluge primljene od zaposlenika ako su glavnički instrumenti za koje su stečeni uvjeti naknadno izgubljeni ili, u slučaju opcija na dionice, ako opcije nisu izvršene. Međutim, ovaj

zahtjev ne sprječava subjekt da prizna prijenose u okviru glavnice, odnosno prijenos s jedne komponente glavnice na drugu.

Ako fer vrijednost glavničkih 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 glavničkih instrumenata. U rijetkim slučajevima subjekt neće biti u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost danih glavničkih instrumenata na datum mjerenja prema zahtjevima iz točke 16. – 22. Samo u tim rijetkim slučajevima subjekt umjesto toga smije:
- glavničke instrumente mjeriti po njihovoj *intrinzičnoj* 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 podmirenja, pri čemu se svaka promjena intrinzične vrijednosti priznaje u okviru dobiti ili gubitaka. Kod dodjele opcija na dionice sporazum o isplati s temelja dionice 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 glavničkih 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 opcija na dionice 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 opcija na dionice 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 glavničkih 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 glavnički instrumenti biti uzete u obzir kod primjene metode intrinzične vrijednosti iz točke 24. Međutim, ako subjekt podmiruje davanje glavničkih instrumenata na koje je primijenjena točka 24.
- 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
 - svako plaćanje u trenutku podmirenja iskazuje se kao otkup glavničkog instrumenta, odnosno umanjenje glavnice, do iznosa u kojem plaćanje ne premašuje intrinzičnu vrijednost glavničkih instrumenata mjerenu na datum otkupa, u kom slučaju se svaki višak iznad te vrijednosti odmah priznaje kao rashod.

Izmjene uvjeta pod kojima su glavnički instrumenti dani, uključivši otkazivanje i podmirenje

26. Subjekt može mijenjati uvjete pod kojima je dodijelio glavničke 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 glavničkih instrumenata. U posljednjem slučaju se umjesto datuma dodjele 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 glavničkih instrumenata na datum dodjele, osim ako prava na glavničke instrumente nisu stečena zbog neispunjenja jednog uvjeta za stjecanje (koji nije tržišni uvjet) koji je izričito definiran kao uvjet na datum dodjele. Ovo pravilo primjenjivo je bez obzira na promjene uvjeta pod kojima su glavnički instrumenti dodijeljeni, odnosno na otkazivanje dodjele glavničkih 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. Upute za primjenu ovog zahtjeva nalaze se u Dodatku B.
28. Ako subjekt otkáže dodjelu glavničkih instrumenata ili je podmiri u razdoblju stjecanja prava (koja nije dodjela otkazana gubitkom radi toga što nisu ispunjeni uvjeti za stjecanje):
- 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;
 - sve isplate zaposleniku u trenutku otkaza ili podmirenja dodjele iskazuju se kao otkup udjela u glavnici, odnosno kao odbitak od glavnice do visine u kojoj isplaćeni iznos ne premašuje fer vrijednost danih glavničkih instrumenata mjerenu na datum otkupa, u kom slučaju se svaki višak iznad te vrijednosti odmah priznaje kao rashod;
 - ako su zaposleniku dani novi glavnički instrumenti i ako na datum dodjele novih glavničkih instrumenata subjekt dane nove glavničke instrumente označi kao zamjenske glavničke instrumente za otkazane glavničke instrumente, subjekt davanje zamjenskih glavničkih instrumenata obračunava na isti način kao i izmjenu prve dodjele glavničkih instrumenata, sukladno točki 27. i uputama iz Dodatka B. Inkrementalna dodijeljena fer vrijednost je razlika između fer vrijednosti zamjenskih glavničkih instrumenata i neto fer vrijednosti otkazanih glavničkih instrumenata na dan na koji su dodijeljeni zamjenski glavnički instrumenti. Neto fer vrijednost otkazanih glavničkih instrumenata je njihova fer vrijednost neposredno prije otkazivanja umanjena za svaki iznos isplaćen zaposleniku prilikom otkaza glavničkih instrumenata koji se obračunao kao odbitak od glavnice pod točkom (b). Ako subjekt nove dane glavničke instrumente ne označi kao zamjenske glavničke instrumente za instrumente koji su otkazani, subjekt je dužan nove glavničke instrumente obračunavati kao novu dodjelu glavničkih instrumenata.

29. Ako subjekt otkupi glavničke instrumente po kojima su stečeni uvjeti, isplata zaposleniku treba se obračunati kao odbitak od glavnice do visine u kojoj isplaćeni iznos ne premašuje fer vrijednost otkupljenih glavničkih instrumenata mjerenu na datum otkupa, u kom slučaju se svaki višak iznad te vrijednosti odmah priznaje kao rashod.

TRANSAKCIJE ISPLATE S TEMELJA DIONICA PODMIRENE U NOVCU

30. **Kod transakcija isplata s temelja dionica podmirene u novcu subjekt je dužan stečena dobra i usluge i nastale obveze mjeriti po fer vrijednosti obveze. Sve do podmirenja obveze, subjekt je dužan ponovno mjeriti fer vrijednost obveze na svaki izvještajni datum i na datum podmirenja i 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 glavnički 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 navršiti 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 navrše 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.

TRANSAKCIJE ISPLATE S TEMELJA DIONICA S ALTERNATIVOM ISPLATE U NOVCU

34. **Transakcije isplate s temelja dionica u kojima prema dogovorenim uvjetima subjekt ili druga strana mogu birati da li da subjekt podmiri transakciju u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem glavničkih instrumenata, subjekt je dužan obračunavati transakciju, ili dio transakcije, kao transakciju isplate s temelja dionice podmirene u novcu, ako i u mjeri u kojoj je kod subjekta nastala obveza podmirenja u novcu ili drugoj imovini, ili kao transakciju isplate s temelja dionica podmirene glavničkim 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 opcija na dionice 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 složenog 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 glavnice 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 glavnicu 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 glavnice. Izborom podmirenja u novcu druga strana izgubila je pravo na primanje glavnčkih instrumenata. Međutim, ovaj zahtjev ne sprječava subjekt u priznavanju prijenosa unutar glavnice, odnosno prijenosa s jedne komponente glavnice 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 obvezan 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 subjekt 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 obvezan 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 glavnici, odnosno kao odbitak od glavnice, osim kako je navedeno pod (c);
 - (b) ako subjekt odabere podmirenje izdavanjem glavnčkih instrumenata, osim prijenosa s jedne komponente glavnice na drugu nije potrebno primijeniti druge računovodstvene postupke, izuzev kako je navedeno 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 shvaćanje prirode i obima sporazuma vezanih uz isplate s temelja dionica u predmetnom razdoblju.
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 uz uvjete stjecanja, najdulje razdoblje valjanosti danih opcija te način podmirenja (npr. u novcu ili glavnčkim 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 opcija na dionice za svaku sljedeću skupinu opcija:
- opcije nepodmirene na početku razdoblja,
 - opcije dane tijekom razdoblja,
 - opcije izgubljene tijekom razdoblja,
 - opcije izvršene tijekom razdoblja,
 - opcije istekle tijekom razdoblja,
 - opcije nepodmirene na kraju razdoblja, i
 - 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 shvaćanje načina na koji se tijekom razdoblja utvrđivala fer vrijednost primljenih dobara i usluga, odnosno fer vrijednost danih glavnčkih instrumenata.**
47. Ako je subjekt fer vrijednost primljenih dobara i usluga mjerio kao naknadu za vlastite glavnčke instrumente izravno na temelju fer vrijednosti danih glavnčkih instrumenata, subjekt je u cilju ostvarivanja svrhe iz točke 46. dužan objaviti barem sljedeće:
- 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:
 - korišten model za utvrđivanje cijene opcija i podatke korištene u modelu, uključivši prosječnu ponderiranu cijenu dionice, izvršnu cijenu, očekivanu volatilnost, razdoblje valjanosti opcije, očekivane dividende, nerizičnu kamatnu stopu te bilo koji drugi podatak korišten u modelu, uključivši primijenjenu metodu i pretpostavke u slučaju očekivanog prijevremenog izvršenja opcije,
 - način na koji je utvrđena očekivana volatilnost, uključivši obrazloženje u kojoj mjeri je očekivana volatilnost temeljena na volatilnosti u proteklim razdobljima, i
 - da li su i na koji način druga obilježja dane opcije uključena u mjerenje fer vrijednosti, kao što je to neki tržišni uvjet.
 - Za druge glavnčke instrumente dane tijekom razdoblja, odnosno one koji nisu opcije na dionice, broj i prosječnu ponderiranu fer vrijednost glavnčkih instrumenata na datum mjerenja te informacije o načinu mjerenja fer vrijednosti, uključivši:
 - način utvrđivanja fer vrijednosti, ako fer vrijednost nije mjerena na temelju tržišne cijene koja se može identificirati,
 - da li su i kako očekivane dividende uključene u mjerenje fer vrijednosti, i
 - da li su i kako druga obilježja danih glavnčkih instrumenata uključena u mjerenje fer vrijednosti.
- c) Za sporazume o isplati s temelja dionica koji su mijenjani tijekom razdoblja:
- obrazloženje izmjena,
 - inkrementalnu danu fer vrijednost (kao rezultat izmjena), i
 - 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 da shvate učinak transakcija isplate s temelja dionica na dobit, odnosno gubitak subjekta za razdoblje te na njegov financijski položaj.**
51. U cilju ostvarivanja svrhe iz točke 50., subjekt je obavezan objaviti barem sljedeće:
- 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 glavnčkim instrumentima;
 - za obveze proizašle iz transakcija isplate s temelja dionica:
 - ukupan knjigovodstveni iznos na kraju razdoblja, i
 - ukupnu intrinzičnu 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-u 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 glavnčkim instrumentima subjekt primjenjuje ovaj MSFI na dane dionice, opcije na dionice ili druge glavnčke instrumente dane nakon 7. studenoga 2002. godine i po kojima prava nisu stečena na datum stupanja na snagu ovoga MSFI-a.
54. Subjekt se potiče, ali se od njega ne zahtijeva da ovaj MSFI primjenjuje na druge dane glavnčke instrumente ako je objavio fer vrijednost tih instrumenata utvrđenu na datum mjerenja.
55. Za sve dane glavnčke 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-ja 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 prepravljeni, ali nije obvezan 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.

Dodatak A.

Definirani pojmovi

Ovaj Dodatak je sastavni dio MSFI-a

transakcija isplate s temelja dionica podmirene u novcu	Transakcija isplate s temelja dionica u kojoj subjekt stječe dobra ili usluge na način da kod njega nastaje obveza za prijenosom novca ili drugog sredstva na dobavljača dobara, odnosno pružatelja usluga u iznosima koji se temelje na cijeni (ili vrijednosti) dionica ili nekih drugih glavničkih instrumenata subjekta.
zaposlenici i druge osobe koje pružaju slične usluge	Pojedinci koji pružaju osobne usluge subjektu i (a) ili su zaposlenici u smislu zakona i poreza, ili (b) pojedinci koji 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, izraz obuhvaća sve rukovoditelje, odnosno osobe koje su ovlaštene i zadužene za planiranje, vođenje i kontroliranje aktivnosti subjekta, uključivši direktore koji nemaju izvršne ovlasti.
glavnički instrument	Ugovor koji dokazuje preostali udjel u imovini subjekta nakon oduzimanja svih njegovih obveza*.
dodijeljen glavnički instrument	Pravo (uvjetovano ili neuvjetovano) na glavnički instrument subjekta koji je subjekt prenio na drugu stranu prema sporazumu o isplati s temelja dionica.

transakcija isplate s temelja dionica podmirene u glavničkim instrumentima	Transakcija isplate s temelja dionica u kojoj subjekt stječe dobra ili usluge kao naknadu za glavničke instrumente subjekta (uključivši dionice i opcije na dionice).
fer vrijednost	Iznos u kojem obaviještene i spremne strane mogu razmijeniti sredstvo, podmiriti obvezu ili razmijeniti dodijeljen glavnički instrument u transakciji pred pogodbom.
datum dodjele	Datum na koji subjekt i druga strana (uključivši zaposlenika) sklapaju sporazum o isplati s temelja dionica, prema kojem su subjekt i druga strana upoznati s uvjetima sporazuma. Na datum dodjele subjekt prenosi na drugu stranu pravo na novac, drugu imovinu ili glavnički instrument subjekta, pod uvjetom da su ispunjeni specifični uvjeti stjecanja, ako postoje.
intrinzična vrijednost	Razlika između fer vrijednosti dionica koje druga strana ima (uvjetovano ili neuvjetovano) pravo upisa ili pravo da ih primi i cijene (ako postoji) koju druga strana treba (ili će trebati) platiti za te dionice. Primjerice, opcija na dionice 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, stjecanje prava ili mogućnost izvršenja glavničkog instrumenta koji je povezan s tržišnom cijenom glavničkih instrumenata subjekta, kao što je to ostvarivanje specifične cijene dionice ili specifičnog iznosa intrinzične vrijednosti opcije na dionice, ili postizanje specifičnog cilja koje se temelji na tržišnoj cijeni glavničkih instrumenata subjekta u odnosu na indeks tržišnih cijena za glavničke instrumente drugih subjekata.
datum mjerenja	Datum na koji se mjeri fer vrijednost danih glavničkih instrumenata u svrhu ovoga MSFI-a. Datum mjerenja za transakcije sa zaposlenima i drugima koji pružaju slične usluge je datum dodjele. Datum mjerenja za transakcije sa stranama koje nisu zaposlenici (i oni koji pružaju slične usluge) je datum na koji subjekt dobiva robu od druge strane, odnosno druga strana subjektu pruža usluge.
obilježje nadopune	Mogućnost automatske dodjele dodatnih opcija na dionice kad god imatelj opcije izvrši opcije koje su mu prethodno dodijeljene koristeći dionice subjekta umjesto novca kako bi podmirio izvršnu cijenu.
opcija nadopune	Nova opcija na dionice dodijeljena kad je dionica iskorištena za podmirenje izvršne cijene kod prethodne opcije na dionice.
sporazum o isplati s temelja dionica	Transakcija u kojoj subjekt prima dobra ili usluge kao naknadu za glavničke instrumente subjekta (uključivši dionice ili opcije na dionice), ili stječe dobra, odnosno usluge u iznosima koji se temelje na cijeni dionica ili drugih glavničkih instrumenata subjekta.

opcija na dionice	Ugovor temeljem kojeg imatelj dionice ima pravo ali ne i obvezu upisati dionice subjekta po fiksnoj ili određivoj cijeni u određenom vremenskom razdoblju.
steći pravo	Steći pravo. Prema sporazumu o isplati s temelja dionica pravo druge strane na primitak novca, druge imovine ili glavnčkih instrumenata subjekta je stečeno nakon ispunjenja bilo kojeg definiranog uvjeta za stjecanje prava.
uvjeti za stjecanje prava	Uvjeti koji moraju biti udovoljeni kako bi druga strana mogla steći pravo na primitak novca, druge imovine ili glavnčkih instrumenata subjekta temeljem sporazuma o isplati s temelja dionica. Uvjeti za stjecanje uključuju uvjet razdoblja pružanja usluge, prema kojem druga strana treba navršiti određeno razdoblje pružanja usluga te uvjet povezan s određenim rezultatima, prema kojima je potrebno postići određene ciljeve vezane uz rezultate (kao što su određeno povećanje dobiti subjekta u određenom razdoblju).
razdoblje stjecanja prava	Razdoblje u kojem trebaju biti ispunjeni svi specificirani uvjeti za stjecanje iz nekog sporazuma o isplati s temelja dionica.

Dodatak B. Upute za primjenu

Ovaj Dodatak je sastavni dio MSFI-a.

Procjenjivanje fer vrijednosti danih glavnčkih instrumenata

B1. U točkama B2-B41 ovoga Dodatka govori se o mjerenju fer vrijednosti danih dionica i opcija na dionice, s težištem na specifične uvjete koji su uobičajeni prilikom dodjele dionica, odnosno opcija na dionice 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 opcija na dionice mjeri na datum dodjele. Međutim, mnoga pitanja procjene vrijednosti izložena u nastavku (npr. utvrđivanje očekivane volatilnosti) također se primjenjuju i u kontekstu procjene fer vrijednosti dionica ili opcija na dionice 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 za stjecanje 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 uze-

ti 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 dodjele zbog toga što ta ograničenja potječu iz samog postojanja uvjeta za stjecanje, koji se obračunavaju sukladno točki 19 – 21.

Opcije na dionice

- B4. Za opcije na dionice dodijeljene zaposlenicima tržišne cijene 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 danih 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 dodjele. 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 opcija na dionice 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 obaviješteni i spremni sudionici na tržištu razmatrali pri utvrđivanju cijene, osim uvjeta za stjecanje i opcije nadopune koji su isključeni iz mjerenja fer vrijednosti sukladno točki 19 – 22.
- B8. Primjerice, opcija na dionice 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 opcija na dionice 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 glavnickog instrumenta ne uzimaju se u obzir u procjenjivanju fer vrijednosti danih opcija na dionice (ili drugih glavnickih instrumenata). Primjerice, kod opcija na dionice 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 opcija na dionice 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 dodjele.
- B12. Često je vjerojatno da će postojati određeni raspon razumnih očekivanja vezano uz 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 povije-

snim 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 opcija na dionice 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 opcija na dionice danih zaposlenicima, razdoblje od datuma dodjele 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 opcija na dionice uobičajeno ne može izvršiti sve do kraja razdoblja stjecanja prava. Prema tome, utvrđivanje implikacija vezanih uz procjenu očekivanog prijevremenog izvršenja temelji se na pretpostavci da će prava na opcije biti stečena. Implikacije uvjeta za stjecanje 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 opcija na dionice 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 opcija na dionice 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 opcija na dionice. 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 glavnčkih 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 opcija na dionice.

Očekivana volatilitnost

- B22. Očekivana volatilitnost je pokazatelj iznosa u kojem se očekuje da će cijena fluktuirati u određenom razdoblju. Pokazatelj volatilitnosti 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. Volatilitnost 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 korist koju je dioničar ostvario od dividendi i povećanja (ili smanjenja) cijene dionice.
- B24. Očekivana volatilitnost 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 volatilitnost 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 ($100 \text{ VJ} \times e^{-0,18}$) i 152,20 VJ ($100 \text{ VJ} \times e^{0,42}$) približno dvije trećine vremena.

B25. Čimbenici koje valja razmotriti u procjenjivanju očekivane volatilitnosti uključuju:

- impliciranu volatilitnost opcija na dionice 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 volatilitnost cijene dionice u najnovijem razdoblju koja je općenito razmjerna očekivanom razdoblju valjanosti opcije (uzevši u obzir preostalo ugovorno razdoblje opcije i učinke očekivanog prijevremenog izvršenja);
- 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;
- 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.
- 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 volatilnosti uzeti u obzir povijesnu ili impliciranu volatilnost 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 volatilnosti 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 volatilnost 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 dodjele 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 dodjele, 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 opcija na dionice 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 opcija na dionice, prodavatelj isporučuje dionice imatelju opcije. Te dionice stječu se od postojećih dioničara te stoga izvršenje opcija na dionice kojima se trguje nema nikakav učinak razrjeđenja.
- B39. Suprotno tomu, ako opcije na dionice prodaje subjekt, nove dionice izdaju se nakon izvršenja opcija na dionice (bilo stvarno izdaju 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 opcija na dionice 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 dodjele uključilo faktor potencijalnog razrjeđenja.
- B41. Međutim, subjekt bi trebao razmotriti da li bi moguć razrjeđiv učinak budućeg izvršenja danih opcija na dionice mogao utjecati na njihovu procijenjenu fer vrijednost na datum dodjele. Modeli za utvrđivanje cijena opcija mogu se prilagoditi kako bi uzeli u obzir potencijalan učinak razrjeđivanja.

Izmjene sporazuma o isplati s temelja dionica podmirenog glavnicičkim instrumentima

- B42. Prema točki 27. subjekt je dužan priznati, bez obzira na izmjene uvjeta pod kojima su glavnicički instrumenti dodijeljeni, ili na otkazivanje ili podmirenje dodijeljenih glavnicičkih instrumenata, barem primljene usluge mjerene po fer vrijednosti danih glavnicičkih

instrumenta na datum dodjele, osim ako se po tim glavničkim instrumentima ne stječu prava zbog toga što nije ispunjen jedan od uvjeta za stjecanje (koji nije tržišni uvjet) koji je definiran na datum dodjele. Pored toga, subjekt treba priznati učinke izmjena koje povećavaju ukupnu fer vrijednost sporazuma o isplati s temelja dionica podmirenog glavničkim 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 glavničkih instrumenata (npr. smanjenjem izvršne cijene) koja je mjerena neposredno prije ili nakon izmjene, subjekt je obavezan dodijelenu inkrementalnu fer vrijednost uključiti u mjerenje iznosa koji je priznat za usluge koje su primljene kao naknada za dane glavničke instrumente. Dana inkrementalna fer vrijednost je razlika između fer vrijednosti modificiranog glavničkog instrumenta i fer vrijednosti izvornog glavničkog 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 glavničkom instrumentu, pored iznosa koji se temelji na fer vrijednosti izvornih glavničkih instrumenata utvrđenoj na datum dodjele 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 glavničke instrumente;

(b) slično tomu, ako se izmjenom poveća broj danih glavničkih instrumenata, subjekt je obavezan u mjerenje iznosa priznatog za usluge primljene kao naknada za dane glavničke instrumente sukladno zahtjevima iz točke (a) uključiti fer vrijednost dodatnih danih glavničkih instrumenata mjerenju na datum izmjene. Primjerice, ako do izmjene dođe u razdoblju stjecanja prava, fer vrijednost dodatnih danih glavničkih 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 glavničke instrumente, pored iznosa koji se temelji na fer vrijednosti izvorno danih glavničkih instrumenata mjerenju na datum dodjele 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 uz ostvarivanje rezultata (koji nije tržišni uvjet, a čije izmjene se obračunavaju sukladno točki (a)), subjekt je dužan izmijenjene uvjete za stjecanje uzeti u obzir kod primjenjivanja zahtjeva iz točke 19. – 21.

B44. Nadalje, ako subjekt izmijeni uvjete ili rokove za dane glavničke instrumente na način kojim se umanjuje ukupna fer vrijednost sporazuma o isplati s temelja dionica podmirenog glavničkim instrumentima, ili na koji drugi način koji nije pogodan za zaposlenika, subjekt je unatoč tomu dužan nastaviti obračunavati usluge primljene kao naknadu za dane glavničke instrumente kao da do izmjene nije niti došlo (osim u slučaj

otkazivanja nekih ili svih danih glavničkih instrumenata, što se obračunava sukladno točki 28). Primjerice:

- (a) ako kao posljedica izmjene dođe do smanjenja fer vrijednosti danih glavničkih 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 glavničke instrumente obračunavati na temelju fer vrijednosti danih glavničkih instrumenata utvrđene na datum dodjele;
- (b) ako izmjenom dođe do smanjenja broja glavničkih 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 stjecanje na način koji nije pogodan za zaposlenika, primjerice, produljenjem razdoblja za stjecanje prava ili mijenjanjem ili dodavanjem uvjeta vezanog uz rezultate (koji nije tržišni uvjet i čije izmjene se obračunavaju sukladno točki (a)), subjekt ne smije izmijenjene uvjete za stjecanje uzeti u obzir kod primjenjivanja zahtjeva iz točke 19. – 21.

Dodatak C.

Izmjene drugih Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Izmjene iz ovoga Dodatka stupaju na snagu za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 2004. godine ili nakon toga. Ako subjekt ovaj MSFI primjenjuje za neko ranije razdoblje, izmjene i dopune stupaju na snagu i za to razdoblje.

* * * * *

Izmjene i dopune iz ovoga Dodatka sadržane u Standardu prilikom njegovog izdavanja 2003. godine uključene su u relevantna službena stajališta objavljena u ovom izdanju.

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 3

Poslovna spajanja

Ovo izdanje uključuje dopune koje su rezultat novog i izmijenjenog MSFI-a izdanog 31. ožujka 2004. godine. Točka »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja navodi datum primjene ovih novih i izmijenjenih MSFI-a i također identificira tekuće MSFI-e koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV16
Razlozi za izdavanje MSFI-a	UV2-UV6
Glavne osobine MSFI-a	UV7
Promjene u odnosu na prijašnje zahtjeve	UV8-UV16
MEĐUNARODNI STANDARD FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA 3	
POSLOVNA SPAJANJA	1
CILJ	2 – 13
DJELOKRUG	4 – 9
Prepoznavanje poslovnog spajanja	10 – 13

Poslovna spajanja koja uključuju subjekte pod zajedničkom kontrolom	14 – 15
RAČUNOVODSTVENE METODE	16 – 65
KORIŠTENJE METODE KUPNJE	17 – 23
Utvrđivanje stjecatelja	24 – 35
Trošak poslovnog spajanja	
Prilagodbe troškova poslovnog spajanja u ovisnosti o potencijalnim budućim događajima	
Raspored troška poslovnog spajanja na stečenu imovinu te preuzete obveze i nepredviđene obveze	36 – 60
Utvrdiva imovina i obveze subjekta koji se stječe	41 – 44
Nematerijalna imovina subjekta koji se stječe	45 – 46
Potencijalne obveze subjekta koji se stječe	47 – 50
Goodwill	51 – 55
Višak stjecateljeva udjela u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe u odnosu na njihov trošak	56 – 57
Poslovno spajanje ostvareno u etapama	58 – 60
Početno knjiženje privremeno određeno	61 – 65
Uskladbe nakon dovršetka početnog knjiženja	63 – 64
Priznanje odgođenog poreznog sredstva nakon dovršetka početnog knjiženja	65
OBJAVLJIVANJE	66 – 77
PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU	78 – 85
Prethodno priznati goodwill	79 – 80
Prethodno priznati negativni goodwill	81
Prethodno priznata nematerijalna imovina	82
Ulaganja obračunana metodom udjela	83 – 84
Ograničena retroaktivna primjena	85
POVLAČENJE OSTALIH OBJAVA	86 – 87
DODACI	
A. Definicije pojmova	
B. Primjena	
C. Dopuna ostalim MSFI-ima	

UVOD

- UV1 Međunarodni standard financijskog izvješćivanja broj 3 *Poslovna spajanja* (MSFI 3) mijenja MRS 22 *Poslovna spajanja*. MSFI također mijenjaju sljedeća tumačenja:
- SOO-9 *Poslovna spajanja – Klasifikacija u stjecanje ili udruživanje interesa*,
 - SOO-22 *Poslovna spajanja – Naknadna usklađivanja tržišne vrijednosti i početno objavljenog goodwilla*,
 - SOO-28 *Poslovna spajanja – »Datum razmjene« i tržišna vrijednost vlasničkih instrumenata*.

Razlozi za izdavanje MSFI-a

- UV2 MRS 22 dozvoljava da se poslovna spajanja obračunavaju korištenjem jedne od dviju metoda: metode udruživanja interesa i metode kupnje. Iako MRS 22 ograničava korištenje metode udruživanja interesa u poslovnim spajanjima klasificiranim

kao udruživanje interesa, analitičari i drugi korisnici financijskih izvještaja navode kako dozvoljavanje dvije metode obračunavanja za sadržajno istovrsne transakcije umanjuje komparabilnost financijskih izvještaja. Ostali argumentiraju zahtijevanje više od jedne metode obračunavanja ovakvih transakcija kreiranjem pobuda za strukturiranjem ovakvih transakcija da bi se postigao željeni računovodstveni rezultat, posebno dan tako da dvije metode rezultiraju s dva različita rezultata.

- UV3 Ovi čimbenici, kombinirani sa zabranom primjene metode udruživanja interesa u Australiji, Kanadi i Sjedinjenim Američkim Državama, Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde je potaknut da razmotri, da li su već spomenuta spajanja razumljiva da bi se obračunavala primjenom metode udruživanja interesa u skladu sa MRS-om 22, što bi bilo korisno za međunarodne standarde jer bi se na taj način približili onima u Australiji i Sjevernoj Americi koji također brane istu metodu.
- UV4 Računovodstvo poslovnih spajanja je pod različitim unakrsnim pravnim nadležnostima. To uključuje obračunavanje goodwilla i nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju, tretiranje bilo kakvog viška stjecateljevih interesa u tržišnoj vrijednosti stečene utvrdive (prepoznatljive) neto imovine iznad troška poslovne kombinacije, i priznavanje obveza za ograničavanje ili smanjivanje stjecateljevih aktivnosti.
- UV5 Nadalje, MRS 22 sadrži opciju s obzirom na to kako metoda kupnje može biti primijenjena: stečena utvrdiva (prepoznatljiva) imovina i obveze za koje se pretpostavlja da mogu biti vrednovane inicijalno koristeći ili benchmark tretman, ili dopušteni alternativni tretman. Benchmark tretman je rezultirao u stečenoj utvrdivoj (prepoznatljivoj) imovini i obvezama za koje se pretpostavlja da je bila početno mjerena u kombinaciji tržišnih vrijednosti (viška stjecateljevih interesa) i knjigovodstvenog iznosa prije poslovnog spajanja (do viška bilo kojeg manjinskog udjela). Dozvoljena alternativna metoda rezultirala je u utvrdivoj (prepoznatljivoj) stečenoj imovini i obvezama za koje se pretpostavlja da je početno vrednovana po tržišnoj vrijednosti na datum stjecanja. Odbor vjeruje da dozvoljavanje obračunavanja istovrsnih transakcija na različite načine umanjuje korisnost informacije dostupne korisnicima financijskih izvještaja, iz razloga što je komparabilnost i pouzdanost podataka na taj način smanjena.
- UV6 Stoga, ovaj MSFI je izdan da bi poboljšao kvalitetu, i s tendencijom međunarodnog približavanja računovodstava poslovnih spajanja, uključujući:
- (a) računovodstvenu metodu za poslovna spajanja;
 - (b) početno mjerenje utvrdive (prepoznatljive) imovine koja je stečena te simuliranih obveza i potencijalnih obveza u poslovnom spajanju;
 - (c) priznavanje obveza za ograničavanje ili smanjivanje stjecateljevih aktivnosti
 - (d) bilo koji višak udjela stjecatelja u neto fer vrijednosti utvrdive imovine, obveza ili potencijalnih obveza stečenog subjekta iznad troška poslovnog spajanja; i
 - (e) računovodstvo stečenog goodwilla i nematerijalne imovine u poslovnom spajanju.

Glavne osobine MSFI-a

- UV7 Ovaj MSFI:

- (a) zahtijeva da se sva poslovna spajanja unutar njegovog opsega obračunavaju primjenom metode kupnje;

- (b) zahtijeva da se stjecatelj utvrđuje u svakom poslovnom spajanju unutar njegovog opsega. Stjecatelj je ono spajajuće društvo koje ima kontrolu nad ostalim spajajućim subjektima ili poslovima;
- (c) zahtijeva da stjecatelj izmjeri trošak poslovnog spajanja kao zbroj: tržišne vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i glavničnih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad subjektom koji se stječe; uvećani za bilo koje troškove koji se mogu direktno povezati s poslovnim spajanjem;
- (d) zahtijeva da stjecatelj prizna odvojeno, na datum stjecanja, utvrdivu (prepoznatljivu) imovinu, obveze i potencijalne obveze subjekta koje udovoljavaju sljedećim kriterijima priznavanja na taj dan, bez obzira da li je prethodno priznato u financijskim izvještajima stjecatelja:
- (i) u slučaju bilo koje imovine osim nematerijalne imovine, vjerojatno je da će bilo kakve povezane buduće ekonomske koristi pritijecati stjecatelju, i njihova fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena;
- (ii) u slučaju obveza, osim potencijalnih obveza, vjerojatno je da će otjecanje izvora koji utjelovljuju ekonomske koristi biti potrebni da namire obvezu, i njezina fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena; i
- (iii) u slučaju bilo koje nematerijalne imovine ili potencijalnih obveza, njena fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena.
- (e) zahtijeva da utvrdiva (prepoznatljiva) imovina, obveze i potencijalne obveze koje zadovoljavaju navedene kriterije budu mjerene početno po njihovoj tržišnoj vrijednosti na datum stjecanja, bez obzira na višak bilo kojeg manjinskog udjela;
- (f) zahtijeva da goodwill stečen u poslovnom spajanju stjecatelj prizna kao imovinu od datuma stjecanja, početno mjerenu kao višak iznad troška poslovnog spajanja što nadmašuje stjecateljev udio u neto fer vrijednosti utvrdive (prepoznatljive) imovine, obveza i potencijalnih obveza priznatih u skladu s navedenom (d);
- (g) sprječava amortizaciju goodwilla stečenog u poslovnom spajanju i umjesto toga zahtijeva da goodwill bude godišnje podložan testiranju umanjenja vrijednosti imovine, ili češće ukoliko događaji ili promjene u okolnostima ukažu da bi vrijednost imovine mogla biti smanjena, u skladu s MRS-om 36 *Umanjenje imovine*;
- (h) zahtijeva da stjecatelj ponovno razmotri postupak utvrđivanja i mjerenja stjecateljeve utvrdive (prepoznatljive) imovine, obveza i potencijalnih obveza i mjerenje troška poslovnog spajanja, ako stjecateljev udio u neto tržišnoj vrijednosti stavaka priznatih u skladu s gore navedenom točkom (d) premašuje trošak poslovnog spajanja;
- (i) zahtijeva objavljivanje informacije koja omogućava korisniku financijskih izvještaja subjekta da ocijene prirodu i financijski učinak:
- (i) poslovnih spajanja koja su provedena tijekom razdoblja;

(ii) poslovnih spajanja koja su provedene nakon datuma bilance ali prije odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje; i

(iii) nekih poslovnih kombinacija koja su provedena u prethodnim razdobljima;

- (j) zahtijeva objavljivanje informacija koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja društva da ocijene promjene u knjigovodstvenom iznosu goodwilla tijekom razdoblja.

Promjene u odnosu na prijašnje zahtjeve

UV8 Glavne promjene u odnosu na MRS 22 su dolje opisane.

Računovodstvene metode

UV9 Ovaj MSFI zahtijeva da sva poslovna spajanja unutar svog opsega budu obračunana primjenom metode kupnje. MRS 22 dozvoljava da poslovne kombinacije budu obračunane primjenom jedne od dviju metoda: metode udruživanja interesa za spajanja klasificirana kao udruživanje interesa i metode kupnje za spajanja klasificirana kao stjecanje.

Priznavanje utvrdive (prepoznatljive) stečene imovine i obveza te nepredviđenih obveza

1 Ovaj MSFI mijenja zahtjeve iz MRS-a 22 za odvojenim priznavanjem kao dijelom raspoređivanja troškova poslovnog spajanja:

(a) obveze za likvidiranje ili smanjivanje aktivnosti stečenog subjekta; i

(b) potencijalne obveze stečenog subjekta;

Ovaj MSFI također objašnjava kriterije za odvojeno priznavanje nematerijalne imovine stečenog subjekta kao dio alociranja troška spajanja.

UV11 Ovaj MSFI zahtijeva da stjecatelj prizna obveze za likvidiranje ili smanjivanje aktivnosti stečenog subjekta kao alociranje troška poslovnog spajanja samo u slučaju kada stečeni subjekt ima, na dan stjecanja, postojeću obvezu restrukturiranja priznatu sukladno MRS-u 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. MRS 22 zahtijeva da stjecatelj prizna kao dio alociranja troška poslovnog spajanja, rezerviranja za likvidiranje i smanjivanje aktivnosti stečenog subjekta koji nije obveza stečenog subjekta na datum stjecanja, pod uvjetom da je stjecatelj zadovoljio navedene kriterije.

UV12 Ovaj MSFI zahtijeva da stjecatelj odvojeno prizna potencijalne obveze stečenog subjekta (kao što je definirano u MRS-u 37) na datum stjecanja kao dio alociranja troška poslovnog spajanja, pod uvjetom da se može pouzdano izmjeriti njihova fer vrijednost. Ovakve su potencijalne obveze bile, u skladu s MRS-om 22, uključene u iznos priznatog goodwilla ili negativnog goodwilla.

UV13 MRS 22 zahtijeva da nematerijalna imovina bude priznata ako, i samo ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje proizlaze iz imovine priteći u subjekt, i njihov trošak će biti pouzdano mjerljiv. Vjerojatnost priznavanja kriterija nije uključena u MSFI zato jer se uvijek razmatra da li je zadovoljen uvjet za nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnom spajanju. Nadalje, ovaj MSFI uključuje smjernice koje upućuju na to da fer vrijednost stečene nematerijalne imovine u poslovnom spajanju može normalno biti mjerena s dovoljnom pouzdanošću da se odredi priznavanje odvojeno od goodwilla.

Ako nematerijalna imovina stečena u poslovnom spajanju ima određen vijek trajanja, to je oboriva pretpostavka da njezina fer vrijednost može biti pouzdano mjerena.

Mjerenje utvrdive (prepoznatljive) stečene imovine i obveza te nepredviđenih obveza

UV14 MRS 22 uključuje benchmark tretman i dopušteni alternativni tretman za početno mjerenje utvrdive (prepoznatljive) neto imovine stečene u poslovnom spajanju, i početno mjerenje bilo kojeg manjinskog interesa. Ovaj MSFI zahtijeva da utvrdiva (prepoznatljiva) imovina, obveze i potencijalne obveze stečenog subjekta, ono početno priznaje kao dio alociranja troška spajanja, da bude početno mjereno od stjecatelja po njenoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Stoga, bilo koji manjinski udio u stečenom subjektu treba biti iskazan u proporcionalnom manjinskom udjelu u neto fer vrijednosti ovih stavaka. Ovo je konzistentno s alternativnom metodom iz MRS-a 22.

Naknadno knjiženje goodwilla

UV15 Ovaj MSFI zahtijeva da se goodwill stečen u poslovnoj kombinaciji mjeri nakon početnog priznavanja po trošku umanjenom za akumulirane troškove umanjenja vrijednosti. Stoga, goodwill se ne amortizira i umjesto toga mora biti testiran na umanjenje vrijednosti jednom godišnje, ili češće ukoliko događaji ili promjene okolnosti nalažu da je moglo doći do umanjenja vrijednosti. MRS 22 zahtijeva da se stečeni goodwill sustavno amortizira tijekom njegovog korisnog trajanja, i uključuje oborivu pretpostavku da korisno trajanje ne može preći 20 godina od početnog priznavanja.

Višak stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe, iznad troška stjecanja

UV16 Ovaj MSFI zahtijeva od stjecatelja da ponovno procijeni identifikaciju i mjerenje imovine, obveza i mogućih obveza, subjekta koji se stječe i mjerenje troška poslovne kombinacije, ako na dan spajanja, stjecatelj udio u neto fer vrijednosti navedenih elemenata prelazi trošak spajanja. Svako prekoračenje preostalo nakon ponovne procjene, stjecatelj mora odmah priznati kao dobit ili gubitak. U skladu s MRS-om 22, svako prekoračenje stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti imovine, obveza i mogućih obveza subjekta koji se stječe, nad troškovima spajanja, se knjižilo kao negativni goodwill na sljedeći način:

- (a) do iznosa koji je povezan s očekivanjima budućih gubitaka ili rashoda identificiranih u stjecateljevom planu spajanja te se zahtijevalo da bude preneseno u sljedeće razdoblje i priznato kao dobit u istom razdoblju u kojem su buduća gubici i rashodi priznati;
- (b) do mjere da se nije povezano s očekivanjima budućih gubitaka i rashoda identificiranih u planu stjecanja te se zahtijevalo da se prizna kao dobit na sljedeći način:
 - (i) za iznos negativnog goodwilla koji ne prelazi zbroju neto fer vrijednost stečene neidentificirane nemonetarne imovine, na sistematskoj osnovi, iznad preostalog prosječnog korisnog vijeka trajanja identificirane imovine koja se amortizira;
 - (ii) za bilo koja preostala prekoračenja, odmah.

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 3

Poslovna spajanja

CILJ

1. Cilj ovog MSFI-a 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 *nepredviđene obveze* koje se mogu utvrditi, a pripadaju subjektu koji se stječe, 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 *poslovanja* udružuju u *zajednički pothvat*,
 - b) *poslovna spajanja koja uključuju subjekte ili poduzeća pod zajedničkom kontrolom*,
 - c) poslovna spajanja koja uključuju dva ili više *uzajamnih subjekata*,
 - d) poslovna spajanja u kojima se odvojeni subjekti ili *poslovanja* udružuju u *izvještajni subjekt* samo putem ugovora, bez stjecanja vlasničkog udjela (na primjer, spajanja u kojima se odvojeni subjekti udružuju samo putem ugovora čineći tvrtku koja kotira na dva tržišta).

Prepoznavanje poslovnog spajanja

4. Poslovno spajanje je udruživanje dvaju odvojenih subjekata ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt. Rezultat gotovo svih poslovnih spajanja je da jedan subjekt, stjecatelj, stječe *kontrolu* nad jednim ili više drugih poslovanja, stečenog subjekta. Ako subjekt stekne kontrolu nad jednim ili više drugih subjekata koja nisu poslovanja, udruživanje takvih subjekata nije poslovno spajanje. Kad subjekt stekne skupinu imovine ili neto imovinu koja ne čini poslovanje, 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 jedno ili više poslovanja. 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 – podružnica u kojem je stjecatelj *matice*, a stečenio subjekt *podružnica* stjecatelja. U takvim okolnostima, stjecatelj primjenjuje

- ovaj MSFI u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Stjecatelj uključuje svoj udjel u poduzeću koje se stječe u bilo kojem odvojenom financijskom izvještaju koje izdaje kao ulaganje u podružnicu (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 – podružnica.
 8. Uključena u pojam poslovnog spajanja, i stoga spadaju u djelokrug ovog MSFI-a, 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 retokupu udjela s nekim od ulagatelja i, kao rezultat toga, kontrola nad poduzećem u koje je izvršeno ulaganje se mijenja.
 9. Ovaj MSFI ne navodi računovodstvo pothvatnika za udjele 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-a 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-evima. 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 obračunavaju 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.

KORIŠTENJE METODE KUPNJE

16. Korištenje 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 nepredviđene obveze.

Utvrđivanje stjecatelja

17. **Stjecatelj se utvrđuje u svim poslovnim spajanjima. Stjecatelj je subjekt spajanja koji stječe kontrolu nad drugim spajajućim subjektom ili poduzećem.**
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 poslovanja 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 razmjennom redovnih glasačkih glavninih 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 glavninih udjela, subjekt koji izdaje glavnini 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 glavni 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 sredstvo stjecanja uvrštenja na burzu. Iako, pravno gledano, izdavatelj je javni subjekt i on se smatra maticom, a privatni subjekt podružnicom, pravno podružnica 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 računovodstvo obrnutih stjecanja nalaze se u stavcima B1 – B15 Dodatka B.

22. Kad se novi subjekt ustanovi sa svrhom, da izdavanjem glavničkih 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 izmjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:**
 - a) **fer vrijednosti na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i glavničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad subjektom koji se stječe,**
 - b) **svih troškova koji se mogu direktno povezati s poslovnom kombinacijom.**
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. Dana imovina, i obveze nastale ili preuzete od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad poduzećem koje se stječe, 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 glavničkih 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 fer vrijednosti i da ostali dokazi i metode vrednovanja pružaju pouzdanije vrednovanje fer vrijednosti glavničkih 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 glavničke 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 subjekta koji se stječe, za koji postoje jasniji dokazi. Fer vrijednost na datum razmjene monetarne (novčane) imovine dane vlasnicima glavnice subjekta koje se stječe kao alternativa glavničkim instrumentima može također pružiti dokaz o ukupnoj fer vrijednosti danoj od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad subjektom koji se stječe. U svakom slučaju, svi aspekti kombinacija, uključujući značajne faktore koji utječu na pregovore, moraju biti razmotreni. Daljnje upute o određivanju fer vrijednosti glavničkih 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 subjektom koji se stječe. 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 subjektom koji se stječe, 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 glavničkih instrumenata su sastavni dio transakcije izdavanja kapitala, čak i kada su glavnički 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.

Prilagodbe troškova poslovnog spajanja u ovisnosti o potencijalnim budućim događajima

32. Kada ugovor o poslovnom spajanju pruža mogućnost prilagodbe troška spajanja u ovisnosti o potencijalnim budućim poslovnim događajima, stjecatelj će uključiti iznos te prilagodbe u trošak spajanja na datum kupnje ako je prilagodba *vjerojatna* 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 umanjenja 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 bit 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 subjektom koji se stječe. 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 nepredviđene obveze

36. Stjecatelj će, na datum stjecanja, alocirati troškove poslovnog spajanja priznajući prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze subjekta koji se stječe, koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje iz točke 37. po njihovim fer vrijednostima na datum, osim dugotrajne imovine (ili objavljenih grupa) koja je klasificirana kao ona koja je namijenjena za prodaju u skladu s MSFI 5, *Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prestanak poslovanja*, koja će biti priznata kao fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. Bilo koja razlika između troška poslovne kombinacije i stjecateljevog interesa u neto fer vrijednosti prepoznatljive imovine i obveza i nepredviđenih obveza bit će obračunana u skladu s točkama 51. – 57.
37. Stjecatelj će priznati odvojeno prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze subjekta koji se stječe 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 pritjecati stjecatelju, i njihova fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena;

- u slučaju obveza osim nepredviđenih obveza, vjerojatno je da će otjecanje sredstava koji utjelovljuju ekonomske koristi biti potrebni da namire obvezu, a njezina fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena;
 - u slučaju bilo koje nematerijalne imovine ili nepredviđenih obveza, njihova fer vrijednost može biti pouzdano izmjerena.
38. Stjecateljev račun dobiti i gubitka objedinjavat će prihode i gubitke subjekta koji se stječe nakon datuma stjecanja uključujući prihode i rashode temeljene na stjecateljevu trošku poslovnog spajanja. Na primjer, trošak amortizacije uključen nakon datuma stjecanja u stjecateljevom račun prihoda i gubitka koji se odnosi na imovinu koja se amortizira subjektu koji se stječe 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 perfektuira prije samog stjecanja kontrole od strane stjecatelja. Sva pitanja i okolnosti vezane uz poslovna spajanja će se promatrati u kontekstu trenutka kada je stjecatelj ostvario kontrolu.
40. Budući da stjecatelj priznaje imovinu, obveze i *nepredviđene obveze* koje se mogu utvrditi, a pripadaju subjektu koji se stječe, 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 utvrdive imovine, obveza i *nepredviđenih obveza*, a pripadaju subjektu koji se stječe s ciljem alociranja troška poslovnog spajanja.

Utvrdiva imovina i obveze subjekta koji se stječe

41. U skladu s točkom 36. stjecatelj priznaje odvojeno kao dio procesa alociranja troška poslovnog spajanja samo onu imovinu, obveze i nepredviđene obveze subjekta koji se stječe, koja je postojala na dan stjecanja i zadovoljava kriterije za priznavanje iz točke 37. Slijedom toga:
- stjecatelj će priznati obveze za dovršenje ili smanjenje aktivnosti od strane subjekta koji se stječe kao alociranje troška poslovnog spajanja samo u slučaju kada subjekt koje se stječe ima, na dan stjecanja, postojeću obvezu restrukturiranja priznatu prema MRS-u 37, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, i
 - 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, po ostvarenju poslovnog stjecanja

nja, obveza stečenog subjekta priznaje se od strane stjecatelja kao dio alociranja troška poslovnog spajanja.

43. Ipak, planovi za restrukturiranje subjekta koji se stječe, čije se ostvarenje uvjetuje prethodnim stjecanjem, nisu u trenutku prije poslovnog spajanja postojeća obveza subjekta. To ujedno nije niti nepredviđena obveza subjekta koji se stječe u trenutku prije poslovnog stjecanja, budući da nije nepredviđena obveza koja proizlazi iz prošlog događaja čije će se postojanje potvrditi nastupanjem ili nenastupanjem jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta stjecatelja. Stoga, stjecatelj neće priznavati obvezu za planove restrukturiranja kao dio alokacije troška stjecanja.
44. Utvrdiva imovina i obveze koja u skladu s točkom 36. obuhvaća svu imovinu i obveze subjekta koji se stječe, a koju stjecatelj stječe ili prisvaja, uključujući i svu financijsku imovinu i obveze. To može uključivati i imovinu obveze koje prethodno nisu priznate u financijskom izvještaju subjekta koji se stječe. Npr., porezne koristi koje proizlaze iz nepriznatog poreznog gubitka subjekat koji se stječe prije poslovnog spajanja imaju sve uvjete za priznanje kao utvrdiva imovina u skladu s točkom 36. ukoliko je vjerojatno da će stjecatelj imati buduće oporezive dobitke na koje će se moći primijeniti nepriznata porezna korist.

Nematerijalna imovina subjekta koji se stječe

45. U skladu s točkom 37. stjecatelj priznaje odvojeno nematerijalnu imovinu subjekta koji se stječe 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 utvrdiva kako bi bila sukladna definiciji nematerijalne imovine. Prema MRS-u 38 imovina jeste nematerijalna, ukoliko:
- 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
 - proizlazi iz ugovornih ili drugih legalnih prava, neovisno o prenosivosti tih prava ili njihovoj odvojivosti od subjekta ili drugih prava i obveza.

Nepredviđene obveze subjekta koji se stječe

47. Točka 37. određuje da stjecatelj zasebno priznaje nepredviđenu obvezu subjekta koji se stječe kao dio alociranja troška poslovnog spajanja jedino u slučaju kada se njezina fer vrijednost može pouzdano mjeriti. Ukoliko se ne može pouzdano mjeriti:
- postoji utjecaj na iznos priznat kao goodwill ili iznos računovodstveno evidentiran sukladno točki 56, i
 - stjecatelj mora objaviti podatke o nepredviđenim obvezama kako to objavljuje MRS 37.
- Točka B16(l) Dodatka B, daje uputstva o određivanju fer vrijednosti nepredviđene obveze.

48. Nakon početnog priznavanja, stjecatelj treba mjeriti nepredviđene obveze koje su priznate odvojeno u skladu s točkom 36. po vrijednosti većoj od:
- iznosa koji bi bio priznat u skladu s MRS-om 37, i
 - 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 izvan opsega MRS-a 39, a koje nisu prema kamatnim stopama nižim od tržišnih, smatraju se mogućim obvezama za subjekt koji se stječe, 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. Nepredviđene 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:
- priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu te
 - početno vrednovati taj goodwill po trošku, kao višak troška u odnosu na stjecateljev udio u neto fer vrijednosti utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih 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 utvrdiva imovina, obveze i nepredviđene obveze subjekta koji se stječe ne zadovoljavaju kriterije iz točke 37. za odvojeno priznavanje na datum stjecanja, postoji efekt na iznos priznat kao goodwill (ili obračunan u skladu s točkom 56.). To se čini iz razloga što se goodwill mjeri kao preostali trošak poslovnog spajanja nakon priznanja stjecateljeve utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih obveza.
54. Nakon početnog priznanja, stjecatelj treba procjenjivati goodwill stečen u poslovnom spajanju po trošku, umanjenom 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 nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe u odnosu na njihov trošak

56. Ako je stjecateljev udio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza stečenog subjekta priznat sukladno točki 36. veći od troška poslovnog spajanja, stjecatelj mora:

(a) razmotriti postupak utvrđivanja i mjerenja imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe te mjerenje troška poslovnog spajanja, te

(b) priznati odmah u prihode ili rashode.

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 utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe. Mogući budući troškovi vezani uz subjekt koji se stječe, a koji nisu bili ispravno iskazani u fer vrijednosti njegove utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih obveza jesu mogući uzroci takvih grešaka;

(b) zahtjev računovodstvenog standarda da se stečena, utvrdiva 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 utvrdive imovine i obveza subjekta koji se stječe, nalažu da se iznos koji se odnosi na porezno sredstvo 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 goodwilla svake transakcije. Rezultat toga jest postupna usporedba troška svakog investiranja sa stjecateljevim udjelom u fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe u svakoj etapi investiranja.

59. Kada poslovna spajanja uključuju više od jedne transakcije, fer vrijednosti imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe mogu biti različite na dan svake od transakcija iz sljedećih razloga:

(a) utvrdiva imovina, obveze i nepredviđene obveze subjekta koji se stječe, fiktivno su svedene na fer vrijednost na dan svake transakcije, kako bi se utvrdio iznos goodwilla vezan uz svaku od njih, i

(b) utvrdiva imovina, obveze i nepredviđene obveze subjekta koji se stječe, 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 smatraju se revalorizacijom i moraju se obračunati kao takvi. Ipak, budući revalorizacija nastaje po početnom priznanju imovine, obveza i nepredviđenih 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 utvrdive 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 vrednovanje utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe 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 utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe ili trošak spajanja može utvrditi samo privremeno, stjecatelj tada mora voditi poslovno spajanje koristeći se privremenim vrijednostima. Stjecatelj mora priznati svaku uskladbju s tim privremenim vrijednostima kao dovršavanje početnog obračuna:

(a) unutar 12 mjeseci od dana spajanja, i

(b) od dana stjecanja, dakle:

(i) knjigovodstveni iznos utvrdive imovine, obveza i nepredviđenih obveza koji je priznat ili usklađen kao rezultat dovršavanja početnog obračuna mora biti izračunan kao da je fer vrijednost na dan kupnje priznat na taj datum.

(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 utvrdive imovine, obveze i nepredviđene 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.

Uskladbe nakon dovršetka početnog knjiženja

63. Osim navedenog u točkama 33., 34. i 65. uskladba početnih knjiženja poslovnog spajanja, nakon završetka početnog knjiženja, mora biti priznata samo kao ispravak greške u skladu s MRS-om 8, *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške*. Uskladbe početnih knjiženja poslovnog spajanja, nakon završetka početnog knjiženja neće biti priznate za učinak promjene u procjenama. U skladu s MRS-om 8, učinak promjene u procjenama 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 prethodni period (ili periode) u kojem se greška dogodila. Stoga, knjigovodstveni iznos utvrdive imovine, obveza ili nepredviđenih obveza subjekta koji se stječe, a koji je priznat i ispravljen po ispravci greške mora biti računat 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 uskladbi fer vrijednosti na dan kupnje) koja se odnosi na utvrdivu imovinu, obveze ili nepredviđene obveze koje se priznaju (ili usklađuju).

Priznanje odgođenog poreznog sredstva nakon dovršetka početnog knjiženja

65. Ako moguća korist od prenesenih gubitaka po porezu na dobit subjekta koji se stječe ne zadovoljava kriterije iz točke 37. za

zasebno priznavanje kada je poslovno spajanje početno knjiženo, već je naknadno ostvari, stjecatelj mora priznati taj prihod kao prihod u skladu s MRS-om 12, *Porezi na dobit*. Osim toga, Kupac mora:

- (a) smanjiti knjigovodstvenu vrijednost goodwilla na vrijednost koja bi bila priznata da je odgođeno porezno sredstvo bilo priznato kao utvrdiva imovina od dana kupnje, i
- (b) priznati gubitak od umanjene vrijednosti knjigovodstvenog iznosa goodwilla 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 provedena:

- (a) tijekom razdoblja.
- (b) nakon datuma bilance 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-om, 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 subjekta koji se steče 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. bit će objavljene zbirno za poslovna spajanja provedena tijekom izvještajnog razdoblja koje su pojedinačno neznčajne.

69. Ako je određeno početno računovodstvo za poslovno spajanje 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 bilance, 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 procjenu financijskih učinaka prihoda, gubitaka, ispravaka pogreški i ostalih usklađenja priznatih u tekućem razdoblju, a odnose se na poslovna spajanja provedena u tekućem ili prethodnim razdobljima.

73. Da bi se prikazao učinak prema točki 72., stjecatelj treba objaviti sljedeće podatke:

- (a) iznos i objašnjenje prihoda ili gubitka priznatog u tekućem razdoblju:
 - (i) koji se odnosi na utvrdivo sredstvo, obvezu ili nepredviđenu obvezu stečenu u poslovnom spajanju koje je provedeno u tekućem ili prethodnom razdoblju, i
 - (ii) koji je takve veličine, prirode ili opsega čije je objavljivanje važno za razumijevanje financijskog rezultata stečenog subjekta;
- (b) ako je određeno početno računovodstvo poslovnog spajanja nastalog u prethodnom razdoblju samo privremeno na kraju tog razdoblja, iznose i objašnjenja usklađenja privremenih vrijednosti priznatih tijekom tekućeg razdoblja;
- (c) informacije o ispravcima pogreški koje se trebaju objaviti prema MRS-u 8 za nematerijanu imovinu, obveze ili nepre-

dviđene 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 procjenu promjena u knjigovodstvenom iznosu goodwilla tijekom razdoblja.**
75. Da bi se prikazao učinak prema točki 74., subjekt treba objaviti poravnanje knjigovodstvenog iznosa goodwilla na početku i na kraju razdoblja, prikazujući zasebno:
- bruto iznos i akumulirani gubitak od umanjenja na početku razdoblja,
 - dotadni 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 sa MSFI 5,
 - usklađenja proizašla iz priznavanja nakon datuma bilance 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, a nije 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 u računovodstvu za poslovna spajanja za koja 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 nepredviđenih 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 knjigovodstveni iznos iz povezano 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 MRS-u 36 (revidiran u 2004.).

80. Ako subjekt prethodno prizna goodwill kao odbitnu točku kapitala, ne smije priznati taj goodwill u računu dobiti i gubitka kod otuđenja cijelog ili dijela poslovanja na koji se goodwill odnosi ili kada se umanjuje jedinica koja stvara novac na koji se goodwill odnosi.

Prethodno priznati negativni goodwill

81. Knjigovodstveni iznos 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. Knjigovodstveni iznos 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 obračunano 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 obračunana 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos investicije u udjel stjecatelja u neto fer vrijednosti nematerijalne imovine, obveza i nepredviđenih 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 knjižena primjenom metode udjela i stečena prije 31. ožujka 2004.:
- (a) 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 knjigovodstveni iznos 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,
- (b) subjekt treba prestati priznavati bilo koji negativni goodwill uključen u knjigovodstveni iznos 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:
- (a) da su stečene procjene i ostale informacije potrebne za primjenu MSFI-a na poslovno spajanje u vrijeme kad se spajanje inicijalno knjižilo.
- (b) 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 sljedeće SOO-e:
- (a) SOO 9, *Poslovna spajanja – klasificiranje kao stjecanje ili kao udruživanje interesa*,
- (b) SOO 22, *Poslovna spajanja – naknadne usklade fer vrijednosti i početno izvještavanje goodwilla*, i
- (c) SOO 28, *Poslovna spajanja – »Datum razmjene« i fer vrijednost glavnčkih instrumenata*.

Dodatak A.

Definicije pojmova

Ovaj je dodatak sastavni dio ovog MSFI-a.

datum stjecanja	Datum kad je kontrola nad neto imovinom i poslovanjem stečenog subjekta stvarno prenižeta na stjecatelja.
datum dogovora	Datum kad je postignut značajan dogovor između strana spajanja, u slučaju subjekata koji javno kotiraju, i objavljen javnosti. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum kad je postignut značajan dogovor između strana spajanja je datum kad je dovoljan broj vlasnika subjekta koje je predmet preuzimanja prihvatio ponudu stjecatelja za stjecanje kontrole nad subjektom.

poslovanje

Integrirani set aktivnosti i imovine provoden i upravljan sa svrhom osiguranja:

- (a) povrata investitorima, ili
(b) nižih troškova ili ostalih ekonomskih koristi direktno i razmjerno svojim sudionicima.

Poslovanje se općenito sastoji od ulaza, procesa primjenjivih na taj ulaz, i izlaza koji su, ili će se koristiti za stvaranje prihoda. Ako je goodwill prisutan kao sastavni dio prenesenog skupa aktivnosti i imovine, takav skup se mora smatrati poslovanjem.

poslovno spajanje

Dovođenje samostalnih subjekata u jedan ekonomski subjekt kao rezultat objedinjavanja ili dobivanja kontrole jednog subjekta nad neto imovinom i poslovanjem drugog subjekta.

poslovno spajanje koje obuhvaća subjekt ili poslovanja pod zajedničkom kontrolom

Poslovno spajanje u kojem su svi subjekti spajanja na kraju pod kontrolom istog subjekta ili subjekata prije i poslije spajanja, i kontrola nije prijelazna.

nepredviđene obveze

Nepredviđene obveze imaju značenje kao što je objašnjeno u MRS-u 37, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, odnosno:

- (a) moguća obveza koja nastaje iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta, ili
- (b) sadašnja obveza koja nastaje iz prošlih događaja, ali koja nije priznata budući da:
- (i) nije vjerojatno da će odljev resursa s ekonomskim koristima zahtijevati podmirenje obveze, ili
- (ii) iznos obveze se ne može utvrditi s dovoljno pouzdanosti.

kontrola

Pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta tako da se ostvari korist od njegove 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 postiže u fazama, postupnom kupnjom udjela, datum razmjene je datum kad je svako pojedino ulaganje priznato u financijskim izvještajima stjecatelja.

fer vrijednost

Vrijednost po kojoj se sredstvo može razmijeniti ili obveza podmiriti, između obaviještenih i dobrovoljnih strana u slobodnoj transakciji.

goodwill

Buduće ekonomske koristi koje proističu iz sredstava koja se ne mogu pojedinačno identificirati i zasebno priznati.

nematerijalna imovina

Nematerijalna imovina ima značenje kao što je objašnjeno u MRS-u 38, *Nematerijalna imovina*, tj. nemonetarno sredstvo koje se može identificirati, bez fizičkog obilježja.

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 udio	Dio neto rezultata poslovanja i neto imovine podružnica koji se može pripisati udjelima koji nisu izravno ili neizravno, putem ovisnih subjekta, u vlasništvu matičnog subjekta.
uzajamni subjekt	Subjekt koji nije subjekt kapitala, kao na primjer uzajamna osiguranja ili uzajamne zajednice, koji ostvaruje smanjenje troškova ili druge ekonomske koristi direkto i razmjerno svojim sudionicima.
matica	Subjekt koje ima jedno jedno ili više podružnica .
vjerojatno izvještajni subjekt	Više moguće nego ne. Subjekt za koji postoje korisnici koji se oslanjaju na informacije iz financijskih izvještaja subjekta koje će im biti od koristi za donošenje odluke o raspoređivanju resursa. Izvještajni subjekt može biti pojedinačni subjekt ili grupa koja se sastoji od matice i svih njenih podružnica .
podružnica	Subjekt, uključujući subjekte koji nisu pravne osobe, kao npr. Partnerstva, pod kontrolom drugog subjekta (poznatog kao matica).

Dodatak B. Primjena

Ovaj je Dodatak sastavni dio ovog MSFI-a.

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 stečeni subjekt. To može biti slučaj kada, primjerice, privatni subjekt uredi da ga stekne manje javni subjekt kao sredstvo da dođe na burzu. Iako se zakonski smatra maticom, a privatni subjekt se smatra povezanom subjektom, zakonski podružnica 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 Računovodstvo 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 odsutvu 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 podružnica 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:
- (a) imovina i obveze zakonskog povezanog subjekta priznat će se i mjeriti u konsolidiranim financijskim izvještajima po knjigovodstvenom iznosu prije spajanja,
 - (b) zadržane zarade i ostali kapital priznat u tim konsolidiranim financijskim izvještajima bit će zadržane zarade i ostali kapital zakonskog povezanog subjekta prije poslovnog spajanja,
 - (c) 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,
 - (d) komparativne informacije prezentirane u tim konsolidiranim izvještajima bit će od zakonskog povezanog subjekta.
- B8 Računovodstvo obrnutog stjecanja se primjenjuje na konsolidirane financijske izvještaje. Prema tome, u odvojenim financijskim izvještajima zakonske matice, ulaganje u zakonske podružnice 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 nepredviđenih obveza zakonske matice (odnosno, stečenog subjekta u računovodstvene svrhe). Prema tome, trošak poslovnog spajanja bit će raspoređen mjerenjem određenih sredstava, obveza i nepredviđenih obveza zakonske matice što za-

dovoljava 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 udio

- 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 stečeni subjekt, imaju udio u rezultatu i neto imovini spojenog subjekta.
- B11 Zbog toga što su imovina i obveze zakonskog povezanog subjekta priznati i mjereni 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:
- (a) 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
 - (b) 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 nepredviđene 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:
- (a) za financijske instrumente kojima se trguje na aktivnom tržištu stjecatelj treba upotrebljavati tržišne vrijednosti;
 - (b) 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;
 - (c) 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;
 - (d) za zalihe:
 - (i) 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,
 - (ii) 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
 - (iii) za sirovine i materijal stjecatelj treba primjenjivati tekući trošak zamjene;
 - (e) za zemljište i zgrade stjecatelj treba primjenjivati tržišne cijene;
 - (f) za postrojenja i opremu stjecatelj treba primjenjivati tržišne cijene, obično utvđene procjenom. Ako ne postoji tržišni dokaz o fer vrijednosti zbog posebne prirode postrojenja i opreme i sredstvo 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 efekata ponovnog mjerenja po fer vrijednosti utvrđive 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 utvrdjenih po odgovarajućim kamatnim stopama;

(l) za nepredviđene obveze stečenog subjekta stjecatelj treba upotrebljavati iznose koje bi zaračunala treća strana za te nepredviđene obveze. Takav iznos treba odražavati sva očekivanja o mogućim novčanim tokovima, a ne jedan najvjerojatniji ili očekivani minimalan ili maksimalan novčani tijek.

B17 Neke od navedenih smjernica zahtijevaju da se fer vrijednost procijeni pomoću metoda sadašnje vrijednosti. Ako se smjernica za određeno sredstvo ne odnosi na upotrebu metoda sadašnje vrijednosti, takve metode se mogu koristiti u procjeni fer vrijednosti tog sredstva.

Dodatak C.

Dopuna ostalim MSFI-ima

Dopuna u ovom Dodatku će se primjenjivati za računovodstvo poslovnog spajanja za koja je dogovor postignut na datum ili nakon 31. ožujka 2004., i za računovodstvo bilo kojeg goodwilla ili nematerijalne imovine stečene u tim poslovnim spajanjima. U svim ostalim slučajevima, ova dopuna će se primjenjivati za godišnja razdoblja počevši na datum ili nakon 31. ožujka 2004.

* * * * *

Međutim, ako subjekt odluči u skladu s točkom 85. primjenjivati MSFI 3 od bilo kojeg datuma prije datuma stupanja na snagu navedenog u točkama 78. do 84., također treba primjenjivati dopune počevši od toga istog datuma.

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 4

Ugovori o osiguranju

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV13
Razlozi izdavanja MSFI-a	UV1 – UV2
Osnovna obilježja MSFI-a	UV3 – UV12
Mogući utjecaj budućih prijedloga	UV13
Međunarodni standard financijskog izvještavanja 4	
Ugovori o osiguranju	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 12
Ugrađeni derivati	7 – 9
Izdvajanje depozitnih komponenti	10 – 12
PRIZNAVANJE I MJERENJE	13 – 35
Privremena izuzeća od primjene drugih MSFI-a	13 – 20
Test adekvatnosti obveza	15 – 19
Umanjenje vrijednosti imovine iz reosiguranja	20
Promjene računovodstvenih politika	21 – 30
Tekuće tržišne kamatne stope	24
Nastavak postojeće prakse	25
Opreznost	26
Budući prinosi na ulaganja	27 – 29
Računovodstvo u sjeni	30
Ugovori o osiguranju stečeni putem poslovnih kombinacija ili prijenosom portfelja	31 – 33
Obilježja diskrecijske participacije	34 – 35
Obilježja diskrecijske participacije u ugovorima o osiguranju	34
Obilježja diskrecijske participacije u financijskim instrumentima	35
OBJAVLJIVANJE	36 – 39
Objašnjenje priznatih iznosa	36 – 37
Iznos, vrijeme i neizvjesnost novčanih tokova	38 – 39
DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE	40 – 45
Objavljivanje	42 – 44
Prenamjena financijske imovine	44
DODATAK	
A. Definirani pojmovi	
B. Definicija ugovora o osiguranju	
C. Izmjene i dopune ostalih MSFI-a	

UVOD

Razlozi izdavanja MSFI-a

UV1 Ovo je prvi MSFI koji se bavi ugovorima o osiguranju. Računovodstvene su prakse u svezi s ugovorom o osiguranju bile raznovrsne te su često različite od prakse u ostalim sektorima. Iz razloga što će u 2005. godini mnogi drugi subjekti prihvatiti MSFI-e, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izdao je ovaj MSFI:

(a) kako bi uveo određena poboljšanja u računovodstvo ugovora o osiguranju dok Odbor ne dovrši drugu fazu projekta u svezi s ugovorom o osiguranju,

(b) kako bi zahtijevao od subjekata koji izdaju ugovore o osiguranju (osiguravatelja) da objavljuju informacije o tim ugovorima.

UV2 Ovaj je MSFI korak prema fazi II. ovog projekta. Odbor je odlučan dovršiti fazu II. bez odgađanja u trenutku kad istraži sva relevantna konceptualna i praktična pitanja te u potpunosti dovršiti cjelokupni proces.

Osnovna obilježja MSFI-a

UV3 Ovaj se MSFI primjenjuje na sve ugovore o osiguranju (uključujući ugovore o reosiguranju) koje subjekt izdaje i ugovore o reosiguranju koje drži, osim specifičnih ugovora pokrivenih drugim MSFI-ima. On se ne primjenjuje na ostalu imovinu i obveze osiguravatelja, poput financijske imovine i obveza unutar djelokruga MRS-a 39, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Nadalje, on se ne odnosi na računovodstvo imatelja police.

UV4 Ovaj MSFI privremeno (tj. za vrijeme faze I. ovog projekta) izuzima osiguravatelje od primjene nekih zahtjeva drugih MSFI-a, uključujući zahtjev da uzme u obzir Okvir prilikom odabira računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju. Međutim, ovaj MSFI:

(a) zabranjuje rezerve za moguće štete pokrivene ugovorima koji ne postoje na datum izvještavanja (poput rezervi za katastrofalne štete i rezervi za kolebanje šteta),

(b) zahtijeva test adekvatnosti priznate obveze iz osiguranja i test umanjenja za imovinu iz reosiguranja,

(c) zahtijeva od osiguravatelja držanje obveze iz osiguranja u bilanci do trenutka kada su isplaćene ili otkazane, ili dok ne isteku te prezentiranje obveze iz osiguranja bez prebijanja s pripadajućom imovinom iz reosiguranja.

UV5 MSFI dopušta osiguravatelju promjenu računovodstvenih politika u svezi s ugovorom o osiguranju jedino ako, kao rezultat, njegovi financijski izvještaji prikazuju informacije koje su značajnije i ne manje pouzdane ili pouzdanije a ne manje značajne. Posebice, osiguravatelj ne može uvesti bilo koju od sljedećih praksi, iako može nastaviti koristiti računovodstvene politike koje ih obuhvaćaju:

(a) mjerenje obveza iz osiguranja na nediskontiranoj bazi,

(b) mjerenje ugovornih prava za buduće naknade po upravljanju ulaganjima u iznosu koji nadilazi njihovu fer vrijednost impliciranu usporedbom s tekućim naknadama naplaćivanim od strane drugih sudionika na tržištu za slične usluge,

(c) korištenje različitih računovodstvenih politika za obveze iz osiguranja kod podružnica.

UV6 MSFI dopušta uvođenje računovodstvene politike koja bi uključivala ponovno mjerenje već utvrđene obveze iz osiguranja dosljedno u svakom razdoblju, kako bi se uzele u obzir tekuće tržišne kamatne stope (te, ukoliko osiguravatelj tako odluči, ostale tekuće procjene i pretpostavke). Bez ovoga dopuštenja od osiguravatelja bi se očekivalo da promjenu računovodstvene politike dosljedno primijeni i na sve ostale slične obveze.

UV7 Osiguravatelj ne treba mijenjati računovodstvenu politiku za ugovore o osiguranju kako bi eliminirao pretjeranu opreznost.

Ukoliko osiguravatelj već mjeri svoje ugovore o osiguranju s dovoljno opreznosti, nije potrebno uvoditi dodatnu opreznost.

UV8 Postoji pretpostavka, koju je moguće argumentirano opovrgnuti, da će financijski izvještaji osiguravatelja postati manje značajni i pouzdani ako se donese računovodstvena politika koja odražava buduće prinose na ulaganja u mjerenju ugovora o osiguranju.

UV9 Kada osiguravatelj promijeni računovodstvenu politiku za obveze iz osiguranja, može reklasificirati pojedinu ili svu financijsku imovinu kao »po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka«.

UV10 Ovaj MSFI:

(a) pojašnjava da osiguravatelj ne treba zabilježiti ugrađeni derivativ odvojeno po fer vrijednosti, ako je taj ugrađeni derivativ po definiciji ugovor o osiguranju,

(b) zahtijeva od osiguravatelja razdvajanje (tj. odvojeno evidentiranje) depozitnih komponenti od nekih ugovora o osiguranju, kako bi se izbjeglo neprikazivanje imovine i obveza u bilanci,

(c) pojašnjava upotrebljivost prakse također poznate kao »računovodstvo iz sjene«.

(d) dopušta proširenu prezentaciju za ugovore o osiguranju stečene putem poslovnih kombinacija ili prijenosa portfelja,

(e) osvrće se na ograničene aspekte obilježja diskrecijske participacije sadržane u ugovoru o osiguranju ili financijskim instrumentima.

UV11 Ovaj MSFI zahtijeva, objavljivanje, kako bi pomogao korisnicima razumijeti:

(a) iznos u financijskim izvještajima osiguravatelja koji proi-
zlaže iz ugovora o osiguranju.

(b) iznos, vremena i neizvjesnosti budućih gotovinskih novčanih tokova od ugovora o osiguranju.

UV12 Subjeki bi trebali započeti s primjenom MSFI-a za godišnja razdoblja koja počinju od 1. siječnja 2005. ili kasnije, s tim da se subjektima preporučuje što ranija primjena. Osiguravatelj ne treba primijeniti neke aspekte MSFI-a koji se odnose na usporedive informacije za razdoblja prije 1. siječnja 2005.

Mogući utjecaj budućih prijedloga

UV13 Odbor očekuje da će odobriti Nacrt prijedloga u drugom kvartalu 2004. godine kojim će predložiti izmjene i dopune za:

(a) tretman financijskih garancija i kreditnih ugovora o osiguranju kredita,

(b) mogućnost u MRS-u 39 koja omogućava subjektu vrednovanje financijske imovine i financijskih obveza »po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka«.

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 svezi s ugovorom 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 *diskrecijske participacije* (vidi točku 35). MRS 32 *Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje* 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 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, nepredviđene obveze i nepredviđena 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, nepredviđena 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 (nepredviđena obveza ili potraživanje za ponudu?) u poslovnoj kombinaciji (vidi MSFI 3, *Poslovne kombinacije*),
 - (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 uz 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 opcije 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 opcije 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 diskrecijske 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 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:
- primijeniti ovaj MSFI na osiguravateljnu komponentu,
 - 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:
- ugovore o osiguranju koje izdaje (uključujući pripadajuće troškove pribave i pripadajuću nematerijalnu imovinu, poput onih opisanih u točkama 31. i 32.).
 - 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:
- 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),
 - provoditi će *test adekvatnosti obveza* opisan u točkama 15. – 19.,
 - će ukinuti obvezu iz osiguranja (ili dio obveze po osnovi osiguranja) iz bilance kad, i samo kad, ona prestane postojati, tj. kad je obveza određena u ugovoru isplaćena ili otkazana ili istekla,
 - neće prebijati:
 - imovinu iz reosiguranja s odgovarajućom obvezom iz osiguranja,
 - prihod ili rashod po osnovi ugovora o reosiguranju sa prihodom ili rashodom od odgovarajućeg ugovora o osiguranju;
 - 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 knjigovodstveno stanje obveza iz osiguranja (umanjenih za odgovarajuće odgođene troškove pribave i odgovarajuću nematerijalnu imovinu, poput onih razmotrenih u točkama 31. i 32.) neadekvatno u odnosu na procijenjene buduće novčane tokove, razlika se u potpunosti priznaje u računu dobiti i gubitka.
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:

- 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;
 - Ako test pokaže kako je obveza neadekvatna, razliku u cijelosti treba priznati u računu dobiti i gubitka.
17. Ukoliko računovodstvene politike osiguravatelja ne zahtijevaju test adekvatnosti obveza koji zadovoljava minimalne uvjete navedene u točki 16., osiguravatelj će:
- odrediti knjigovodstvenu vrijednost dotične obveze iz osiguranja* umanjenu za sljedeće knjigovodstvene vrijednosti:
 - bilo koje povezane odgođene troškove pribave,
 - 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.);
 - odrediti je li iznos opisan pod (a) manji od knjigovodstvenog iznosa potrebnog kad bi dotična obveza iz osiguranja bila unutar djelokruga MRS-a 37., *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Ako je manji, osiguravatelj će priznati čitavu razliku u račun dobiti i gubitka i umanjiti knjigovodstvenu vrijednost povezanih odgođenih troškova pribave ili povezane nematerijalne imovine 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 računu dobiti i gubitka. Umanjenje vrijednosti imovine iz reosiguranja provodi se ako i samo ako:
- postoje objektivni dokazi, kao rezultat događaja nakon početnog priznavanja imovine iz reosiguranja, da cedent neće primiti sve iznose koji mu pripadaju na temelju ugovora,
 - 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 financij-**

ske izvještaje značajnijima i ne manje pouzdanijim za potrebe korisnika u pogledu njihova donošenja ekonomskih odluka, ili više značajnima i ne manje pouzdanima 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 suglasnosti sa spomenutim kriterijima. Sljedeća konkretna pitanja razmatrana su kako slijedi:
- tekuće kamatne stope (točka 24.);
 - nastavak postojeće prakse (točka 25.);
 - opreznost (točka 26.);
 - budući prinosi na ulaganja (točke 27. – 29.);
 - 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 računu dobiti i gubitka. U to vrijeme, mogu se također donijeti računovodstvene politike koje zahtijevaju ostale tekuće procjene i pretpostavke za određene obveze. Izbor u ovoj 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 podmire.

Nastavak postojeće prakse

25. Osiguravatelj može nastaviti koristiti sljedeće prakse, no uvođenje bilo koje od njih ne zadovoljava točku 22.:
- mjerenje obveza iz osiguranja na nediskontiranoj osnovi,
 - 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.
 - korištenje različitih računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju (i povezane 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 pouzdanima 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:
- korištenje diskontne stope koja odražava procijenjeni povrat na imovinu osiguravatelja.
 - 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 opovrvivu pretpostavku 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:
- tekuće procjene i pretpostavke,
 - razumnu (ali ne i pretjerano opreznu) korekciju koja odražava rizik i nesigurnost,
 - mjerenja koja obuhvaćaju i intrinzičnu i vremensku vrijednost ugrađenih opcija i garancija,
 - 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 opovrvivu pretpostavku 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) bit će priznata u kapitalu ako i samo ako su i ne-realizirani dobiti ili gubici priznati izravno u kapital. Ova se praksa ponekad naziva »računovodstvo u sjeni«.

Ugovori o osiguranju stečeni putem poslovnih kombinacija ili prijenosom portfelja

31. Kako bi bio u skladu s MSFI 3 *Poslovne kombinacije*, 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 s 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 takvoga 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 glavnice. 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 glavnica;
 - (c) može priznati sve primljene premije kao prihod bez razdvajanja dijela koji se odnosi na komponentu glavnice. Promjene, koje proizlaze zajamčenog elementa i dijela obilježja diskrecijske participacije klasificiranog kao obveze priznaju se u računu dobiti i gubitka. Ako su dio ili sva obilježja diskrecijske participacije klasificirani kao glavnica, 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 proizišao iz primjene MRS-a 39 na zajamčeni element.
 - (b) ako osiguravatelj klasificira dio ili sva ta obilježja kao zasebnu komponentu glavnice, obveza priznata za cijeli ugovor neće biti manja od iznosa koji bi proizišao 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 proizišao 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.

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 tijeku koristeći direktnu metodu, novčane tokove) proizišle iz ugovora o osiguranju. Nadalje, ako je osiguravatelj cedent, objavit će:
 - (i) dobitke i gubitke priznate u računu dobiti i gubitka 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 shvaćanju iznosa, vremena i neizvjesnosti budućih novčanih tokova ugovora o osiguranju.**
39. Kako bi bio skladu s točkom 38., osiguravatelj će objaviti:
- (a) ciljeve u upravljanju rizicima proizašlim iz ugovora o osiguranju i računovodstvenim politikama za umanjene tih rizika.
 - (b) uvjete i zahtjeve ugovora o osiguranju koji imaju značajan utjecaj na iznose, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova osiguravatelja.
 - (c) informacije o *riziku osiguranja* (za prije i poslije umanjavanja rizika za reosiguranje od strane reosiguravatelja), uključujući informacije o:
 - (i) osjetljivosti dobiti ili gubitka glavnice na promjene varijabli koje imaju značajan utjecaj na njih,
 - (ii) koncentraciji rizika osiguranja,
 - (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 kamatnom riziku i kreditnom riziku koje bi MRS 32 zahtijevao da su ugovori o osiguranju unutar djelokruga MRS-a 32.
 - (e) informacije o izloženosti kamatnom riziku i tržišnom riziku 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.

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.

Objavlivanje

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 politike 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 sastavni je dio MSFI-a.

cedent	Imatelj police po ugovoru o reosiguranju.
depozitna komponenta	Ugovorna komponenta koja se ne vodi kao derivativ pod MRS-om 39 i bila bi unutar djelokruga MRS-a 39 kada bi bila zaseban instrument.
izravni ugovor o osiguranju	Ugovor o osiguranju koji nije ugovor o reosiguranju.
obilježje diskrecijske participacije	Ugovorno pravo na primitak, kao dodatak zajamčenim pogodnostima, 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 diskrecijsko 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 imovina može biti razmijenjena, ili obveza podmirena, među informiranim i voljnim stranama u transakciji pred pogodbom.
financijski rizik	Rizik moguće buduće promjene jedne ili više određenih kamatnih stopa, cijena financijskih instrumenata, cijene dobara, tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa ili druge varijable, pod uvjetom da u slučaju nefinancijske varijable ona nije specifična za stranke u ugovoru.
zajamčene pogodnosti	Plaćanja ili druge pogodnosti na koje određeni imatelj police ili ulagač ima bezuvjetno pravo koje nije podložno ugovornoj diskreciji izdavatelja.
zajamčeni element	Obveza isplate zajamčenih pogodnosti, uključena u ugovor koji sadrži obilježja diskrecijske participacije.
imovina iz osiguranja	Neto ugovorna prava osiguravatelja s osnove ugovora o osiguranju.
ugovor o osiguranju	Ugovor po kojem jedna strana (osiguravatelj) prihvaća značajan rizik osiguranja od druge strane (imatelja police) prihvaćajući nadoknaditi štetu imatelju police ako određeni neizvjesni budući događaj (osigurani događaj) bude imao negativni učinak za imatelja police. (Vidi Dodatak B za smjernice o ovoj definiciji).
obveza iz osiguranja	Neto ugovorna obveza osiguravatelja s osnove ugovora 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	Strana 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 knjigovodstveni iznos odgovarajućih odgođenih troškova pribave ili odgovarajuće nematerijalne imovine) temeljena na pregledu budućih novčanih tokova.
imatelj police	Stranka koja ima pravo na naknadu štete po ugovoru o osiguranju ako nastupe osigurani događaji.
imovina iz reosiguranja	Cedentovo neto ugovorno pravo 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	Stranka koja prema ugovoru o reosiguranju ima obvezu nadoknaditi štetu cedentu ako nastupi osigurani događaj.
razdvajanje (cijepanje)	Iskazivanje komponenti ugovora kao da se radi o odvojenim ugovorima.

DODATAK B

Definicija ugovora o osiguranju

Ovaj Dodatak sastavni je dio MSFI-a.

- 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 otkriven gubitak 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 izravno 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 naknadom 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 obavezan izvršiti popravke ili zamijeniti dijelove.

- B7 Primjena MSFI-a na ugovore opisane u točki B6 nije ništa teža nego primjena MSFI-a 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 je li 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 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena 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 stranku u ugovoru, poput pokazatelja gubitaka uzrokovanih potresom u određenoj regiji ili pokazatelja temperatura u određenom gradu. Popis isključuje nefinancijske varijable koje su karakteristične za stranku ugovora, poput pojavljivanja ili nepojavljivanja požara koji oštećuje ili uništava imovinu te stranke. 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 stranke 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 mjeren 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 izdavatelj također izlaže i riziku osiguranja. Međutim, ako izdavatelj

tog ugovora smanjuje taj rizik korištenjem drugog ugovora kako bi prenio dio tog rizika na drugu stranku, drugi ugovor izlaže tu drugu stranku 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:

- (a) osiguranje od krađe ili oštećenja imovine,
- (b) osiguranje obveze proizvođača, profesionalne odgovornosti, građanske odgovornosti ili pravnih troškova,
- (c) 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),
- (d) 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),
- (e) 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 stranka ne ispuní 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 dospelju 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 stranku financijsku imovinu ili financijske obveze koje su unutar djelokruga MRS-a 39 (vidi točku 4(d)),
- (h) garancije proizvoda. Garancije proizvoda izdane od druge stranke 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, nepredviđene obveze i nepredviđena 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. odšteta 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 glavnice, 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 stranku 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) samoosiguranje, 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 stranku financijskom riziku, ali ne riziku osiguranja, jer zahtijevaju od stranke 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 stranku 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 stranku u ugovoru (poznati kao vremenski derivati).
- (h) obveznice vezane uz katastrofalne događaje koje omogućuju buduće umanjene isplate glavnice, kamate ili oboje na

temelju klimatske, geološke ili druge fizičke varijable koja nije specifična za stranku 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 stranka u ugovoru koristi ono što se ponekad zove depozitno računovodstvo, koje uključuje:
- (a) jedna stranka priznaje primljenu ponudu kao financijsku obvezu umjesto kao приход.
 - (b) druga stranka 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, приход 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 osigurateljve 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 zbilo (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 uz ulaganja, smrt imatelja police znači da osiguratelj više ne može obavljati uslugu upravljanja ulaganjem i naplaćivati naknadu za to. Međutim, taj ekonomski gubitak za osiguratelja ne odražava rizik osiguranja, jednako kao što menadžer uzajamnog fonda ne preuzima rizik osiguranja u svezi s mogućom smrću 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 osiguratelja 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 osiguratelju značajni rizik gubitka jedne novčane jedinice. U isto vrijeme, ugovor stvara neosigurateljni rizik da će izdavatelj trebati platiti 999.999 novčanih jedinica ako se određeni događaj dogodi. Zato što osiguratelj ne prihvaća značajni rizik osiguranja od imatelja, ovaj ugovor nije ugovor o osiguranju;
 - (d) moguće povrate reosiguratelja. Osiguratelj ih obračunava zasebno.
- B25 Osiguratelj 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 ugovora 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, osiguratelj ne treba istraživati svaki pojedini ugovor unutar skupine kako bi identificirao nekoliko nederivativnih ugovora koji prenose značajan 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 značajna (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. Osiguratelj će pretprijeti 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 osigurateljnu komponentu, značajnost prijenosa rizika osiguranja se procjenjuje u odnosu na osigurateljnu 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 pri-

mitke od ulaganja po dospijeću 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 izdatelja 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.

DODATAK C

Izmjene i dopune ostalih MSFI-a

Izmjene i dopune u ovom Dodatku primjenjivat će se za godišnja razdoblja počevši od ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ako subjekt prihvati ovaj MSFI za ranije razdoblje, ove izmjene i dopune primjenjivat će se za to ranije razdoblje.

Izmjene i dopune sadržane u ovom Dodatku, prilikom izdavanja ovog MSFI-a u 2004. godini, inkorporirane su u značajne izvještaje objavljene u ovom izdanju.

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 5

Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV6
Razlog izdavanja MSFI-a	UV1 – UV5
Glavne osobine MSFI-a	UV6
Međunarodni standard financijskog izvještavanja 5	
Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 5
KLASIFIKACIJA DUGOTRAJNE IMOVINE (ILI GRUPA ZA OTUĐENJE) NAMIJENJENA ZA PRODAJU	6 – 14
Dugotrajna imovina namijenjena otpisu	13 – 14
MJERENJE DUGOTRAJNE IMOVINE (ILI GRUPA ZA OTUĐENJE) KLASIFICIRANE KAO NAMIJENJENE ZA PRODAJU	15 – 29
Mjerenje dugotrajne imovine (ili grupa za otuđenje)	15 – 19
Priznavanje gubitaka od umanjenja i otpisa	20 – 25
Promjene na planu prodaje	26 – 29
PREZENTACIJA I OBJAVLJIVANJE	30 – 42

Prezentiranje prestanka poslovanja	31 – 36
Dobici i gubici vezani uz neprekinuto poslovanje	37
Prezentiranje dugotrajne imovine ili grupe za otuđenje klasificirane kao namijenjene za prodaju	38 – 40
Dodatna objavljivanja	41 – 42
PRIJELAZNE ODREDBE	43
DATUM STUPANJA NA SNAGU	44
POVLAČENJE MRS-a 35	45
DODACI	
Definiranje pojmova	
Dopuna primjeni	
Produženje razdoblja potrebnog za zaključivanje prodaje	
Izmjene i dopune ostalih MSFI-a	

UVOD

Razlog izdavanja MSFI-a

- UV1 Međunarodni standard financijskog izvještavanja 5, Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja (MSFI 5), navodi zahtjeve za klasifikaciju, mjerenje i prezentaciju dugotrajne imovine namijenjene prodaji i zamjenjuje MRS 35, *Prestanak poslovanja*.
- UV2 Postizanje usuglašavanja računovodstvenih standarda u cijelom svijetu je jedan od glavnih ciljeva Odbora za međunarodne računovodstvene standarde. U ostvarenju tog cilja, jedna od strategija koja je prihvaćena od Odbora je bila da se unesu u memorandum o razumijevanju s Odborom za financijske računovodstvene standarde (FASB) u SAD-u koji donosi dvije obveze Odbora glede konvergencije. Kao rezultat toga usuglašavanja Odbori su započeli zajednički kratkoročni projekt s ciljem smanjenja razlika između MSFI-a i US GAAP-a koje je moguće riješiti u relativno kratkom vremenu i koje se mogu adresirati izvan glavnih projekata.
- UV3 Jedan aspekt tog projekta uključuje to da oba Odbora međusobno razmatraju novije standarde u pogledu prilagodbe visoko kvalitetnih računovodstvenih mogućnosti. Ovaj MSFI proizlazi od razmatranja Odbora za međunarodne računovodstvene standarde FASB-ove Izjave br. 144, Računovodstvo smanjenja ili otuđenja dugotrajne imovine (SFAS 144), izdane 2001. godine.
- UV4 SFAS 144 razmatra tri područja: (i) smanjenje dugotrajne imovine koja je zadržana i namijenjena za korištenje, (ii) klasifikaciju, mjerenje i prezentaciju imovine namijenjene za prodaju i (iii) klasifikaciju i prezentaciju prestanka poslovanja. Smanjenje dugotrajne imovine koja je zadržana i koristi se, predstavlja područje u kojem su najveće razlike između MSFI-a i US GAAP-a. Međutim, te razlike se neće riješiti u relativno kratkom vremenu. Za usuglašavanje na druga dva područja, smatralo se da je vrijedno provođenja u sklopu kratkoročnog projekta.
- UV5 MSFI postiže značajna usuglašavanja sa zahtjevima SFAS-a 144 koji se odnose na imovinu namijenjenu prodaji, vrijeme klasifikacije aktivnosti kao ona koja je prekinuta i na prezentaciju takvih aktivnosti.

Glavne osobine MSFI-a

UV6 MSFI:

- (a) prihvaća klasifikaciju namijenjeno za prodaju;
- (b) predstavlja koncept grupe za otuđenje, kao grupu imovine namijenjenu za otuđenje putem prodaje ili drukčije, zajedno kao grupu u jednoj transakciji, i obveze direktno povezane s tom imovinom koja će biti transferirana u toj transakciji;
- (c) određuje da se imovina ili grupe za otuđenje koje su klasificirane kao namijenjene za prodaju vode po nižoj od knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje;
- (d) određuje da imovina, klasificirana kao namijenjena za prodaju ili je uključena unutar grupe za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju, nije amortizirana;
- (e) određuje da se imovina klasificirana kao namijenjena za prodaju, i imovina i obveze koji su uključeni u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena za prodaju prikazuju odvojeno na prednjoj strani bilance;
- (f) povlači MRS 35, *Prestanak poslovanja* i zamjenjuje ga sa zahtjevima koji:
 - (i) mijenjaju vrijeme klasifikacije poslovanja kao prekinutog. MRS 35 klasificira poslovanje kao prekinuto po ranijem od: (a) ulaska subjekta u obvezujući prodajni ugovor, i (b) odobrenja i proglašavanja službenog plana otuđenja od strane uprave,
 - (ii) određuju da rezultati prekida poslovanja trebaju biti odvojeno prikazani na prednjoj strani računa dobiti i gubitka,
 - (iii) zabranjuje retroaktivno klasifikaciju poslovanja kao prekinutog, kada kriteriji za klasifikaciju nisu ispunjeni do datuma bilance.

*Međunarodni standard financijskog izvještavanja 5***Dugotrajna imovina namijenjena prodaji
i prestanak poslovanja**

CILJ

1. Cilj ovog MSFI je da odredi računovodstveni tretman imovine namijenjene za prodaju, i objavljivanje i prezentaciju prestanka poslovanja. Konkretno, MSFI zahtijeva da:
 - (a) imovina koja udovoljava kriterijima bude klasificirana kao namijenjena za prodaju, da bude mjerena prema nižoj vrijednosti knjigovodstvenog iznosa i fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, i kad prestaje amortizacija takve imovine; i
 - (b) imovina koja udovoljava kriterijima bude klasificirana kao namijenjena za prodaju, da bude objavljena odvojeno u bilanci, i da rezultati prestanka poslovanja budu objavljeni odvojeno u računu dobiti i gubitka.

DJELOKRUG

2. Klasifikacijski i prezentacijski zahtjevi ovog MSFI se primjenjuju na svu priznatu dugotrajnu imovinu* i na sve skupine

od subjekta *namijenjene otuđenju*. Zahtjevi koji se odnose na mjerenje ovog MSFI primjenjuju se na svu priznatu dugotrajnu imovinu i skupine namijenjene otuđenju (kao što je navedeno u točki 4.), osim na imovinu navedenu u točki 5. koja će se i dalje mjeriti u skladu s naznačenim standardom.

3. Imovina klasificirana kao dugotrajna u skladu s MRS-om 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidirano 2003. godine) ne smije se reklasificirati kao kratkotrajna imovina dok ne bude u skladu s kriterijem da bude klasificirana kao namijenjena prodaji u skladu s ovim MSFI-om. 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-om.
4. Ponekad subjekt otuđuje grupu imovine, po mogućnosti s nekim 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 od subjekta, uključujući kratkotrajnu imovinu, kratkoročne obveze i imovinu isključenu točkom 5. od zahtjeva za mjerenje ovog MSFI-a. Ako je dugotrajna imovina u okviru zahtjeva za mjerenje ovog MSFI-a dio grupe za otuđenje, zahtjevi za mjerenje ovog MSFI-a se odnose na cijelu grupu, tako da se grupa vrednuje po nižoj knjigovodstvenoj 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. Mjerne odredbe ovog MSFI-a* se ne odnose na sljedeću imovinu, koja je pokrivena propisanim Standardima, ili kao pojedinačna imovina ili kao dio imovine namijenjene otuđenju:
 - (a) odgođeno porezno sredstvo (MRS 12, *Porez na dobit*).
 - (b) imovina koja nastaje primanjima zaposlenih (MRS 19, *Primanja zaposlenih*),
 - (c) financijska imovina u okviru MRS-a 39, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.
 - (d) dugotrajna imovina koja je obračunana u skladu s fer vrijednošću modela u MRS-u 40, *Investicijska imovina*,
 - (e) dugotrajna imovina koja se izražava u 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 grupa za otuđenje) namijenjena za 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, podložna samo 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 jako vjerojatna, prikladna razina upravljanja mora biti izvršena u skladu s planom prodaje imovine (ili grupe za otuđenje) i aktivni program za pronalaženje kupca i ispunjenje plana mora biti iniciran. Nadalje, imovina (ili grupa za otuđenje) mora biti aktivno označena za prodaju po cijeni koja je prihvatljiva u relaciji s njenom sadašnjom fer vrijednošću. Nadalje, prodaja bi se trebala odrediti za priznavanje kao kompletna prodaja unutar jedne godine od datuma klasifikacije, osim kao što je dopušteno točkom 9., i akcije potrebne da bi se izvršio plan trebaju ukazivati da je malo vjerojatno da će bitne promjene u planu biti napravljene ili da će se od plana odustati.
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 točke 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 bilance, 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 bilance 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 GRUPA ZA OTUĐENJE) KLASIFICIRANE KAO NAMIJENJENE ZA PRODAJU

Mjerenje dugotrajne imovine (ili grupa 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 poslovne 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-om koji se primjenjuje.
19. Naknadno mjerenje grupe za otuđenje, knjigovodstvene vrijednosti bilo koje imovine ili obveza koje nisu u djelokrugu mjernih zahtjeva ovog MSFI-a, ali su uključene u grupu za otuđenje namijenjenu za prodaju, treba ponovo mjeriti u skladu sa MSFI-om koji se koristi prije nego se ponovo mjeri fer vrijednost grupe za otuđenje umanjene 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-om 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-om ili prethodno u skladu s MRS-om 36, u dugotrajnoj imovini koja je unutar djelokruga mjernih zahtjeva ovog MSFI-a.
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-a, 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 priznane.

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 računa dobiti i gubitka 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.

PREZENTACIJA I OBJAVLJIVANJE

30. **Subjekt mora prezentirati i objaviti one informacije koje pomažu korisnicima financijskih izvještaja prilikom vrednovanja financijskih učinaka prestanka poslovanja i otuđenja dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje).**

Prezentiranje prestanka poslovanja

31. *Komponenta* jednog subjekta obuhvaća aktivnosti i novčane tijekomove 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 svrstava u kategoriju namijenjenih za prodaju nakon stjecanja (vidjeti točku 11).

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 bilance 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 s točkama 33. – 35., bit će ponovno razvrstani i uključeni u приход od neprekinutog poslovanja za sva prezentirana razdoblja. Iznosi koji se odnose na prethodna razdoblja bit će označeni kao ponovno prezentirani.

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 bilanci 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 bilanci. 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 bilance ili u bilješkama, osim u slučaju koji dopušta točka 39. Subjekt mora odvojeno prikazati bilo kakve kumulativne prihode ili rashode direktno priznate u kapitalu 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 bilanci za prethodna razdoblja s namjerom da prikaže klasifikaciju u bilanci 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 računu dobiti i gubitka 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, *Izvjješćivanje o dijelovima poduzeća*.

42. Ako se mogu primijeniti točka 26. ili točka 29., subjekt treba objaviti, u razdoblju u kojem je odlučio promijeniti 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.

POVLAČENJE MRS-a 35

45. Ovaj MSFI zamjenjuje MRS 35, *Prestanak poslovanja*.

Dodaci Dodatak A

Definiranje pojmova

Ovaj Dodatak je sastavni dio ovog MSFI-a.

Jedinica koja stvara novac	Najmanja utvrđena skupina sredstava koja stvara novčane tijekove koji su većim dijelom neovisni od novčanih tijekova od ostale imovine ili skupina sredstava.
Organizacijska komponenta	Aktivnosti i novčani tijekovi koje je moguće jasno odijeliti, operativno i za potrebe financijskog izvještavanja, od ostalih dijelova subjekta.
Troškovi prodaje	Ovisni troškovi koji se direktno vežu na otuđenje imovine (ili grupe za otuđenje), isključujući financijske troškove i trošak poreza na dobit.

Kratkotrajna imovina	Oblik imovine koji zadovoljava bilo koji od sljedećih kriterija: <ul style="list-style-type: none"> (a) očekuje se njegova realizacija, ili je namijenjen za prodaju ili potrošnju, tijekom normalnog poslovnog ciklusa subjekta; (b) prvenstveno se drži za potrebe trgovanja; (c) očekuje se njegova realizacija unutar dvanaest mjeseci nakon datuma bilance; ili (d) radi se o novcu ili novčanom ekvivalentu, osim ako je zabranjeno njime trgovati ili se koristi za podmirenje obveza barem dvanaest mjeseci nakon datuma bilance.
Obustavljena aktivnost	Organizacijska komponenta koja je otuđena ili je namijenjena za prodaju i: <ul style="list-style-type: none"> (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 namjerom preprodaje.
Grupa za otuđenje	Skupina sredstava kojoj se planira, prodajom ili na drugi način, otuđenje u cjelini jednom transakcijom, i obveze direktno povezane s tim sredstvima koje će biti prebačene tom transakcijom. Skupina uključuje goodwill stečen poslovnom kombinacijom, ako je skupina jedinica koja stvara novac na koju je goodwill raspoređen u skladu sa zahtjevima iz točaka 80-87. iz MRS-a 36, <i>Umanjenje imovine</i> (kao što je revidirano u 2004. godini) ili ako se radi o aktivnosti unutar takve jedinice koja stvara novac.
Fer vrijednost	Iznos za koji se nekim oblikom imovine može trgovati, ili podmiriti obveza, između upućenih i voljnih strana u neovisnoj transakciji.
Čvrsta obveza na kupnju	Dogovor s nepovezanim stranom, obvezujući za obje strane i s uglavnom zakonski prinudnim izvršenjem, koji: (a) definira sve značajne stavke, uključujući cijenu i vrijeme nastanka transakcija, i (b) uključuje kaznu za neaktivnost koja je dovoljno velika da učini provođenje vrlo vjerojatnim .
Vrlo vjerojatno	Znatno vjerojatnije od vjerojatno .
Dugotrajna imovina	Oblik imovine koji ne zadovoljava definiciju kratkotrajne imovine .
Vjerojatno	Više vjerojatno od ne.
Nadoknadivi iznos	Viša vrijednost birajući između tržišne vrijednosti imovine umanjene za troškove prodaje i njene upotrebne vrijednosti .
Upotrebna vrijednost	Sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tijekova koji se očekuju da će proizići iz neprestane upotrebe nekog oblika imovine i njegovog otuđenja na kraju njegova korisnog vijeka trajanja.

Dodatak B Dopuna primjeni

Ovaj Dodatak je sastavni dio ovog MSFI-a.

Produženje razdoblja potrebnog za zaključivanje prodaje

Os1 Kao što je već zabilježeno u točki 9, produženje razdoblja potrebnog za zaključivanje 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 zaključivanje 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.

Dodatak C Izmjene i dopune ostalih MSFI-a

Izmjene i dopune iz ovog Dodatka primjenjivat će se u poslovnim godinama koje počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ako subjekt usvoji odredbe ovog MSFI-a u ranijem razdoblju, navedene izmjene i dopune će se primjenjivati u tom ranijem razdoblju.

* * * * *

Izmjene i dopune iz ovog Dodatka kad je ovaj MSFI izdan tijekom 2004. godine sadržane su u odgovarajućem proglašenju objavljenom u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standardi

MRS

Međunarodni računovodstveni standard 1

Prezentiranje financijskih izvještaja

Ova verzija uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-a izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ove knjige sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-a i također označava one sadašnje MSFI-e koji nisu uključeni u ovu knjigu.

Sadržaj	Točke
UVOD	IN1 – IN19
Međunarodni računovodstveni standard 1	
Prezentiranje financijskih izvještaja	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 6
SVRHA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	7
DIJELOVI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	8 – 10
DEFINICIJE	11 – 12
OPĆA RAZMATRANJA	13 – 41
Fer prezentiranje i sukladnost s MSFI-ima	13 – 22
Neograničenost vremena poslovanja	23 – 24
Računovodstvena osnova nastanka događaja	25 – 26
Dosljedno prezentiranje	27 – 28
Značajnost i sažimanje	29 – 31
Prijeboj	32 – 35
Usporedne informacije	36 – 41
STRUKTURA I SADRŽAJ	42-126
Uvod	42 – 43
Označavanje financijskih izvještaja	44 – 48
Izvještajno razdoblje	49 – 50
Bilanca	51 – 57
Razlikovanje tekuće/netekuće	51 – 56
Tekuća imovina	57 – 59
Tekuće obveze	60 – 67
Informacije koje treba prezentirati u samoj bilanci	68 – 73
Informacije koje treba prezentirati u samoj bilanci ili u bilješkama	74 – 77
Izvještaj o dobiti	78 – 95
Dobit ili gubitak razdoblja	78 – 80
Informacije koje treba prezentirati u samom izvještaju o dobiti	81 – 85
Informacije koje treba prezentirati u samom izvještaju o dobiti ili u bilješkama	86 – 95
Izvještaj o promjenama glavnice	96 – 101

Izvještaj o novčanom tijeku	102
Bilješke	103 – 126
Struktura	103 – 107
Objavljivanje računovodstvenih politika	108 – 115
Ključni izvori procjena neizvjesnosti	116 – 124
Druga objavljivanja	125 – 126
DATUM STUPANJA NA SNAGU	127
POVLAČENJE MRS-a 1 (revidiran 1997.)	128
DODATAK:	
Izmjene drugih objava	

Međunarodni računovodstveni standard 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (MRS 1) naveden je u točkama 1. do 128. i Dodatku. Sve točke imaju jednaku važnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 1 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnova za zaključke, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

UVOD

U1 Međunarodni računovodstveni standard 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (MRS 1) zamjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 1997.) i treba se primijeniti na godišnja razdoblja započeta 1. siječnja 2005. ili poslije toga. Potiče se ranija primjena.

Razlozi revidiranja MRS-a 1

- U2 Odbor za međunarodne računovodstvene standarde je usvojio ovaj MRS 1 kao dio projekta – Unaprjeđivanje međunarodnih računovodstvenih standarda. Taj je projekt pokrenut u kontekstu dvojbi i kritika koje su u svezi sa Standardima iznijela tijela koja uređuju problematiku vrijednosnih papira, profesionalni računovođe i ostale zainteresirane stranke. Cilj je projekta bio smanjiti ili eliminirati alternative, ponavljanja i proturječnosti unutar Standarda, raditi na nekim pitanjima približavanja i napraviti druga poboljšanja.
- U3 Glavni ciljevi Odbora za MRS 1 bili su:
- stvoriti okvir unutar kojeg će subjekti moći procijeniti kako prezentirati na fer način učinke transakcija i drugih događaja, i procijeniti hoće li rezultat postupanja u skladu sa zahtjevima Standarda ili Tumačenja u toj mjeri obmanjivati da neće osiguravati fer prezentiranje;
 - utemeljiti kriterije za klasificiranje obveza kao tekućih ili netekućih isključivo prema uvjetima koji postoje na datum bilance;
 - zabraniti prezentiranje stavki prihoda ili rashoda kao »izvanrednih stavki«;
 - specificirati objavljivanja o prosudbama koje je menadžment proveo u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta, odvojeno od onih koja uključuju procjenjivanja, a koje imaju najvažniji učinak na iznose priznate u financijskim izvještajima; i

(e) specificirati objavljivanja o ključnim izvorima procjena neizvjesnosti na datum bilance koje stvaraju veliki rizik uzrokovanja značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza u sljedećoj financijskoj godini.

U4 Odbor nije razmatrao temeljni pristup prezentiranju financijskih izvještaja sadržan u MRS-u 1.

Promjene u odnosu na ranije zahtjeve

U5 Niže su navedene glavne promjene u odnosu na prethodnu verziju MRS-a 1.

Fer prezentacija i odstupanje od MSFI-a

U6 Standard uključuje upute o značenju fraze »prezentira fer« i naglašava da se pretpostavlja kako primjena MSFI-ova rezultira financijskim izvještajima koji postižu fer prezentiranje.

U7 Standard zahtijeva od subjekta da odstupa od zahtjeva sadržanih u Standardima ili Tumačenjima, osim ako odstupanje nije zabranjeno odgovarajućim regulativnim okvirom, u onim krajnje ograničenim okolnostima u kojima menadžment zaključuje da bi postupanje u skladu s tim zahtjevima bilo toliko obmanjujuće da bi bilo u suprotnosti s ciljevima financijskih izvještaja navedenim u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. U svakom se slučaju, zahtijeva od subjekta određena objavljivanja.

Klasifikacija imovine i obveza

U8 Standard zahtijeva da subjekt prezentira imovinu i obveze po kriteriju likvidnosti samo kada prezentacija po likvidnosti pruža informacije koje su pouzdanije i relevantnije od prezentiranja po kriteriju razvrstavanja u tekuće odnosno netekuće.

U9 Ovaj Standard zahtijeva da se obveze držane primarno za svrhe trgovanja klasificiraju u tekuće.

U10 Ovaj Standard zahtijeva da se u tekuće obveze klasificiraju financijske obveze koje dospijevaju unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance, odnosno one obveze za koje subjekt nema bezuvjetno pravo odložiti podmirivanje najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance. Ovakvo klasificiranje se zahtijeva čak i ako je sporazum o refinanciranju ili preuređenju plaćanja na dugoročnoj osnovi zaključen nakon datuma bilance, ali prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje. (Takav sporazum ispunjavao bi uvjete za objavljivanje u skladu s MRS-om 10 *Događaji nakon datuma bilance* kao događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijeva ispravljanje). Međutim, ovaj zahtjev nema učinak na klasificiranje obveze kao netekuće kada subjekt ima prema uvjetima postojećeg kredita mogućnost po svom slobodnom izboru refinancirati ili produljiti rok plaćanja svojih obveza za barem dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.

U11 U nekim slučajevima dugoročne financijske obveze su plative na zahtjev zbog toga što je subjekt prekršio uvjete kredita na datum bilance ili prije njega. Standard zahtijeva da se obveze klasificiraju kao tekuće čak ako je nakon datuma bilance, a prije datuma odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje, vjerovnik prihvatio da neće zahtijevati plaćanje zbog kršenja ugovora. (Takav sporazum ispunjavao bi uvjete za objavljivanje u skladu s MRS-om 10 kao događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijeva ispravljanje). Međutim, obveza se klasificira kao netekuća ako je vjerovnik prihvatio s datumom bilance dati razdoblje počeka od najmanje dvanaest mjeseci nakon datuma bilance. U tom je kontekstu razdoblje počeka ono

razdoblje unutar kojega subjekt može ispraviti kršenje ugovora i tijekom kojega vjerovnik ne može zahtijevati trenutnu naplatu.

Prezentiranje i objavljivanje

U12 Standard zahtijeva sljedeća objavljivanja:

(a) prosudbi, odvojeno od onih koja uključuju procjenjivanja (vidjeti (b)), koje je menadžment proveo u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta i koje imaju najvažniji učinak na iznose priznate u financijskim izvještajima (primjerice, menadžmentove prosudbe pri određivanju je li financijska imovina ulaganje koje se drži do dospijeća); i

(b) ključne pretpostavke u pogledu budućnosti i druge ključne izvore procjena neizvjesnosti na datum bilance, koje imaju značajan rizik uzrokovanja značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza u sljedećoj financijskoj godini.

U13 Napuštene su sljedeće objave koje su bile zahtijevane prethodnom verzijom MRS-a:

(a) rezultati poslovnih aktivnosti i izvanredne stavke kao pozicije izvještaja o dobiti. Revidirani Standard zabranjuje objavljivanje »izvanrednih stavki« u financijskim izvještajima.

(b) broj zaposlenika subjekta.

U14 Standard uključuje sve zahtjeve objavljivanja, ranije navedene u drugim Standardima, određenih stavki u bilanci i izvještaju o dobiti (i stvara nužne posljedične promjene u tim Standardima). Te stavke su:

a) biološka imovina;

b) obveze i imovina za tekuće poreze, odgođene porezne obveze i odgođena porezna imovina; i

c) jedan iznos koji obuhvaća zbroj (i) dobiti ili gubitka poslije poreza za prekinuto poslovanje i (ii) dobiti ili gubitak poslije poreza priznat mjerenjem fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili otuđivanja imovine ili grupe odnosno grupa za otuđivanje koje čine prekinuto poslovanje.

Ostale promjene

U15 Zahtjev za izbor i primjenu računovodstvenih politika preinjet je u revidirani MRS 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

U16 U ovaj Standard prenijeti su zahtjevi za prezentiranje dobiti ili gubitka razdoblja, koji su prije bili sadržani u MRS-u 8, *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika*.

U17 Dodana je definicija pojma »značajan«.

U18 U samom izvještaju o dobiti Standard zahtijeva objavljivanje dobiti ili gubitka subjekta za razdoblje i raspoređivanje tog iznosa na »dobit ili gubitak raspodjeljiv manjinskim interesima« i »dobit ili gubitak raspodjeljiv imateljima glavnice matice«. Sličan zahtjev je dodan u izvještaj o promjenama glavnice. Stavke prihoda ili rashoda ne trebaju se prezentirati kao tako raspoređeni iznosi.

U19 U samom izvještaju o promjenama glavnice Standard zahtijeva objavljivanje ukupnih prihoda i rashoda razdoblja (uključujući iznose izravno priznate u glavnici) uz odvojeno prikazivanje iznosa raspodjeljivog imateljima glavnice matice odnosno manjinskom interesu.

Međunarodni računovodstveni standard 1

Prezentiranje financijskih izvještaja

CILJ

1. Cilj je ovoga Standarda propisati 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. Zbog ostvarivanja tog cilja, ovaj Standard postavlja opće zahtjeve za prezentiranje financijskih izvještaja, upute za njihovu strukturu i minimum zahtjeva za njihov sadržaj. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje određenih transakcija i drugih događaja obrađuju drugi Standardi i Tumačenja.

DJELOKRUG

2. *Ovaj Standard treba primijeniti u prezentiranju financijskih izvještaja za opće namjene sastavljenih i prezentiranih u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.*
3. Financijski izvještaji opće namjene su oni koji su namijenjeni zadovoljavanju potreba korisnika koji nisu u položaju zahtijevati izvještaje tako da se udovolji njihovim posebnim potrebama za informacijama. Financijski izvještaji opće namjene uključuju one koji se prezentiraju zasebno ili u okviru drugoga javnog dokumenta, kao što je godišnje izvješće ili prospekt. Ovaj se Standard ne odnosi na skraćene financijske izvještaje sastavljene u skladu s MRS-om 34, *Financijsko izvještavanje tijekom godine*. Međutim, točke 13. do 41. primjenjuju se i na takve financijske izvještaje. Ovaj se Standard jednako primjenjuje na financijske izvještaje svih subjekata, neovisno trebaju li ili ne trebaju sastavljati konsolidirane financijske izvještaje ili odvojene financijske izvještaje, kako je definirano u MRS-u 27, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*.
4. MRS 30 Objavljivanja u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija navodi dodatne zahtjeve za banke i slične financijske institucije koji su konzistentni zahtjevima ovoga Standarda.
5. Ovaj Standard koristi pojmove koji su prikladni za subjekte usmjerene na ostvarivanje profita, uključujući takve subjekte iz javnog sektora. Subjekti s neprofitnim poslovanjem iz privatnog sektora, javnog sektora ili državnog sektora, koji namjeravaju primjenjivati ovaj Standard, trebat će mijenjati opise korištene za određene stavke financijskih izvještaja, kao i nazive samih financijskih izvještaja.
6. Slično tom, subjekti koji nemaju glavnica kako je definirana u MRS-u 32, *Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje* (primjerice, neki investicijski fondovi) i subjekti čiji dionički kapital nije glavnica (primjerice, neki kooperativni subjekti), trebat će prilagoditi prezentiranje udjela članova ili nositelja interesa u financijskim izvještajima.

SVRHA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

7. Financijski izvještaji su strukturirano prikazan financijski položaj i financijska uspješnost subjekta. Cilj je financijskih izvještaja opće namjene pružiti informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tijekovima poslovnog subjekta, koje su korisne širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka. Financijski izvještaji također

prikazuju rezultate menadžmenta subjekta upravljanja resursima koji su im povjereni. Radi ispunjavanja tih ciljeva, financijski izvještaji pružaju informaciju o:

- (a) imovini;
- (b) obvezama;
- (c) glavnici;
- (d) prihodima i rashodima, uključujući dobitke i gubitke;
- (e) druge promjene u glavnici, i
- (f) novčanim tijekovima.

Ove informacije, zajedno s drugim informacijama u bilješka-ma, pomažu korisnicima u predviđanju budućih novčanih tokova poslovnog subjekta te osobito u određivanju vremena nastanka i njihovoj izvjesnosti.

DIJELOVI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

8. *Potpuni set financijskih izvještaja čine:*
 - (a) bilanca;
 - (b) izvještaj o dobiti;
 - (c) izvještaj o promjenama glavnice koji pokazuje:
 - (i) sve promjene u glavnici, ili
 - (ii) promjene u glavnici, osim onih proizašlih iz transakcija s imateljima glavnice koje su obavili u svom statusu kao imatelji glavnice;
 - (d) izvještaj o novčanom tijeku, i
 - (e) bilješke, koje obuhvaćaju sažetak važnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja.
9. Mnogi subjekti prezentiraju, izvan financijskih izvještaja, menadžmentu, financijske preglede u kojima opisuju i objašnjavaju glavna obilježja financijske uspješnosti i financijskoga položaja subjekta te osnovne neizvjesnosti s kojima se subjekt suočava. Takav izvještaj može uključiti preglede o:
 - (a) glavnim čimbenicima i utjecajima koji određuju financijsku uspješnost, uključujući promjene okruženja u kojem posluje subjekt, odgovor subjekta na te promjene i njihov učinak te politike subjekta za ulaganja kako bi se održala i unaprijedila financijska uspješnost, uključujući i njegovu politiku dividendi;
 - (b) izvorima financiranja subjekta i ciljanom odnosu obveza prema glavnici; i
 - (c) resursima subjekta koji nisu priznati u bilanci u skladu s MSFI-ima.
10. Mnogi subjekti također prezentiraju, izvan financijskih izvještaja, izvješća i izvještaje, kao što su izvješća o zaštiti čovjekove okoline i izvještaji o dodanoj vrijednosti, posebno u industrijama gdje su čimbenici čovjekove okoline važni i kada se zaposleni smatraju važnom grupom korisnika. Izvješća i izvještaji prezentirani izvan financijskih izvještaja su izvan djelokruga MSFI-a.

DEFINICIJE

11. *Sljedeći pojmovi koriste se u ovom Standardu s navedenim značenjem:*

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

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-ovi) 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 koje je stvorio Odbor za tumačenja međunarodnih standarda financijskog izvještavanja ili bivši Stalni odbor za tumačenja.

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

Bilješke sadrže informacije kao dopunu onima koje su prezentirane u bilanci, izvještaju o dobiti, izvještaju o promjeni glavnice i izvještaju o novčanom tijeku. Bilješke daju tekstualne opise ili podbrojeve stavki objavljenih u tim izvještajima i informacije o stavkama koje ne ispunjavaju uvjete za priznavanje u tim izvještajima.

12. 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 razumno očekivati da će se utjecati na poslovno odlučivanje korisnika s takvim obilježjima.

OPĆA RAZMATRANJA

Fer prezentiranje i sukladnost s MSFI-ima

13. **Financijski izvještaji trebaju fer prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tijekomove poslovnog subjekta. Fer 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. Pretpostavlja se da se primjenom MSFI-ova, uz dodatno objavljivanje, ako je neophodno, postiže fer prezentiranje u financijskim izvještajima.**
14. **Subjekti čiji su financijski izvještaji u skladu s MSFI-ima trebaju objaviti u bilješkama eksplicitnu i bezrezervnu izjavu o takvoj sukladnosti. Financijski izvještaji se ne mogu opisati kao sukladni s MSFI-ima, ukoliko oni nisu u skladu sa svim zahtjevima MSFI-ova.**
15. U gotovo svim slučajevima, fer prezentiranje se postiže postupanjem u skladu s primjenjivim MSFI-ima. 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 hijerarhijsku mjerodavnih uputa koje menadžment razmatra u slučajevima nepostojanja Standarda ili Tumačenja koje se specifično odnosi na neku stavku,

- (b) prezentira informacije, uključujući računovodstvene politike, na način koji pruža relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije,
- (c) pruži dodatna objavljivanja kada sukladnost s određenim zahtjevima MSFI-a nije dovoljna da bi omogućila korisniku da razumije učinak određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj i financijsku uspješnost poslovnog subjekta.

16. **Neodgovarajuća računovodstvena politika ne ispravlja se objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, bilješkama ili materijalima koja nude objašnjenja.**
17. **U vrlo rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključi da bi sukladnost sa zahtjevom nekoga Standarda ili Tumačenja tako obmanjivala da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja navedenom u Okviru, subjekt će odstupiti od tog zahtjeva na način naveden u točki 18., ako odgovarajući regulativni okvir zahtijeva, ili na drugi način ne zabranjuje, takvo odstupanje.**
18. **Kada subjekt odstupa od zahtjeva Standarda ili Tumačenja u skladu s točkom 17., treba objaviti:**
- (a) **da je menadžment zaključio kako financijski izvještaji fer prezentiraju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tijekomove subjekta;**
 - (b) **da se postupilo u skladu s primjenjivanim Standardima i Tumačenjima, osim što se odstupilo od određenog zahtjeva kako bi se postiglo fer prezentiranje;**
 - (c) **naziv Standarda ili Tumačenja od kojega je poslovni subjekt odstupio, prirodu odstupanja, uključujući postupak kojeg bi zahtijevao Standard ili Tumačenje, razlog zašto bi taj postupak bio tako obmanjujući u danim okolnostima kada bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja navedenim u Okviru, te usvojeni postupak; i**
 - (d) **za svako prezentirano razdoblje, financijski učinak odstupanja na svaku stavku financijskih izvještaja koja bi se objavila da se izvještavalo u skladu sa zahtjevom.**
19. **Kada je subjekt odstupio od zahtjeva Standarda ili Tumačenja u prethodnom razdoblju, i to odstupanje ima učinke na iznose priznate u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, prikaz će objavljivanja navedena u točkama 18.(c) i (d).**
20. Točka 19. primjenjuje se, primjerice, kada je subjekt odstupio u prethodnom razdoblju od zahtjeva u Standardu ili Tumačenju koji se odnosi na mjerenje imovine ili obveze, a to odstupanje utječe na mjerenje promjena imovine i obveza priznatih u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja.
21. **U vrlo rijetkim slučajevima, kada menadžment zaključi da bi sukladnost sa zahtjevom nekoga Standarda ili Tumačenja tako obmanjivala da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja navedenom u Okviru, ali relevantni regulativni okvir zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt će, u maksimalno mogućoj mjeri, smanjiti uočeni obmanjujući aspekt zahtjeva, objavljivanjem:**
- (a) **naziva Standarda ili Tumačenja o kojem se radi, prirodu zahtjeva i razloge zašto je menadžment zaključio da bi postupanje u skladu sa zahtjevom bilo obmanjujuće u danim okolnostima u toj mjeri da bi to proturječilo cilju financijskih izvještaja navedenom u Okviru; i**

(b) za svako prezentirano razdoblje, usklađivanja za svaku stavku financijskih izvještaja koja menadžment smatra da bi bila nužna za postizanje fer prezentacije.

22. Za svrhe točki 17. do 21., neka informacija bit će obmanjujuća u odnosu na cilj financijskih izvještaja kada ona vjerno ne odražava transakcije, druge događaje ili okolnosti za koje se smatra da ih ona reprezentira ili bi se razborito moglo očekivati da reprezentira, i uslijed toga je vjerojatno da utječe na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja. Kada se procjenjuje hoće li postupanje u skladu sa zahtjevom Standarda ili Tumačenja biti tako obmanjujuće da bi to proturječilo cilju financijskih izvještaja navedenom u Okviru, menadžment razmatra:
- (a) zašto cilj financijskih izvještaja nije ostvaren u određenim okolnostima; i
- (b) kako se okolnosti subjekta razlikuju od onih kod drugih subjekata koji postupaju u skladu sa zahtjevom. Ako drugi subjekti sa sličnim okolnostima postupaju u skladu sa zahtjevom tada nastaje nepobitna pretpostavka da postupanje subjekta u skladu sa zahtjevom neće biti tako obmanjujuće da bi to bilo proturječno cilju financijskih izvještaja navedenom u Okviru.

Neograničenost vremena poslovanja

23. *Pri sastavljanju financijskih izvještaja menadžment treba procijeniti mogućnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja. Financijski izvještaji trebaju biti sastavljeni na osnovi neograničenoga vremena poslovanja, osim ako menadžment ne namjerava likvidirati subjekt, prestati poslovati ili ako nema realnih alternativa nego da to učini. Kada menadžment pri navedenom prosuđivanju spozna značajne neizvjesnosti vezane uz poslovne događaje i uvjete koje mogu znatno dovesti u sumnju mogućnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja, te će se neizvjesnosti objaviti. Kada se financijski izvještaji ne sastavljaju na osnovi neograničenoga vremena poslovanja ta će se činjenica 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.*
24. Pri procjenjivanju je li pretpostavka neograničenoga vremena poslovanja prikladna, menadžment uzima u obzir sve raspoložive informacije za buduće razdoblje, koje je najmanje, ali nije ograničeno na, dvanaest mjeseci od datuma bilance. Razmjer razmatranja ovisi o činjenicama za svaki slučaj posebno. Ako prošlost poslovnog subjekta pokazuje profitabilno poslovanje i lagan pristup financijskim izvorima, može se, bez detaljne analize, izvesti zaključak da je računovodstvena osnova neograničenoga vremena poslovanja prikladna. U drugim slučajevima menadžment će možda trebati razmotriti veliki broj čimbenika koji utječu na tekuću i očekivanu profitabilnost, planove otplate duga i moguće izvore zamjene financiranja prije nego zaključi da je prikladna primjena pretpostavke neograničenoga vremena poslovanja.

Računovodstvena osnova nastanka događaja

25. *Subjekt treba sastavljati svoje financijske izvještaje prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, osim za informacije o novčanom tijeku.*

26. Kada se koristi računovodstvena osnova nastanka događaja, stavke se priznaju kao imovina, obveze, glavnica, prihodi i rashodi (elementi financijskih izvještaja) kada one za ove elemente udovoljavaju definicijama i kriterijima priznavanja iz Okvira.

Dosljedno prezentiranje

27. *Prezentiranje i klasificiranje stavaka u financijskim izvještajima treba biti isto iz jednog u drugo razdoblje, osim ako:*
- (a) *postane očito, slijedom znatnih promjena vrsta poslovanja subjekta ili pregleda njegovih financijskih izvještaja, da bi bilo prikladnije drugačije prezentiranje ili klasificiranje uzimajući u obzir kriterije za izbor i primjenu računovodstvenih politika iz MRS-a 8; ili*
- (b) *Standard ili Tumačenje zahtijeva mijenjanje prezentiranja.*
28. Znatno stjecanje ili otuđenje ili pregled prezentacije financijskih izvještaja mogu ukazivati da se financijski izvještaji trebaju prezentirati drugačije. Subjekt mijenja prezentaciju svojih financijskih izvještaja samo ako promijenjena prezentacija pruža pouzdanije i relevantnije informacije korisnicima financijskih izvještaja i vjerojatno je da će se nastaviti s promijenjenom strukturom prikazivanja tako da se ne naruši usporedivost. Kada se mijenja prezentacija, poslovni subjekt reklasificira usporedne podatke u skladu s točkama 38. i 39.

Značajnost i sažimanje

29. *Svaku značajniju skupinu sličnih stavki treba odvojeno prezentirati u financijskim izvještajima. Stavke različite vrste ili funkcije treba odvojeno prezentirati, osim ako su beznačajne.*
30. Financijski izvještaji proizlaze iz obrade velikog broja transakcija ili drugih događaja koji se sažimaju u skupine u skladu s prirodom ili funkcijom. Završni stupanj procesa sažimanja i klasifikacije jest prezentiranje suženih i razvrstanih podataka koji tvore tabelarne stavke bilance, izvještaja o dobiti, izvještaja o promjeni glavnice i izvještaja o novčanom tijeku ili bilješke. Ako pojedina stavka nije važna, one se sažima s drugim tabelarnim stavkama iz tih izvještaja ili u bilješkama. Neka stavka koja nije dovoljno važna za odvojeno prezentiranje kao tabelarna stavka tih izvještaja može unatoč tome biti dovoljno važna da se odvojeno prezentira u bilješkama.
31. Primjena koncepta značajnosti znači da ako informacija nije značajna tada se ne treba niti udovoljavati određenim zahtjevima objavljivanja iz Standarda ili Tumačenja.

Prijeboj

32. *Imovinu, obveze, prihode i rashode ne treba prebijati, osim ako se prijeboj zahtijeva ili je dopušten Standardom ili Tumačenjem.*
33. Važno je da se i imovina i obveze, te prihodi i rashodi iskazuju odvojeno. Prijeboj u izvještaju o dobiti ili u bilanci, osim kada odražava bit transakcije ili drugog događaja, smanjuje mogućnost korisniku da razumije nastale transakcije, događaje i uvjete, kao i da procijeni buduće novčane tokove poslovnog subjekta. Mjerenje imovine po neto vrijednosti umanjeno, primjerice, za ispravak zastarjele zalihe i ispravak 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 diskonta i količinskih rabata koji 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 tih transakcija ako takvo prezentiranje odražava bit transakcije ili poslovnoga događaja. Primjerice:
- dobici i gubici od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, iskazuju se tako da se od iznosa primljenog otuđenjem imovine oduzme knjigovodstveni iznos imovine i povezani rashodi prodaje; i
 - izdatak u vezi s rezerviranjem priznatog u skladu s MRS-om 37, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* koji se ugovorno nadoknađuje od treće strane (primjerice, sporazumom o jamstvu dobavljača) može se prebiti s odgovarajućom naknadom.
35. Osim toga, dobiti i gubici nastali iz skupine sličnih transakcija izvještavaju se na neto osnovi, primjerice, dobiti i gubici od tečajnih razlika ili gubici i dobiti od financijskih instrumenata držanih radi trgovanja. Međutim, takvi se dobiti i gubici iskazuju odvojeno ako su značajni.

Usporedne informacije

36. *Osim ako neki Standard ili Tumačenje dopušta ili zahtijeva drukčije, treba objaviti usporedne informacije za prethodno razdoblje za sve iznose objavljene u financijskim izvještajima. Usporedne informacije treba uključiti za opisne (nebrojčane) i informacije ako su relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja tekućega razdoblja.*
37. U nekim slučajevima nebrojčane informacije dane u financijskim izvještajima prethodn(ih)og razdoblja nastavljaju biti relevantne u tekućem razdoblju. Primjerice, detalji pravnoga spora, čiji je ishod bio neizvjestan na zadnji datum bilance i još nije riješen, objavljuju se u tekućem razdoblju. Korisnici iz informacije saznaju da je neizvjesnost postojala na posljednji datum bilance kao i o postupcima koji su poduzeti tijekom razdoblja u rješavanju neizvjesnosti.
38. *Kada su prezentiranje ili klasifikacija stavaka u financijskim izvještajima promijenjeni, usporedni se iznosi trebaju reklasificirati, osim ako je neizvedivo. Kada se reklasificiraju usporedni iznosi, subjekt treba objaviti:*
- prirodu reklasifikacije;
 - iznos svake stavke ili skupine stavaka koje su reklasificirane; i
 - razlog reklasificiranja.
39. *Kada je neizvedivo reklasificirati usporedne iznose, subjekt treba objaviti:*
- razlog za nereklasificirane iznose; i
 - prirodu prilagodbi koje bi trebalo obaviti da su iznosi bili reklasificirani.
40. Unapređivanje usporedivosti informacija unutar nekog razdoblja pomaže korisnicima u donošenju ekonomskih odluka, naročito tako što omogućava procjenjivanje trendova u financijskim informacijama za potrebe predviđanja. U nekim slučajevima može biti neizvedivo reklasificirati usporedne informacije za određeno prethodno razdoblje kako bi se posti-

gla usporedivost s tekućim razdobljem. Primjerice, podaci se u prijašnje(i)m razdoblju(ima) nisu prikupljali na način koji omogućava reklasifikaciju te može biti neizvedivo ponovno kreirati informacije.

41. MRS 8 obrađuje usklađivanja usporednih informacija zahtijevanih u slučajevima kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku ili ispravlja pogrešku.

STRUKTURA I SADRŽAJ

Uvod

42. Ovaj Standard zahtijeva određena objavljivanja u samoj bilanci, izvještaju o dobiti i izvještaju o promjeni glavnice, te zahtijeva objavljivanje drugih stavki ili u tabelama tih izvještaja ili u bilješkama. MRS 7 navodi zahtjeve za prezentiranje izvještaja o novčanom tijeku.
43. Ovaj Standard koristi pojam »objavljivanja« u širem smislu te riječi, što obuhvaća stavke prezentirane u tabelama bilance, izvještaju o dobiti i izvještaju o promjeni glavnice, kao i u bilješkama. Objavljivanja također zahtijevaju i drugi Standardi i Tumačenja. Osim ako u ovom ili drugom Standardu ili Tumačenju nije drukčije određeno, takva se objavljivanja iskazuju ili u samoj bilanci, izvještaju o dobiti i izvještaju o promjeni glavnice ili u bilješkama.

Označavanje financijskih izvještaja

44. *Financijski izvještaji trebaju se jasno označiti i odvojiti od drugih informacija u istom objavljenom dokumentu.*
45. MSFI-ovi se primjenjuju samo na financijske izvještaje, a ne na druge informacije prezentirane u godišnjem izvješću ili drugom dokumentu. Prema tome, važno je da su korisnici u stanju razlikovati informacije koje su sastavljene primjenom MSFI-ova od drugih informacija koje mogu biti korisne korisnicima, ali se na njih ne odnose zahtjevi iz MSFI-ova.
46. *Svaki sastavni dio financijskoga izvještaja treba jasno označiti. Osim toga, kada je neophodno za ispravno razumijevanje prezentiranih informacija, na vidnom mjestu trebat će sljedeće:*
- naziv izvještajnoga subjekta ili drugi način identifikacije i sve promjene u ovim informacijama od prethodnog datuma bilance;
 - obuhvaćaju li financijski izvještaji samo subjekt ili grupu subjekata;
 - datum bilance ili razdoblje na koje se financijski izvještaji odnose, ovisno što je prikladno za odnosni sastavni dio financijskog izvještaja;
 - prezentacijsku valutu, kako je definirano u MRS-u 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta*; i
 - razinu preciznosti primijenjenu u prezentiranju iznosa u financijskim izvještajima.
47. Zahtjevi navedeni u točki 46. uobičajeno se ispunjavaju prikazivanjem zaglavlja i skraćenih naziva na svakoj stranici financijskih izvještaja. U određivanju najboljeg načina prezentiranja takvih informacija potrebna je prosudba. Primjerice, kada se financijski izvještaji predočuju elektronički, ne koristi se uvijek odvajanje stranica; gornje se stavke tada prezentiraju dovoljno učestalo da se osigura odgovarajuće razumijevanje informacija sadržanih u financijskim izvještajima.

48. Poboljšanje razumljivosti financijskih izvještaja često se nastoji ostvariti prezentiranjem informacija u tisućama ili milijunima jedinica prezentacijske valute. To je primjenjivo tako dugo dok se objavljuje razina preciznosti i zaokruživanjem se ne gube značajne informacije.

Izvjestajno razdoblje

49. *Financijske izvještaje treba prezentirati najmanje jednom godišnje. Kada se datumi bilance subjekta mijenjaju i godišnji se financijski izvještaji prezentiraju za razdoblje duže ili kraće od jedne godine, uz navođenje razdoblja kojeg obuhvaćaju financijski izvještaji, subjekt treba dodatno objaviti:*

(a) *razlog za korištenje dužeg ili kraćeg razdoblja; i*

(b) *činjenicu da usporedni iznosi izvještaja o dobiti, izvještaja o promjeni glavnice, izvještaja o novčanom tijeku i odnosno bilješke nisu u potpunosti usporedivi.*

50. Obično se financijski izvještaji sastavljaju na dosljedan način za jednu godinu. Međutim, iz praktičnih razloga, neki subjekti daju prednost izvještavanju, primjerice, za razdoblja od 52 tjedna. Ovaj Standard unaprijed ne isključuje tu praksu jer nije vjerojatno da će se financijski izvještaji znatno razlikovati od izvještaja prezentiranih za razdoblje od jedne godine.

Bilanca

Razlikovanje tekuće/netekuće (dugotrajne)

51. *Subjekt treba prezentirati i odvojeno klasificirati tekuću i netekuću imovinu te tekuće i netekuće obveze u samoj bilanci u skladu s točkama 57. do 67., osim kada prezentiranje temeljeno na likvidnosti pruža pouzdanije i relevantnije informacije. Kada se primijeni taj izuzetak, svu imovinu i obveze treba prezentirati samo po likvidnosti.*

52. *Neovisno o tome koja se metoda prezentiranja usvoji, za svaku stavku imovine i obveza čiji se zbrojni iznosi očekuju povratiti ili podmiriti (a) prije dvanaest mjeseci od datuma bilance i (b) poslije dvanaest mjeseci od datuma bilance, subjekt treba objaviti iznos koji se očekuje povratiti ili podmiriti nakon više od dvanaest mjeseci od datuma bilance.*

53. Ako subjekt isporučuje robu i usluge s jasno prepoznatljivim poslovnim ciklusom, odvojeno klasificiranje tekuće i netekuće imovine i obveze u samoj bilanci 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.

54. 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 tekuće i netekuće, jer ti subjekti ne isporučuju proizvode i usluge unutar jasno prepoznatljivog poslovnog ciklusa.

55. Subjektu je dopušteno pri primjeni točke 51. prezentirati neku svoju imovinu i obveze prema klasifikaciji na tekuće i netekuće, a ostalo po likvidnosti, kada se time osiguravaju pouzdanije i relevantnije informacije. Potreba za takvim mješovitim prezentiranjem može nastati kod subjekata koji imaju razno-rodne djelatnosti.

56. Informacija o očekivanim datumima realizacije imovine i obveza korisna je u procjenjivanju likvidnosti i solventnosti subjekta. MRS 32 zahtijeva objavljivanje datuma dospijeca financijske imovine i financijskih obveza. Financijska imovina obuhvaća kupce i druga potraživanja, a financijske obveze obuhvaćaju dobavljače i druge obveze. Informacije o očekivanom datumu povrata ili podmirjenja nemonetarne imovine i obveza, kao što su zalihe i rezerviranja, također su korisne neovisno o tome klasificiraju li se imovina i obveze u tekuće i netekuće. Primjerice, poslovni subjekt objavljuje iznos zaliha za koje se očekuje povrat nakon više od jedne godine od datuma bilance.

Tekuća imovina

57. *Imovinu treba klasificirati u tekuću kada ispunjava neki od sljedećih kriterija:*

(a) *očekuje se da će se realizirati, ili se drži za prodaju ili potrošnju, u redovitom tijeku poslovnog ciklusa subjekta;*

(b) *primarno se drži za trgovanje;*

(c) *očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance; ili*

(d) *jest novac ili novčani ekvivalent (kako je definirano u MRS-u 7, Izvještaj o novčanom tijeku), osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance.*

Svu drugu imovinu treba klasificirati kao netekuću.

58. U ovom se Standardu pojam »netekuća« koristi uključivo za materijalnu, nematerijalnu i financijsku imovinu dugoročne prirode. Međutim, Standard ne zabranjuje uporabu alternativnih naziva sve dok im je značenje jasno.

59. Poslovni ciklus subjekta jest vrijeme između nabave imovine za prosek (preradu) i njihove realizacije u novac ili novčane ekvivalente. Kada redoviti poslovni ciklus subjekta nije jasno prepoznatljiv, njegovo pretpostavljeno trajanje je dvanaest mjeseci. Tekuća imovina uključuje imovinu (kao što su zalihe i potraživanja s osnove prodaje) koja se prodaje, troši ili realizira kao dio redovitoga poslovnog ciklusa, čak i kada se očekuje da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance. Tekuća imovina također uključuje imovinu koja se primarno drži za trgovanje (financijska imovina unutar te kategorije se klasificira u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* u onu koja se drži za trgovanje) i tekući dio netekuće financijske imovine.

Tekuće obveze

60. *Obvezu treba klasificirati u tekuću kada ispunjava neki od sljedećih kriterija:*

(a) *očekuje se da će se podmiriti u redovitom tijeku poslovnoga ciklusa subjekta;*

(b) *primarno se drži radi trgovanja;*

(c) *dospijeva za podmirivanje unutar dvanaest mjeseci poslije datuma bilance; ili*

(d) *subjekt nema bezuvjetno pravo odgoditi podmirivanje obveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije datuma bilance.*

Sve druge obveze klasificirat će se kao netekuće obveze.

61. 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. Takve poslovne stavke se klasificiraju u tekuće obveze, čak ako dospijevaju za podmirenje u roku duljem od dvanaest mjeseci poslije datuma bilance. Isti redoviti poslovni ciklus primjenjuje se na klasifikaciju imovine i obveza subjekta. Kada nije jasno prepoznatljiv redoviti ciklus poslovanja subjekta pretpostavlja se da on traje dvanaest mjeseci.
62. Ostale tekuće obveze ne podmiruju se kao dio redovitog poslovnog ciklusa, ali dospijevaju za podmirenje u okviru dvanaest mjeseci od datuma bilance ili se primarno drže za trgovanje. Primjeri su financijske obveze klasificirane u skladu s MRS-om 39 u one koje se drže radi trgovanja, prekoračenja na bankovnom računu, tekući dio netekućih obveza, obveze za dividende, obveze za porez na dobit te neposlovne obveze. Financijske obveze koje osiguravaju financiranje na dugoročnoj osnovi (tj. nisu dio obrtnoga kapitala korištenog u redovitom ciklusu poslovanja poslovnog subjekta), a ne dospijevaju za podmirenje u okviru dvanaest mjeseci od datuma bilance su dugoročne obveze ovisno o točkama 65. i 66.
63. Subjekt klasificira svoje financijske obveze kao tekuće, ako dospijevaju za podmirenje unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance, čak ako:
- je izvorni rok bio razdoblje dulje od dvanaest mjeseci;
 - je sporazum o refinanciranju zaključen na dugoročnoj osnovi poslije datuma bilance a prije nego su financijski izvještaji odobreni za izdavanje.
64. Ako subjekt očekuje, i ima mogućnost slobodnog izbora prema postojećim uvjetima kredita, da refinancira ili prolongira obvezu za najmanje dvanaest mjeseci nakon datuma bilance, on klasificira te obveze kao netekuće, čak ako bi inače dospijevala za otplatu unutar kraćeg razdoblja. Međutim, kada subjekt nema mogućnost slobodnog izbora refinanciranja ili prolongiranja obveze (primjerice, nema sporazuma o refinanciranju), ne razmatra se mogućnost refinanciranja, obveza se klasificira kao tekuća.
65. Kada je subjekt prekršio uvjete iz ugovora o dugoročnom kreditu na datum bilance, ili prije, s učinkom da obveze postaju plative na zahtjev, obveza se klasificira kao tekuća, čak ako je vjerovnik prihvatio nakon datuma bilance, a prije datuma odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje, da neće zahtijevati plaćanje zbog kršenja ugovora. Obveza se klasificira kao tekuća jer na datum bilance subjekt nema bezuvjetno pravo odgoditi plaćanje za najmanje dvanaest mjeseci.
66. Međutim, obveza se klasificira kao dugoročna (netekuća) ako je vjerovnik prihvatio s datumom bilance dati razdoblje počeka od najmanje dvanaest mjeseci nakon datuma bilance unutar kojega poslovni subjekt može ispraviti kršenje ugovora i tijekom kojega vjerovnik ne može zahtijevati trenutnu naplatu.
67. U svezi s kreditima klasificiranim u tekuće obveze, ne zahtijeva se ispravljanje, ako između datuma bilance i datuma kada su financijski izvještaji odobreni za izdavanje, nastanu sljedeći događaji koji ne ispunjavaju uvjete za obavljanje kao događaji nakon datuma bilance, u skladu s MRS-om 10 – Događaji nakon datuma bilance:
- refinanciranje na dugoročnoj osnovi;
 - sporazum o ispravljanju kršenja ugovora o dugoročnom kreditu; i
 - odobrenje od kreditora počeka za ispravljanje kršenja ugovora o dugoročnom kreditu za razdoblje koje završava najmanje dvanaest mjeseci nakon datuma bilance.

Informacije koje treba prezentirati u samoj bilanci

68. U samu bilanci treba uključiti kao minimum i iznose za, sljedeće stavke u dijelu u kome nisu prezentirani u skladu s točkom 68A:
- nekretnine, postrojenja i oprema;
 - ulaganje u nekretnine;
 - nematerijalna imovina;
 - financijska imovina (bez iznosa prikazanih prema točkama (e), (h) i (i));
 - ulaganja obračunana metodom udjela;
 - biološka imovina;
 - zalihe;
 - kupci i ostala potraživanja;
 - novac i novčani ekvivalenti;
 - dobavljači i ostale obveze;
 - rezerviranja;
 - financijske obveze (bez iznosa prikazanih prema točkama (j) i (k));
 - obveze i imovina za tekuće poreze, kako su definirani u MRS-u 12, Porezi na dobit;
 - odgođene porezne obveze i odgođena porezna imovina, kako su definirani u MRS-u 12;
 - manjinski interes, prikazan unutar glavnice; i
 - emitirani kapital i rezerve pridružive imateljima glavnice matice.
- 68A. U samu bilanci također treba uključiti iznose za stavke koje prezentiraju sljedeće:
- ukupnu imovinu klasificiranu u imovinu držanu radi prodaje i imovinu za prodaju uključenu u grupu za otuđivanje, klasificiranu u skladu s MSFI-om 5, Netekuća imovina držana za prodaju i prekinuto poslovanje; i
 - obveze uključene u grupu za otuđivanje klasificiranu kao držanu za prodaju, u skladu s MSFI-om 5.
69. U samoj bilanci treba dodati stavke, naslove i međuzbrojeve kada je takvo prezentiranje važno za sagledavanje financijskog položaja subjekta.
70. Subjekt neće klasificirati odgođenu poreznu imovinu (obveze) kao tekuću imovinu (obveze) kada se u samoj bilanci prezentira tekuću i netekuću imovinu, te tekuće i netekuće obveze kao odvojene klasifikacije.
71. Ovaj Standard ne propisuje poredak ili oblik prezentiranja stavaka. Točka 68. samo sadrži popis stavaka koje se dovoljno razlikuju po vrsti ili funkciji da zaslužuju zasebno prezentiranje u samoj bilanci. Osim toga:
- stavke se uključuju kada su veličina, vrsta ili funkcija neke stavke ili skupine sličnih stavaka takve da je odvojeno prikazivanje važno za sagledavanje financijskog položaja subjekta; i

- (b) korišteni opisi i poredak stavaka ili skupina sličnih mogu se mijenjati prema vrsti subjekata i njegovom poslovanju kako bi se pružile informacije važne za razumijevanje financijskoga položaja. Primjerice, banka mijenja gore navedene opise kako bi se primijenili specifičniji zahtjevi MRS-a 30.
72. Prosudba o tome hoće li se odvojeno prezentirati dodatne stavke temelji se na procjeni:
- (a) vrsti i likvidnosti imovine;
 - (b) funkciji imovine u subjektu; i
 - (c) iznosima, vrsti i vremenu obveza.
73. Primjena različitih osnova mjerenja za različite skupine imovine ukazuje da se njihova priroda ili funkcija razlikuju te se stoga trebaju prezentirati kao odvojene stavke. Primjerice, neke skupine nekretnina, postrojenja i opreme mogu se voditi po trošku ili po revaloriziranim iznosima u skladu s MRS-om 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*.

Informacije koje treba prezentirati u samoj bilanci ili u bilješkama

74. *U samoj bilanci ili u bilješkama subjekt treba objaviti daljnje razvrstavanje skupno prezentiranih stavki na način koji odgovara poslovanju subjekta.*
75. Detaljna razrada u samoj bilanci ili u bilješkama ovisi o zahtjevima MSFI-ova, te veličini i funkciji odnosnih iznosa. Čimbenici postavljeni u točki 72. također se koriste pri odlučivanju o daljnjem razvrstavanju. Objavljivanje će ovisiti o svakoj stavci, primjerice:
- (a) stavke nekretnina, postrojenja i opreme razvrstavaju se po skupinama u skladu s MRS-om 16;
 - (b) potraživanja se razvrstavaju na potraživanja od kupaca, potraživanja od povezanih stranaka, predujmove i ostala potraživanja;
 - (c) zalihe se razvrstavaju u skladu s MRS-om 2, *Zalihe* kao trgovačka roba, sirovine, materijal, proizvodnja u toku i gotovi proizvodi;
 - (d) rezerviranja se razvrstavaju na rezerviranja za primanja zaposlenih i ostale stavke;
 - (e) glavnički kapital i rezerve raščlanjuju se odvojeno u različite skupine kao što su uplaćeni kapital, dioničke premije i rezerve.
76. *Subjekt će, bilo u samoj bilanci ili bilješkama, objaviti sljedeće:*
- (a) *za svaku vrstu dioničkoga kapitala:*
 - (i) broj autoriziranih dionica;
 - (ii) broj u cijelosti plaćenih izdanih dionica i broj izdanih dionica koje nisu u cijelosti plaćene;
 - (iii) nominalnu vrijednost po dionici ili da dionice nemaju nominalnu vrijednost;
 - (iv) usklađivanje broja dionica na stanju na početku i na kraju razdoblja;
 - (v) prava, prioriteta i ograničenja vezana uz vrstu dionica, uključujući ograničenja raspodjele dividendi i povrata kapitala;
 - (vi) dionice subjekta koje on drži ili drže njegove podružnice ili pridružena društva; i

(vii) dionice rezervirane za izdavanje po opcijama i ugovorima o prodaji dionica, uključujući uvjete i iznose; i

(b) opis prirode i svrhe svake rezerve u okviru glavnice.

77. *Subjekt bez dioničkoga kapitala, kao što je partnerstvo (ortastvo) ili trustovi, objavit će informacije jednake onima zahtjevanim u točki 76.(a), prikazujući promjene tijekom razdoblja za svaku kategoriju udjela u glavnici te prava, prioriteta i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju udjela u glavnici.*

Izvještaj o dobiti (Račun dobiti i gubitka)

Dobit ili gubitak razdoblja

78. *Sve stavke prihoda i rashoda priznate u razdoblju treba uključiti u dobit ili gubitak, osim ako neki Standard ili Tumačenje ne zahtijeva drukčije postupanje.*
79. Obično su sve stavke prihoda i rashoda priznate u razdoblju uključene u dobit ili gubitak. To uključuje učinke promjena računovodstvenih procjena. Međutim, mogu postojati okolnosti kada neke stavke mogu biti isključene iz dobiti ili gubitka tekućeg razdoblja. Takva dva slučaja u skladu s MRS-8 su ispravke pogrešaka i učinci promjena računovodstvenih politika.
80. Drugi Standardi bave se stavkama koje mogu udovoljiti definicijama prihoda ili rashoda iz Okvira, koji se obično isključuju iz dobiti ili gubitka. Primjeri uključuju revalorizacijske viškove (vidjeti MRS 16), određene dobitke i gubitke koji nastaju iz preračunavanja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21) te dobitke i gubitke koji nastaju ponovnim mjerenjem financijske imovine raspoložive za prodaju (vidjeti MRS 39).

Informacije koje treba prezentirati u samom izvještaju o dobiti

81. *U izvještaj o dobiti treba uključiti, kao minimum, iznose za sljedeće stavke koje se prezentiraju za razdoblje:*
- (a) prihodi;
 - (b) financijski troškovi;
 - (c) udjel u dobiti i gubicima pridruženih društava i zajedničkim pothvatima obračunanih metodom udjela;
 - (d) rashod za porez;
 - (e) jedan iznos koji obuhvaća zbroj (i) dobiti ili gubitka poslije poreza za prekinuto poslovanje i (ii) dobit ili gubitak poslije poreza priznat mjerenjem fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili otuđivanja imovine ili grupe odnosno grupa za otuđivanje koje čine prekinuto poslovanje; i
 - (f) dobit ili gubitak.
82. *U izvještaju o dobiti kao stavke raspoređivanja dobiti ili gubitka razdoblja treba objaviti sljedeće:*
- (a) dobit ili gubitak pripisan manjinskom interesu; i
 - (b) dobit ili gubitak pripisan imateljima glavnice matice.
83. *U samom izvještaju o dobiti prezentirat će se dodatne stavke, naslovi i međuzbrojevi kada je takvo prezentiranje važno za sagledavanje financijske uspješnosti poslovnog subjekta.*
84. Budući da se učinci različitih aktivnosti, transakcija i poslovnih događaja subjekta razlikuju prema učestalosti, i predvidivosti moguće dobiti ili gubitka, objavljivanje elemenata uspješnosti pomaže razumijevanju dostignute financijske uspješnosti i procjenjivanju budućih rezultata. Dodatne stavke uključuju

se u sam izvještaj o dobiti i mijenjaju se korišteni opisi i redosljed stavki kada je to nužno za objašnjavanje elemenata uspješnosti. Čimbenici koje treba uzeti u razmatranje obuhvaćaju značajnost te prirodu i funkciju komponenata prihoda i rashoda. Primjerice, banka mijenja opise kako bi primijenila specifične zahtjeve MRS-a 30. Stavke prihoda i rashoda ne prebijaju se osim kada su ispunjeni kriteriji iz točke 32.

85. *U izvještaju o dobiti ili u bilješkama subjekt neće bilo koju stavku prihoda ili rashoda prikazati kao izvanrednu stavku.*

Informacije koje treba prezentirati u samom izvještaju o dobiti ili u bilješkama

86. *Kada su stavke prihoda ili rashoda značajne njihove vrste i iznose treba prikazati odvojeno.*

87. Okolnosti koje stvaraju uvjete za odvojeno objavljivanje stavki prihoda i rashoda uključuju:

- (a) ispravak vrijednosti zaliha (otpis) do neto utržive vrijednosti ili nekretnina, postrojenja i opreme do nadoknadivog iznosa, kao i poništavanja takvih ispravaka;
- (b) restrukturirane aktivnosti subjekta i poništavanje rezerviranja za troškove restrukturiranja;
- (c) otuđivanje stavki nekretnina, postrojenja i opreme;
- (d) otuđivanje ulaganja;
- (e) prekinuto poslovanje; i
- (f) ostala poništavanja rezerviranja.

88. *Subjekt treba prezentirati strukturu rashoda koristeći klasifikaciju ili prema vrsti rashoda ili prema funkcijama koje rashodi imaju u poslovnom subjektu, ovisno o tome koja pruža pouzdanije i relevantnije informacije.*

89. Subjekte se potiče na prezentiranje strukture rashoda iz točke 88. u samom izvještaju o dobiti i gubitku.

90. Stavke rashoda dalje se raščlanjuju kako bi se istaknule komponente financijske uspješnosti koje se mogu razlikovati prema učestalosti, te predvidivosti moguće dobiti ili gubitka. Ta se raščlanjivanja daju na jedan od dva načina.

91. Prvi oblik raščlanjivanja je prema metodi vrste rashoda. Rashodi se agregiraju u izvještaju o dobiti prema njihovim vrstama (primjerice amortizacija, troškovi sirovina i materijala, troškovi prijevoza, primanja zaposlenih i troškovi promidžbe) i ne raspoređuju se između različitih funkcija subjekta. Ova metoda može biti jednostavna za primjenu jer nije nužan raspored rashoda prema funkcijama. Primjer klasifikacije primjenom metode vrste troškova je sljedeći:

Prihodi	X
Ostali prihodi	X
Promjene zaliha gotovih proizvoda i proizvodnje u tijeku	X
Troškovi sirovine i materijala	X
Troškovi primanja zaposlenih	X
Troškovi amortizacije i deprecijacije	X
Ostali rashodi	X
Ukupni rashodi	(X)
Dobit	X

92. 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 kao minimum odvojeno objavljuje svoje troškove prodanih proizvoda od drugih troškova. Ta metoda prezentiranja pruža relevantnije informacije korisnicima od klasificiranja rashoda prema vrsti, ali raspored troškova na funkcije može zahtijevati proizvoljno raspoređivanje i uključivati znatno prosuđivanje. Primjer klasifikacije primjenom metode funkcije rashoda je sljedeći:

Prihodi	X
Troškovi prodanih proizvoda	(X)
Bruto dobit	X
Ostali prihodi	X
Troškovi distribucije	(X)
Administrativni troškovi	(X)
Ostali rashod	(X)
Dobit	X

93. *Subjekt koji klasificira rashode po funkcijama objavit će dodatne informacije o vrstama rashoda, uključujući rashode za amortizaciju materijalne i nematerijalne imovine te troškove primanja zaposlenih.*

94. Izbor između metode troškova prodanih proizvoda i metode vrsta troškova ovisi o povijesnim čimbenicima, čimbenicima djelatnosti i vrsti subjekta. Obje metode pružaju pokazatelje o troškovima koji se mogu mijenjati, izravno ili neizravno, s razinom prodaje ili proizvodnje subjekta. Budući da svaka metoda prezentiranja ima prednost za određenu vrstu subjekta, ovaj Standard zahtijeva od menadžmenta da izbere najrelevantnije i najpouzdanije prezentiranje. Međutim, budući da su informacije o vrsti rashoda korisne za predviđanje budućih novčanih tijekova, dodatno se objavljivanje zahtijeva ako se primjenjuje raščlanjivanje po metodi funkcija troškova. Pojam »troškovi primanja zaposlenih« iz točke 93. ima isto značenje kao i u MRS-u 19, *Primanja zaposlenih*.

95. *U samom izvještaju o dobiti ili izvještaju o promjenama glavnice ili u bilješkama subjekt treba objaviti iznos dividendi priznat kao raspodjelu imateljima glavnice tijekom razdoblja, te odgovarajući iznos po dionici.*

Izvještaj o promjenama glavnice

96. *Subjekt treba prezentirati izvještaj o promjenama glavnice u kojem prikazuje:*

- (a) *dobit ili gubitak razdoblja;*
- (b) *svaku stavku prihoda i rashoda razdoblja koja je, kako zahtijevaju drugi Standardi ili Tumačenja, izravno priznata u glavnici, te ukupan iznos tih stavaka;*
- (c) *ukupne prihode i rashode razdoblja (izračunane kao zbroj navedenog pod (a) i (b)), prikazujući odvojeno ukupne iznose raspodjeljive imateljima glavnice i manjinskom interesu; i*
- (d) *učinak promjena računovodstvenih politika i ispravaka pogrešaka za svaku komponentu glavnice, priznatih u skladu s MRS-8.*

97. *Subjekt treba također objaviti u izvještaju o promjenama glavnice ili u bilješkama:*

- (a) *iznose kapitalnih transakcija s vlasnicima, prikazujući odvojeno raspodjele vlasnicima;*

(b) stanje zadržanih zarada (tj. akumuliranu dobit ili gubitak) na početku razdoblja i na datum bilance, te promjene tijekom razdoblja; i

(c) usklađivanja knjigovodstvenih iznosa svake kategorije uni-jete glavnice i svake rezerve na početku i na kraju razdoblja, uz odvojeno prikazivanje svake promjene.

98. Promjene glavnice subjekta između dva datuma bilance odražavaju povećanje ili smanjenje neto imovine tijekom toga razdoblja. Osim promjena koje proizlaze iz transakcija s dioničarima provedenim u svojstvu vlasnika (kao što su uplate kapitala, otkup vlastitih dionica i dividende) i transakcijskih troškova koji se odnose na takve transakcije, sveukupne promjene glavnice tijekom razdoblja predstavljaju ukupni iznosi prihoda i rashoda, uključujući dobitke i gubitke, stvorene djelovanjem poslovnog subjekta tijekom razdoblja (neovisno jesu li stavke prihoda i rashoda priznate u dobiti ili gubitku ili izravno kao promjene glavnice).
99. Ovaj Standard zahtijeva da se u dobit ili gubitak uključe sve stavke prihoda i rashoda priznate tijekom razdoblja, osim ako drugi Standard ili Tumačenje ne zahtijeva drukčije. Drugi Standardi zahtijevaju da se neki dobiti ili gubici (poput povećanja ili smanjenja revalorizacije, određene tečajne razlike, dobiti ili gubici od ponovnog mjerenja financijske imovine raspoložive za prodaju i odgovarajući iznosi tekućih i odgođenih poreza) izravno priznaju kao promjene glavnice. Budući da je za procjenjivanje promjena financijskog položaja poslovnog subjekta između dva datuma bilance važno razmotriti sve stavke prihoda i rashoda, ovaj Standard zahtijeva prezentiranje izvještaja o promjeni glavnice koji sadrži ukupne prihode i rashode poslovnog subjekta, uključujući one izravno priznate u glavnici.
100. MRS 8 zahtijeva retroaktivno usklađivanje za učinke promjena računovodstvenih politika, u mjeri u kojoj je to izvedivo, osim ako prijelazne odredbe nekog Standarda ili Tumačenja zahtijevaju 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 stanju zadržanih zarada, osim kada Standard ili Tumačenje zahtijeva retroaktivno usklađivanje druge komponente glavnice. Točka 96(d) zahtijeva da se nastala usklađivanja objave u izvještaju o promjeni glavnice za svaku komponentu glavnice, tako da se odvojeno prikažu ona koja su nastala uslijed promjena računovodstvenih politika odnosno ispravljanja pogrešaka. Ta se usklađivanja objavljuju za svako prethodno razdoblje i početak razdoblja.
101. Zahtjevi navedeni u točkama 96. i 97. mogu se ispuniti na više načina. Jedan primjer je tabelarni oblik u kojem se usklađuju početna i završna stanja svakoga elementa glavnice. Alternativa jest prezentirati u izvještaju o promjeni glavnice samo stavke navedene u točki 96. Prema tom pristupu se stavke opisane u točki 97. objavljuju u bilješkama.

Izvještaj o novčanom tijeku

102. Informacije o novčanom tijeku pružaju korisnicima financijskih izvještaja osnovicu za ocjenjivanje sposobnosti poslovnog subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i potrebe poslovnog subjekta da koristi te novčane tijekom. MRS 7 *Izvještaj o novčanom tijeku* navodi zahtjeve za prezentiranje izvještaja o novčanom tijeku i s njim povezanim objavljivanjima.

Bilješke

Struktura

103. Bilješke trebaju:

- (a) pružiti informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama primijenjenim u skladu s točkama 108. do 115.;
- (b) objaviti informacije prema zahtjevima MSFI-a koje nisu prezentirane u bilanci, izvještaju o dobiti, izvještaju o promjenama glavnice ili izvještaju o novčanom tijeku; i
- (c) pružiti dodatne informacije koje nisu prezentirane u bilanci, izvještaju o dobiti, izvještaju o promjenama glavnice ili izvještaju o novčanom tijeku, ali su važne za razumijevanje bilo kojeg od njih.

104. Bilješke treba prezentirati na sustavan način sve dok je to izvedivo. Svaka stavka u samoj bilanci, izvještaju o dobiti, izvještaju o promjeni glavnice i izvještaju o novčanom tijeku treba biti međusobno povezana sa svakom odnosnom informacijom u bilješkama.

105. Bilješke se uobičajeno prezentiraju po sljedećem redoslijedu, koji pomaže korisnicima u razumijevanju financijskih izvještaja i uspoređivanju njih s financijskim izvještajima drugih subjekata:

- (a) izjava o sukladnosti s MSFI-ima (vidjeti točku 14.);
- (b) sažetak primijenjenih važnih računovodstvenih politika (vidjeti točku 108.);
- (c) informacije koje potvrđuju stavke prikazane u samoj bilanci, izvještaju o dobiti, izvještaju o promjenama glavnice i izvještaju o novčanom tijeku, po redoslijedu prema kojemu su ti izvještaji i stavke prikazani; i
- (d) druga objavljivanja uključujući:
- (i) nepredviđene obveze (vidjeti MRS 37) i nepriznate ugovoreno preuzete obveze;
- (ii) nefinancijska objavljivanja, primjerice, ciljevi i politike upravljanja financijskim rizikom subjekta (vidjeti MRS 32).

106. 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 dospjećima financijskih instrumenata, iako se prve objavljuju u izvještaju o dobiti, dok se druge odnose na bilancu. Ipak, sustavna struktura u bilješkama zadržava se tako dugo dok je to praktično.

107. Bilješke koje pružaju informacije o osnovama sastavljanja financijskih izvještaja i specifičnim računovodstvenim politikama može se prezentirati kao odvojena komponenta financijskih izvještaja.

Objavljivanje računovodstvenih politika

108. Subjekt treba objaviti sažetak važnih računovodstvenih politika:

- a) osnovu (ili osnove) mjerenja korištenu(e) u sastavljanju financijskih izvještaja; i
- b) druge primijenjene računovodstvene politike koje su važne za razumijevanje financijskih izvještaja.

109. Za korisnike je važno da budu informirani o korištenoj osnovi ili osnovama mjerenja u financijskim izvještajima (primjerice, povijesni trošak, tekući trošak, neto utrživa vrijednost, fer vrijednost ili nadoknadiv iznos), jer osnova na kojoj su sastavljeni

financijski izvještaji značajno utječe na njihove analize. Kada se u financijskim izvještajima koristi više osnova za mjerenje, primjerice, kada se određena kategorija imovine revalorizira, dovoljno je pružiti informaciju o kategorijama imovine i obveza za koju je svaka osnova mjerenja primijenjena.

110. U određivanju treba li se određena računovodstvena politika objaviti, menadžment razmatra hoće li takvo objavljivanje pomoći korisnicima u razumijevanju načina na koji su transakcije i poslovni događaji utjecali na izvještenu financijsku uspješnost i financijski položaj. Objavljivanje određene računovodstvene politike je naročito korisno korisnicima kada su te politike izabrane između alternativa dopuštenih u Standardima i Tumačenjima. Primjer je objavljivanje je li pothvatnik priznao svoj udjel u zajednički kontroliranom poslovnom subjektu koristeći proporcionalnu konsolidaciju ili metodu udjela (vidjeti MRS 31, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*). Neki Standardi posebno zahtijevaju objavljivanje određenih računovodstvenih politika, uključujući izbor koji je menadžment napravio između različitih politika koje dopuštaju ti Standardi. Primjerice, MRS 16 zahtijeva objavljivanje osnovice mjerenja korištene za kategorije nekretnina, postrojenja i opreme. MRS 23, *Troškovi posudbe* zahtijeva objavljivanje jesu li troškovi posudbe odmah priznati kao rashod ili kapitalizirani kao dio kvalificirane imovine.
111. Svaki subjekt razmatra prirodu svojih djelatnosti i politike koje bi korisnik njegovih financijskih izvještaja mogao očekivati da se objave za tu vrstu subjekta. Primjerice, moglo bi se očekivati od subjekta koji je obveznik poreza na dobit 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 i zaštićivanja takvih dobitaka i gubitaka. Kada su nastala poslovna spajanja, objavljuju se politike primijenjene pri mjerenju goodwilla i manjinskog interesa.
112. Računovodstvena politika može biti važna čak i ako prikazani iznosi za tekuće i prethodno razdoblje nisu značajni. Također je prikladno objaviti svaku važnu računovodstvenu politiku koja nije posebno zahtijevana MSFI-ima, već je izabrana i primijenjena u skladu s MRS-om 8.
113. **Subjekt treba objaviti, u sažetku važnih računovodstvenih politika ili ostalim bilješkama, prosudbe, odvojeno od onih koje uključuju procjenjivanja (vidjeti točku 116.), koje je menadžment proveo u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta i koje imaju najvažniji učinak na iznose priznate u financijskim izvještajima.**
114. U postupku primjene računovodstvenih politika poslovnog subjekta, menadžment stvara mnoge prosudbe, osim onih koje uključuju procjenjivanje, koje mogu znatno utjecati na iznose priznate u financijskim izvještajima. Primjerice, menadžment prosuđuje pri određivanju:
- (a) je li financijska imovina ulaganje koje se drži do dospelosti;
 - (b) kada su gotovo svi važni rizici i koristi od vlasništva financijske imovine ili iznajmljene imovine prenijeti na drugi poslovni subjekt;
 - (c) je li neka prodaja proizvoda u suštini prodaja ili financijski aranžman i stoga ne stvara prihod; i

(d) da li suština odnosa između subjekta i subjekta posebne namjene pokazuje da subjekt kontrolira subjekt posebne namjene.

115. Neka objavljivanja obavljena u skladu s točkom 113. zahtijevana su drugim Standardima. Primjerice, MRS 27 zahtijeva od subjekta, koji nije podružnica, objavljivanje razloga zbog kojega njegov vlasnički udjel ne daje kontrolu iako ima, izravno ili preko podružnica, više od pola glasačkih prava ili potencijalnih glasačkih prava. MRS 40 zahtijeva, kada je klasificirane nekretnina složeno, objavljivanje kriterija koje je postavio subjekt radi razlikovanja ulaganja u nekretnine od nekretnina koje koristi vlasnik ili od nekretnina držanih za prodaju u redivotom tijekom poslovanja.

Ključni izvori procjena neizvjesnosti

116. **Subjekt treba objaviti u bilješkama informacije o ključnim pretpostavkama u vezi s budućnosti i drugim ključnim izvorima procjena neizvjesnosti na datum bilance, koje stvaraju veliki rizik uzrokovanja značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza u sljedećoj financijskoj godini. Povezano s tom imovinom i obvezama, u bilješke treba uključiti detalje o njihovim:**
- (a) vrstama; i
 - (b) knjigovodstvenim iznosima na datum bilance.
117. Određivanje knjigovodstvenih iznosa neke imovine i obveza zahtijeva procjenjivanje učinaka neizvjesnih budućih događaja na tu imovinu i obveze na datum bilance. Primjerice, u nedostatku nedavno opaženih tržišnih cijena za mjerenje niže navedene imovine i obveze, potrebne su prema budućnosti orijentirane procjene da bi se izmjerio nadoknadiivi iznos kategorija nekretnina, postrojenja i opreme, učinak tehnološke zastarjelosti zaliha, rezerviranja vezanih uz budući ishod sudskog postupka u tijeku, obveza za dugoročna primanja zaposlenih kao što su obveze za mirovine. Takve procjene uključuju pretpostavke o takvim pitanjima kao što su prilagodbe novčanih tijekova zbog rizika ili primijenjene diskontne stope, budućih promjena plaća i budućih promjena cijena koje utječu na druge troškove.
118. Ključne pretpostavke i drugi ključni izvori procjene neizvjesnosti objavljene u skladu s točkom 116. odnose se na procjene koje od menadžmenta zahtijevaju najteže, subjektivne i složene prosudbe. Kako se povećava broj varijabli i pretpostavki koje imaju učinak na mogući budući ishod neizvjesnosti, te prosudbe postaju subjektivnije i složenije i sukladno tome se normalno povećava i mogućnost za posljedična značajna usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza.
119. Objavljivanja iz točke 116. nisu potrebna za imovinu i obveze s velikim rizikom da se njihovi knjigovodstveni iznosi mogu značajno promijeniti u sljedećoj financijskoj godini, ako su na datum bilance mjerene po fer vrijednostima temeljenim na nedavno opaženim tržišnim cijenama (njihove fer vrijednosti mogu se značajno promijeniti u sljedećoj financijskoj godini ali te promjene neće nastati zbog pretpostavki ili drugih izvora za procjenjivanje neizvjesnosti na datum bilance).
120. Objavljivanja iz točke 116. se prezentiraju na način koji pomaže korisnicima financijskih izvještaja da razumiju prosudbe menadžmenta o budućnosti i drugim ključnim izvorima za procjenjivanje neizvjesnosti. Vrste i razmjernost pruženih infor-

macija ovisit će o vrstama pretpostavki i drugim okolnostima. Primjeri danih vrsta objavljivanja su:

- (a) vrsta pretpostavke ili neizvjesnosti za procjenjivanje;
 - (b) osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode, pretpostavke i procjene na kojima počiva njihovo izračunavanje, uključujući razloge za osjetljivost;
 - (c) očekivani ishod neizvjesnosti i raspon razumno mogućih ishoda unutar sljedeće financijske godine u vezi s knjigovodstvenim iznosima imovine i obveza na koje utječe; i
 - (d) objašnjenja promjena prethodnih pretpostavki koje se odnose na tu imovinu i obveze, ako neizvjesnosti ostanu nerazriješene.
121. Pri objavljivanju prema točki 116. nije nužno objaviti informacije iz planova ili prognoze.
122. Kada je neizvedivo objaviti na datum bilance razmjer mogućih učinaka ključnih pretpostavki ili drugih ključnih izvora neizvjesnosti procjena, subjekt objavljuje da su, temeljem postojećih saznanja, razumno mogući ishodi u narednoj financijskoj godini koji su različiti od pretpostavki i koji mogu zahtijevati usklađivanje knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveza na koji utječu. U svim slučajevima subjekt objavljuje vrstu i knjigovodstveni iznos određene imovine ili obveze (ili kategorije imovine ili obveza) na koje utječe pretpostavka.
123. Objavljivanja iz točke 113. prosudbi koje je menadžment proveo u postupku primjene računovodstvenih politika subjekta nije povezano s objavljivanjem ključnih izvora neizvjesnosti procjena iz točke 116.
124. Objavljivanje nekih ključnih pretpostavki koje bi inače bile potrebne u skladu s točkom 116., potrebne su po drugim Standardima. Primjerice, MRS 37 zahtijeva objavljivanje, u određenim okolnostima, glavnih pretpostavki u vezi s budućim događajima koji utječu na kategorije rezerviranja. MRS 32 zahtijeva objavljivanje značajnih pretpostavki primijenjenih 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.

Druga objavljivanja

125. Subjekt treba objaviti u bilješkama:

- (a) iznos dividendi predložen ili deklariran prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje, ali koji nisu priznati kao raspodjela imateljima glavnice tijekom razdoblja, kao i odgovarajući iznos po dionici; i
 - (b) iznos svakih kumulativnih povlaštenih dividendi koji nije priznat.
126. Ako nije objavljeno drugdje u informacijama publiciranim s financijskim izvještajima, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) domicil i pravni oblik poslovnog subjekta, njegovu državu osnivanja i službenu adresu subjekta (ili glavno mjesto poslovanja ako se razlikuje od službenog sjedišta);
 - (b) opis vrste poslovanja poslovnog subjekta i njegovih glavnih aktivnosti; i
 - (c) naziv matice i krajnje matice grupe.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

127. Subjekt treba primijeniti ovaj Standard za godišnja razdoblja započeta 1. siječnja 2005., ili poslije. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za razdoblja započeta prije 1. siječnja 2005., on će objaviti tu činjenicu.

POVLAČENJE MRS-a 1 (revidiran 1997.)

128. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja revidiran u 1997.

Dodatak

Izmjene drugih objava

Izmjene u ovom dodatku primijenit će se za godišnja razdoblja započeta na 1. siječnja 2005., ili poslije. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za ranije razdoblje, ove izmjene primijenit će se za to ranije razdoblje.

Izmjene sadržane u ovom dodatku kada je Standard bio revidiran 2003. uključene su u odgovarajuće objave publicirane u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 2

Zalihe

Ovo izdanje uključuje izmjene i dopune koje su proizašle iz novih izmijenjenih i dopunjenih Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja koji su izdani do 31. ožujka 2004. godine. U odlomku pod naslovom »Promjene u ovome izdanju« na početku knjige navedeni su datumi primjene za nove izmijenjene i dopunjene MSFI-e.

Sadržaj	Točka
UVOD	U1 – U17
Međunarodni računovodstveni standard 2	
Zalihe	
CILJ	1
DJELOKRUG	3 – 4
DEFINICIJE	6 – 8
MJERENJE ZALIHA	9 – 22
Trošak zaliha	10 – 11
Troškovi nabave	11
Troškovi konverzije	12 – 14
Ostali troškovi	15 – 18
Trošak zaliha pružatelja usluga	19
Trošak poljoprivrednih proizvoda koji je plod (prirast – prihod) biološke imovine	20
Tehnike za mjerenje troška	21 – 22
Metode troškova	23 – 27
Neto utrživa vrijednost	28 – 33
PRIZNAVANJE RASHODA	34 – 35
OBJAVLJIVANJE	36 – 39
DATUM STUPANJA NA SNAGU	40
UKIDANJE DRUGIH SLUŽBENIH STAJALIŠTA	41 – 43
DODATAK:	
Izmjene i dopune drugih stajališta	

Međunarodni računovodstveni standard 2 »Zalihe« (u daljnjem tekstu MRS 2) iznesen je pod točkama 1. – 42. i u Dodatku. Sve točke imaju jednaku važnost ali je očuvan format MSFI-a prilikom usvajanja MRS-a od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde. MRS 2 valja čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnove za zaključke, Uvoda uz Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. MRS 8 »Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške« čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu izričitih smjernica.

Uvod

UV1 Međunarodni računovodstveni standard 2 »Zalihe« (u daljnjem tekstu: »MRS 2«) zamjenjuje MRS 2 »Zalihe« (izmijenjen 1993. godine) i treba ga primjenjivati na godine koje su započele na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Njegova ranija primjena se potiče. Ovaj standard također zamjenjuje Tumačenje br. 1 Stalnog odbora za tumačenje »Dosljednost – različite formule za izračunavanje troška zaliha«.

Razlozi izmjena MRS-a 2

UV2 Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izradio je izmijenjeni MRS 2 u okviru svog projekta Unaprjeđenja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Projekt je pokrenut u svjetlu upita i kritika koje su regulatorna tijela za vrijednosnice, profesionalni računovođe i druge zainteresirane strane uputili na standarde. Cilj projekta je smanjiti ili ukinuti alternativne postupke, ponavljanja i suprotnosti unutar Standarda, viši stupanj harmonizacije i druga poboljšanja.

UV3 Glavni cilj Odbora vezano uz MRS 2 bio je provesti izmjenjive ograničenog opsega kako bi se smanjio broj alternativnih postupaka mjerenja zaliha. Odbor nije preispitivao osnovni pristup u računovodstvu zaliha iz MRS-a 2.

Najvažnije izmjene

UV4 Slijedi opis najvažnijih izmjena u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 2.

Cilj i djelokrug

UV5 Točke koje opisuju cilj i djelokrug MRS-a 2 izmijenjene su tako da su izbrisane riječi »prema sustavu povijesnog troška« kako bi bilo jasnije da se standard primjenjuje na sve zalihe koje nisu izričito izuzete iz njegovog djelokruga.

Pojašnjenje djelokruga

UV6 Standard pojašnjava koje zalihe su izvan njegovog djelokruga, a koje zalihe su izuzete samo od zahtjeva standarda koji se odnose na mjerenje.

UV7 U točki 3 jasno je ocrтана razlika između zaliha koje su potpuno izvan djelokruga standarda (koji je opisan u točki 2) i zaliha koje ne potpadaju pod zahtjeve standarda koji se odnose na mjerenje zaliha, ali na koje se primjenjuju drugi zahtjevi ovoga standarda.

Izuzimanje iz djelokruga

Proizvođači poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve te minerala i mineralnih proizvoda

UV8 Ovaj standard ne primjenjuje se na mjerenje zaliha proizvođača poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve te minerala i mineralnih proizvoda ako se oni mjere po neto vrijednosti koja se može realizirati sukladno uvriježenoj praksi u tim djelatnostima. Prethodno izdanje MRS-a 2 bilo je izmijenjeno na način da su riječi »mineralne rude« zamijenjene »mineralima i mineralnim proizvodima« kako bi se pojasnilo da izuzimanje iz djelokruga nije ograničeno na ranu fazu vađenja mineralnih ruda.

Zalihe roba brokera-trgovaca

UV9 Ovaj standard ne primjenjuje se na mjerenje zaliha roba brokera-trgovaca ako se one mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

Trošak zaliha

Trošak nabave

UV10 MRS 2 ne dopušta da se tečajne razlike izravno povezane s posljednjom nabavom zaliha koja je fakturirana u stranoj valuti uključe u troškove nabave zaliha. Ova izmjena u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 2 posljedica je ukidanja dopuštenog alternativnog postupka u MRS-u 21 »Učinci promjena tečaja stranih valuta« koji je dopuštao kapitaliziranje određenih tečajnih razlika. Primjena alternativnog postupka bila je već ograničena Tumačenjem br. 11 Stalnog odbora za tumačenje »Strane valute – kapitaliziranje gubitaka proizašlih iz velike devalvacije valute«. Tumačenje br. 11 ukinuto je kao rezultat izmjene MRS-a 21 u 2003. godini.

Ostali troškovi

UV11 Umetnuta je točka 18. kako bi se pojasnilo da se razlika između nabavne cijene pod uobičajenim uvjetima kreditiranja i plaćenog iznosa kod zaliha koje su kupljene s odgodom plaćanja treba priznavati kao kamatni rashod tijekom razdoblja financiranja.

Metode troškova

Dosljednost

UV12 Standard sadrži zahtjeve Tumačenja br. 1 Stalnog odbora za tumačenja »Dosljednost – različite metode za izračunavanje troška zaliha« prema kojima subjekt treba koristiti istu metodu za izračunavanje troška za sve zalihe slične vrste i namjene kod subjekta. Tumačenje br. 1 je ukinuto.

Zabrana primjene metode posljednji ulaz – prvi izlaz (LIFO)

UV13 Ovaj standard ne dopušta primjenu metode posljednji ulaz – prvi izlaz (LIFO) kao metode za trošak zaliha.

Priznavanje kao rashod

UV14 U ovome Standardu ukinuta je natuknica koja upućuje na načelo sučeljavanja prihoda i rashoda.

UV15 Standard opisuje okolnosti koje bi mogle potaknuti poništenje otpisa zaliha koji je priznat u prethodnom razdoblju.

Objavlivanje

Zalihe iskazane po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje

UV16 Standard zahtijeva objavljivanje knjigovodstvenog iznosa zaliha koje su iskazane po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

Otpis zaliha

UV17 Standard zahtijeva objavljivanje iznosa svakog otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja i ukida zahtjev za objavljivanjem iznosa zaliha koje su iskazane po neto utrživoj vrijednosti.

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 sredstvo i knjižiti ga dalje sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj standard sadrži upute u svezi s određivanjem troška i njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje 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:*
 - a) *nedovršene radove temeljem ugovora o izgradnji, uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga (v. MRS 11 »Ugovori o izgradnji«)*
 - b) *financijske instrumente i*
 - c) *biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodom u trenutku žetve (v. MRS 41 »Poljoprivreda«).*
3. *Ovaj Standard ne primjenjuje se na mjerenje zaliha*
 - a) *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 ili gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala,*
 - b) *robe brokera – trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje priznaju se u okviru dobiti ili gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala.*
4. Zalihe navedene u točki 3. 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. Brokери-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 prodaje, isključene su samo iz onih zahtjeva ovoga standarda koji se odnose na mjerenje.

DEFINICIJE

6. *U ovom se Standardu sljedeći izrazi koriste u navedenom značenju:*
Zalihe su imovina:
 - a) *koja se drže za prodaju u redovnom tijeku poslovanja,*
 - b) *u procesu proizvodnje za takvu prodaju, ili*

- c) *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 tijeku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni da se obavi prodaja.

Fer vrijednost je iznos za koji bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti, između obaviještenih i spremnih strana u transakciji pred pogodbom.

7. Neto utrživa vrijednost je neto iznos koji subjekt očekuje realizirati prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Fer vrijednost odražava iznos u 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 prodaje.
8. Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu koja se drži radi ponovne 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 sadašnje stanje.*

Troškovi nabave

11. Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju nabavnu 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 administrativne troškove pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji izravno ili gotovo izravno ovise o obimu proizvodnje, kao što su indirektni materijal i indirektni 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, knjigovodstveni iznos 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, a koji se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali su:
- neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova,
 - troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
 - administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, i
 - 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 profitnu 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-u 41 »Poljoprivreda«, zalihe koje se sastoje od poljoprivrednih proizvoda koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine početno se mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodajnog mjesta 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 predmeta 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. Društvo 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 prosječnog ponderiranog troška, trošak svake stavke određuje se iz prosječnog ponderiranog 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 utržiava 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 utržive 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 utržive 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. Pružatelji 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 utržive 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 utržive vrijednosti također uzima u obzir svrhu držanja zaliha. Primjerice, neto utržiava 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 utržiava 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 utržive vrijednosti, materijal se otpisuje do neto utržive vrijednosti. U tim uvjetima trošak zamjene materijala može biti najbolja raspoloživa mjera za njihovu neto utrživu vrijednost.

33. Neto utržiava 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 utržive vrijednosti zbog promjena gospodarskih uvjeta, poništava se raniji otpis do iznosa koji je izvorno bio knjižen prije otpisa tako da nov knjigovodstveni iznos bude niži od troška ili izmijenjene neto utržive vrijednosti. Ovo je slučaj kad je, primjerice, predmet zaliha iskazan po neto utrživoj 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, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su priznati odnosi prihodi. Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi gubici zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka gubitka. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti treba priznati kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat 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 sredstvo 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*
 - ukupan knjigovodstveni iznos zaliha i knjigovodstveni iznos u klasifikacijama koje su prikladne za subjekt*
 - knjigovodstveni iznos zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenom za troškove 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 razdoblju sukladno točki 34*
 - okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha sukladno točki 34 i*
 - knjigovodstveni iznos zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza.*
37. Informacije o knjigovodstvenim iznosima iskazanima 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 tijeku, i gotove proizvode. Zalihe pružatelja usluga mogu se opisati kao radovi u tijeku.
38. Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, koji se često nazivaju troškovima prodanih proizvoda, sastoje 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 klasifikacije prema vrsti troška. 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 na dan 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.**

UKIDANJE DRUGIH SLUŽBENIH STAJALIŠTA

41. Ovaj standard zamjenjuje MRS 2 »Zalihe«, revidiran 1993. godine.
42. Ovaj standard zamjenjuje Službeno stajalište br. 1 Stalnog odbora za objašnjenje Međunarodnih računovodstvenih standarda »Dosljednost – različite metode troškova zaliha«.

Dodatak

Izmjene i dopune drugih stajališta

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 7

Izvještaj o novčanom tijeku

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-a izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-a i također označava one sadašnje MSFI-e koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 7	
Izvještaj o novčanom tijeku	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 3
KORISTI OD INFORMACIJA O NOVČANOM TIJEKU	4 – 5
DEFINICIJE	6 – 9

Novac i novčani ekvivalenti	7 – 9
Prezentiranje izvještaja o novčanom tijeku	10 – 17
Poslovne aktivnosti	13 – 15
Investicijske aktivnosti	16
Financijske aktivnosti	17
IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TIJEKOVIMA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI	18 – 20
IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TIJEKOVIMA OD INVESTICIJSKIH I FINANCIJSKOJ AKTIVNOSTI	21
IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TIJEKOVIMA NA NETO OSNOVI	22 – 24
NOVČANI TIJEKOVI U STRANOJ VALUTI	25 – 28
KAMATE I DIVIDENDE	31 – 34
POREZI NA DOBIT	35 – 36
ULAGANJA U PODRUŽNICE, PRIDRUŽENA DRUŠTVA I ZAJEDNIČKE POTHVATE	37 – 38
STJECANJA I OTUĐIVANJA PODRUŽNICA I DRUGIH POSLOVNIH JEDINICA	39 – 42
NENOVČANE TRANSAKCIJE	43 – 44
DIJELOVI NOVCA I NOVČANIH EKIVALENATA	45 – 47
DRUGA OBJAVLJIVANJA	48 – 52
DATUM STUPANJA NA SNAGU	53

Međunarodni računovodstveni standard 7 *Izvještaj o novčanom tijeku* (MRS 7) naveden je u točkama 1. do 53. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov oblik Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 18 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Pređgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

Međunarodni računovodstveni standard 7

Izvještaj o novčanom tijeku

Cilj

Informacije o novčanom tijeku 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 novčanom tijeku koji klasificira novčane tokove razdoblja od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

DJELOKRUG

1. **Subjekt treba sastaviti izvještaj o novčanom tijeku 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 aktivnosti. 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 novčanom tijeku.

KORISTI OD INFORMACIJA O NOVČANOM TIJEKU

4. Izvještaj o novčanom tijeku, 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 tijekova kako bi se prilagodio promjenjivim okolnostima i prilikama. Informacije o novčanom tijeku 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 tijekova 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 novčanom tijeku često se koriste kao pokazatelj iznosa, vremena i izvjesnosti budućih novčanih tijekova. One su također korisne u provjeravanju točnosti prijašnjih procjena budućih novčanih tijekova i u ispitivanju odnosa između profitabilnosti i neto novčanog tijeka 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 tijekovi 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 glavnice 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, ulaganje se uobičajeno kvalificira kao novčani ekvivalent samo kada ono ima kratko dospeljeće od, recimo, tri mjeseca ili manje od toga datuma stjecanja. Ulaganja u glavnice su isključena iz novčanih ekvivalenata, osim ako su u biti novčani ekvivalenti, primjerice, u slučaju povlaštenih dionica stečenih unutar kratkog razdoblja njihova dospeljeća 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 tijekovi 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 novčanom tijeku

10. *Izvještaj o novčanom tijeku treba prezentirati novčane tijekove tijekom razdoblja, klasificirane na novčane tijekove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.*
11. Subjekt prezentira svoje novčane tijekove 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 tijekove koji se različito klasificiraju. Primjerice, kada novčana otplata kredita sadrži i kamatu i glavnice, kamata se može klasificirati kao poslovna aktivnost, a glavnica se može klasificirati kao financijska aktivnost.

Poslovne aktivnosti

13. Iznos novčanih tijekova nastalih od poslovnih aktivnosti, ključni je pokazatelj razmjera u kojem je poslovanje subjekta ostvarilo dostatne novčane tijekove 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 tijekova je korisna, zajedno s drugim informacijama, u prognoziranju budućih novčanih tijekova od poslovnih aktivnosti.
14. Novčani tijekovi 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 tijekova od poslovnih aktivnosti jesu:
 - a) novčani primici od prodaje roba i pružanja usluga;
 - b) novčani primici od tantijema, naknada, provizija i drugih prihoda;

- c) novčane isplate dobavljačima proizvoda i usluga;
- d) novčane isplate zaposlenima i za račun zaposlenih;
- e) novčani primici i novčane isplate od osiguravajućeg subjekta za premije i odštetne zahtjeve, anuitete i druge koristi od police osiguranja;
- f) novčane isplate ili povrati poreza na dobit, osim ako se ne mogu posebno povezati s financijskim i investicijskim aktivnostima; i
- g) novčani primici i isplate temeljem ugovora koji služe za svrhe dilaža ili trgovanja.

Neke transakcije, kao što je prodaja postrojenja, mogu stvoriti dobitak ili gubitak koji se uključuje u određivanje krajnje dobiti ili gubitka. Međutim, novčani tijekovi koji se odnose na takve transakcije jesu novčani tijekovi od investicijskih aktivnosti.

15. Subjekt može držati vrijednosne papire i zajmove za svrhe dilaža ili trgovanja, u kom slučaju su oni slični zalihama koje su posebno nabavljene za preprodaju. Prema tome, novčani tijekovi nastali kupnjom ili prodajom vrijednosnih papira za dilažanje 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 tijekovi od poslovnih aktivnosti, jer se odnose za glavnu proizvodnu aktivnost koja stvara prihod takvih subjekata.

Investicijske aktivnosti

16. Važno je odvojeno objaviti novčane tijekove nastale investicijskim aktivnostima, budući da oni prikazuju veličinu nastalih izdataka za resurse koji su namijenjeni stvaranju buduće dobiti i novčanih tijekova. Primjeri novčanih tijekova koji nastaju investicijskim aktivnostima jesu:
- a) 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;
 - b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;
 - c) novčani izdaci za stjecanje glavnčkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (osim isplata temeljem instrumenata koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za svrhe dilaža ili trgovanja);
 - d) novčani primici od prodaje glavnčkih 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);
 - e) novčani predujmovi i zajmovi dani drugim strankama (osim predujmova i zajmova koje je dala financijska institucija);
 - f) novčani primici od otplate predujmova i zajmova danih trećim strankama (osim predujmova i zajmova financijske institucije);
 - g) novčane isplate temeljem ugovora za futurese, forwarde, opcije i swapove, osim kada se ti ugovori drže za svrhe dilaža ili trgovanja, ili su plaćanja klasificirana kao financijske aktivnosti; i

- h) novčani primici temeljem ugovora za futurese, forwarde, opcije i swapove, osim kada se ti ugovori drže za svrhe dilaža ili trgovanja, ili su naplate klasificirane kao financijske aktivnosti.

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

Financijske aktivnosti

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

IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TIJEKOVIMA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI

18. *Poslovni subjekt treba izvjestiti o novčanim tijekovima od poslovnih aktivnosti koristeći ili:*
- (a) *direktnu metodu, prema kojoj se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata; ili*
 - (b) *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 uz investicijske ili financijske novčane tijekove.*
19. Subjekte se potiče na izvještavanje novčanih tijekova od poslovnih aktivnosti primjenom direktne metode. Direktna metoda pruža informacije koje mogu biti korisne u procjenjivanju budućih novčanih tijekova, a koje nisu raspoložive prema indirektnoj metodi. Prema direktnoj metodi, informacije o glavnim skupinama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata mogu se dobiti:
- (a) iz računovodstvenih evidencija subjekta; ili
 - (b) 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:
 - i) promjene tijekom razdoblja za zalihe i potraživanja i obveze iz poslovanja;
 - ii) druge nenovčane stavke; i
 - iii) druge stavke čiji su novčani učinci investicijski ili financijski novčani tijekovi.
20. Prema indirektnoj metodi, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti utvrđuje se usklađivanjem dobiti ili gubitka za učinke:

- a) promjena tijekom razdoblja za zalihe i potraživanja i obveze iz poslovanja;
- b) nenovčanih stavaka kao što su amortizacija, rezerviranja, odgođeni porezi, nerealizirane pozitivne i negativne tečajne razlike, neraspodijeljeni dobiti povezanih društava i manjinski interesi; i
- c) svih drugih stavaka čiji su novčani učinci investicijski ili financijski novčani tijekovi.

Alternativno, neto novčani tijek 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.

IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TIJEKOVIMA OD INVESTICIJSKIH I FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI

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

IZVJEŠTAVANJE O NOVČANIM TIJEKOVIMA NA NETO OSNOVI

22. **Novčani tijekovi nastali sljedećim poslovnim, investicijskim ili financijskim aktivnostima mogu se izvijestiti na neto osnovi:**
- a) **novčani primici i isplate za račun kupaca kada novčani tijekovi odražavaju aktivnosti kupaca, a ne subjekta; i**
 - b) **novčani primici i isplate za stavke s brzim obrtajem, velikim iznosima, i kratkim dospijećima.**
23. Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u točki 22.(a) jesu:
- a) uplate i isplate depozita po viđenju;
 - b) sredstva što ih investicijski subjekti drže za kupce;
 - c) 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:
- a) glavnica duga koji se odnose na kupce s kreditnim karticama;
 - b) kupnja i prodaja ulaganja; i
 - c) druge kratkoročne posudbe, primjerice, one s razdobljem dospijeća od tri mjeseca ili kraće.
24. **Novčani tijekovi koji proizlaze iz svake od sljedećih aktivnosti financijske institucije, mogu se izvijestiti na neto osnovi:**
- a) **novčani primici i isplate za prihvaćanje i otplatu depozita sa fiksnim datumom dospijeća;**
 - b) **plasman depozita s povlačenjem depozita od drugih financijskih institucija; i**
 - c) **novčani predujmovi i krediti dani kupcima i otplata tih predujmova i kredita.**

NOVČANI TIJEKOVI U STRANOJ VALUTI

25. **Novčani tijekovi 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 tijeka.

26. **Novčani tijekovi inozemne podružnice trebaju se preračunati po tečajevima koji vrijede između izvještajne valute i strane valute na datume novčanih tijekova.**
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 tijekova inozemne podružnice. Međutim, MRS 21 ne dozvoljava korištenje tečaja na datum bilance pri preračunavanju novčanih tijekova inozemne podružnice.
28. Nerealizirani dobiti i gubici nastali iz promjena tečajeva strane valute nisu novčani tijekovi. Međutim, učinak promjena tečajeva na novac i novčane ekvivalente koji se drže ili se duguju u stranoj valuti, izvještavaju se u izvještaju o novčanom tijeku kako bi se uskladilo stanje novca i novčanih ekvivalenata na početku i na kraju razdoblja. Taj se iznos prezentira odvojeno od novčanih tijekova poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti i obuhvaća tečajne razlike, ako su postojale, kod onih novčanih tijekova koji su bili izvještavani po zaključnim tečajevima.
29. [brisan]
30. [brisan]

KAMATE I DIVIDENDE

31. **Novčani tijekovi od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi trebaju se odvojeno objaviti. Svaki će se klasificirati na dosljedan način od razdoblja do razdoblja, alternativno u poslovne, investicijske ili financijske aktivnosti.**
32. Ukupan iznos kamata plaćenih tijekom razdoblja objavljuje se u izvještaju o novčanom tijeku bilo da je priznat kao rashod u izvještaju o dobiti 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 tijekovi. Međutim, ne postoji jedno stajalište glede razvrstavanja tih novčanih tijekova kod drugih subjekata. Plaćene kamate te primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao poslovni novčani tijek, budući da ulaze u dobit ili gubitak. Alternativno, plaćene kamate te primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao financijski novčani tijekovi odnosno investicijski novčani tijekovi, budući da su troškovi dobivanja financijskih resursa ili povrati od ulaganja.
34. Isplaćene dividende mogu se klasificirati kao financijski novčani tijek budući da su trošak dobivanja financijskih resursa. Alternativno, isplaćene dividende mogu se klasificirati kao element novčanog tijeka od poslovnih aktivnosti kako bi se pomoglo korisnicima u određivanju mogućnosti subjekta da isplati dividende iz poslovnih novčanih tijekova.

POREZI NA DOBIT

35. **Novčani tijekovi nastali od poreza na dobit trebaju se odvojeno objaviti i klasificirati kao novčani tijekovi od poslovnih aktivnosti, osim ako se mogu posebno vezati s financijskim i investicijskim aktivnostima.**

36. Porez na dobit nastaje na transakcijama koje stvaraju novčane tijekomove klasificirane u izvještaju o novčanom tijeku kao poslovne, investicijske ili financijske aktivnosti. Dok se porezni rashod može lako identificirati kod investicijskih ili financijskih aktivnosti, povezane porezne novčane tijekomove je često neizvedivo identificirati te mogu nastati u različitom razdoblju u odnosu na novčane tijekomove transakcija na koje se odnose. Stoga, se plaćeni porezi obično razvrstavaju kao novčani tijekomovi od poslovnih aktivnosti. Međutim, kada je izvedivo identificirati porezni novčani tijek pojedinačne transakcije koja dovodi do novčanih tijekomova klasificiranih kao investicijske ili financijske aktivnosti, porezni novčani tijek se klasificira kao investicijska ili financijska aktivnost, već prema tome što je odgovarajuće. Kada se porezni novčani tijekomovi raspoređuju na više od jedne skupine aktivnosti, objavljuje se ukupan iznos plaćenih poreza.

ULAGANJA U PODRUŽNICE, PRIDRUŽENA DRUŠTVA I ZAJEDNIČKE POTHVATE

37. Kada računovodstvo ulaganja u pridružena društva ili podružnice u obračunu koristi metodu udjela ili metodu troška, ulagač ograničava svoje izvještavanje u izvještaju o novčanom tijeku na novčane tijekomove 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 novčanom tijeku svoj proporcionalni udjel u novčanim tokovima zajednički kontroliranoga subjekta. Subjekt koji izvještava takav udjel koristeći metodu udjela uključuje, u svoj izvještaj o novčanom tijeku, novčane tijekomove 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 PODRUŽNICA I DRUGIH POSLOVNIH JEDINICA

39. *Zbrojni novčani tijekomovi koji proizlaze iz stjecanja i od otuđenja podružnica ili drugih poslovnih jedinica trebaju se odvojeno prezentirati i klasificirati kao investicijske aktivnosti.*
40. *Subjekt treba objaviti zbrojno, za stjecanja odnosno otuđivanja podružnica i drugih poslovnih jedinica tijekom razdoblja, sljedeće:*
- ukupnu naknadu za kupnju ili od otuđenja;*
 - udjel naknade za kupnju ili od otuđenja ostvaren u novcu ili novčanim ekvivalentima;*
 - iznos novca i novčanih ekvivalenata u stečenoj ili otuđenoj podružnici ili drugoj poslovnoj jedinici; i*
 - iznos imovine i obveza, osim novca i novčanih ekvivalenata stečene ili otuđene podružnice ili druge poslovne jedinice, grupiran po glavnim kategorijama.*
41. Odvojeno prezentiranje učinaka stjecanja i otuđenja podružnica i drugih poslovnih jedinica na novčani tijek kao jedne stavke, zajedno s odvojenim objavljivanjem iznosa stečene ili otuđene imovine i obveza pomaže da se razlikuju ti novčani tijekomovi od novčanih tijekomova nastalih drugim poslovnim, investicijskim i financijskim aktivnostima. Učinci novčanog tijeka 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 novčanom tijeku 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 novčanom tijeku. 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 tijekomove, premda utječu na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanom tijeku u skladu je s ciljem izvještaja o novčanom tijeku, jer one ne sadrže novčane tijekomove tekućeg razdoblja. Primjeri nenovčanih transakcija jesu:
- stjecanje imovine bilo izravnim preuzimanjem odnosno obveze bilo financijskim najmom;
 - stjecanje subjekta emisijom glavnice; i
 - konverzija duga u glavnicu.

DIJELOVI NOVCA I NOVČANIH EKVIVALENATA

45. *Subjekt treba objaviti sastavne dijelove novca i novčanih ekvivalenata i prezentirati usklađivanje iznosa u svojem izvještaju o novčanom tijeku s ekvivalentnim stavkama koje su izvještene u bilanci.*
46. U pogledu različite prakse upravljanja novcem i različitim 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 da ih koristi.*
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 podružnica, koja posluje u zemlji gdje postoje devizne kontrole ili druga zakonska ograničenja, kada salda nisu raspoloživa za opću upotrebu matice ili drugih podružnica.
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;

- b) zbrojne iznose novčanih tijekova iz svake od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti koji se odnose na udjele u zajedničkim pothvatima izvještene primjenom proporcionalne konsolidacije;
- c) zbrojni iznos novčanih tijekova koji predstavljaju povećanje poslovne sposobnosti, odvojen od onih novčanih tijekova koji se zahtijevaju za održavanje poslovne sposobnosti; i
- d) iznos novčanih tijekova koji proizlaze od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti svakog izvještenog segmenta djelatnosti i svakog zemljopisnog segmenta (vidjeti MRS 14, *Izveštavanje po segmentu*).
51. Odvojeno objavljivanje novčanih tijekova koji predstavljaju povećanja poslovne sposobnosti i novčanih tijekova 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 tijekova segmenata omogućuje korisnicima stjecanje boljeg razumijevanja međuodnosa između novčanih tijekova poslovanja kao cjeline i njegovih sastavnih dijelova te raspoloživosti i različitosti novčanih tijekova 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.*

Međunarodni računovodstveni standard 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

Ova verzija uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-a izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ove knjige sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-a i također označava one sadašnje MSFI-e koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV18
Međunarodni računovodstveni standard 8	
Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške	
CILJ	1 – 2
DJELOKRUG	3 – 4
DEFINICIJE	5 – 6
RAČUNOVODSTVENE POLITIKE	7 – 31
Izbor i primjena računovodstvenih politika	7 – 12
Dosljednost računovodstvenih politika	13
Promjena računovodstvenih politika	14 – 31
Primjena promjena računovodstvenih politika	19 – 27
Retroaktivna primjena	22

Ograničenja retroaktivne primjene	23 – 27
Objavljivanja	28 – 31
PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA	32 – 40
Objavljivanje	39 – 40
POGREŠKE	41 – 49
Ograničenja retroaktivnog prepravljanja	43 – 48
Objavljivanje pogrešaka prethodnog razdoblja	49
NEIZVEDIVOST U VEZI S RETROAKTIVNOM PRIMJENOM I RETROAKTIVNIM PREPRAVLJANJEM	50 – 53
DATUM STUPANJA NA SNAGU	54
POVLAČENJE DRUGIH OBJAVA	55 – 56
DODATAK	
Izmjene drugih objava	

Međunarodni računovodstveni standard 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* (MRS 8) naveden je u točkama 1 do 56 i Dodatku. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kojega je usvojio IASB. MRS 8 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnova za zaključke, *Pređgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*.

Uvod

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* (MRS 8) zamjenjuje MRS 8, *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika* (revidiran 1993.) i treba se primijeniti na godišnja razdoblja započeta 1. siječnja 2005. ili poslije toga. Potic će se ranija primjena. Ovaj Standard također zamjenjuje sljedeća Tumačenja:

- T-2 Dosljednost – Kapitalizacija troškova posudbi
- T-18 Dosljednost – Alternativne metode.

Razlozi revidiranja MRS-a 8

UV2. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde je usvojio ovaj MRS 8 kao dio projekta – Unaprjeđivanje međunarodnih računovodstvenih standarda. Taj je projekt pokrenut u kontekstu dvojbi i kritika koje su u svezi sa Standardima iznijela tijela koja uređuju problematiku vrijednosnih papira, profesionalni računovođe i ostale zainteresirane stranke. Cilj je projekta bio smanjiti ili eliminirati alternative, ponavljanja i proturječnosti unutar Standarda, raditi na nekim pitanjima približavanja i napraviti druga poboljšanja.

UV3. Glavni ciljevi za MRS 8 bili su:

- a) ukloniti dopuštene alternative retroaktivne primjene dobrovoljnih promjena računovodstvenih politika i retroaktivnog prepravljanja za ispravljanje pogrešaka prethodnog razdoblja;
- b) eliminirati koncept temeljene pogreške;
- c) sastaviti hijerarhiju uputa na koje se menadžment poziva i čija se primjena razmatra pri izboru računovodstvenih politika u slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koji bi bili izričito primjenjivi;
- d) definirati značajno izostavljanje i pogrešno prikazivanje i opisati kako će se primijeniti koncept značajnosti kada se

primjenjuju računovodstvene politike i ispravljaju pogreške; i

- e) uključiti dogovorena rješenja iz Tumačenja 2 *Dosljednost – Kapitalizacija troškova posudbi* i Tumačenja 18 *Dosljednost – Alternativne metode*.

UV4. Odbor nije razmatrao druge zahtjeve iz MRS-a 8.

Promjene u odnosu na ranije zahtjeve

UV5. Niže su opisane glavne promjene u odnosu na prethodnu verziju MRS-a 8.

Izbor računovodstvenih politika

UV6. Zahtjevi za izbor i primjenu računovodstvenih politika su prenijeti u Standard iz prethodne verzije MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*. Standard ažurira prije danu hijerarhiju uputa na koje se menadžment poziva i čija se primjena razmatra pri izboru računovodstvenih politika u slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koji bi bili izričito primjenjivi.

Značajnost

UV7. Ovaj Standard definira značajno izostavljanje i pogrešno prikazivanje. On navodi da:

- računovodstvene politike iz MSFI-ova ne treba primijeniti kada je beznačajan učinak njihove primjene. To nadopunjuje navod iz MRS-a 1 prema kojem nisu potrebna objavljivanja po MSFI-ima ako su informacije beznačajne,
- financijski izvještaji nisu u skladu s MSFI-ima ako sadrže značajne pogreške,
- značajne pogreške prethodnog razdoblja trebaju se ispraviti retroaktivno u prvom financijskom izvještaju odobrenom za objavljivanje nakon njihovog otkrivanja.

Dobrovoljne promjene računovodstvenih politika i ispravljanje pogrešaka prethodnog razdoblja

UV8. Ovaj Standard zahtijeva retroaktivnu primjenu dobrovoljnih promjena računovodstvenih politika i retroaktivno ispravljanje pogrešaka prethodnog razdoblja. On uklanja dopuštenu alternativu iz prethodne verzije MRS-a 8:

- da se u dobit ili gubitak tekućeg razdoblja uključi usklađivanje nastalo mijenjanjem računovodstvene politike ili iznos ispravka pogreške prethodnog razdoblja; i
- da se prikažu nepromijenjene usporedne informacije iz financijskog izvještaja prethodnog razdoblja.

UV9. Kao rezultat uklanjanja dopuštene alternative, usporedne informacije za prethodno razdoblje prikazuju se kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala i kao da pogreške prethodnog razdoblja nisu nikad nastale.

Neizvedivost

UV10. Ovaj Standard zadržava »neizvedivost« kao kriterij za izuzimanje od mijenjanja usporednih informacija kada se retroaktivno primjenjuju promjene računovodstvenih politika i ispravljaju pogreške prethodnog razdoblja. Standard sada sadrži definiciju pojma »neizvedivo« i uputu za njegovo tumačenje.

UV11. Ovaj Standard također navodi da kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak na početku tekućeg razdoblja za:

- primjenjivanje nove računovodstvene politike na sva prethodna razdoblja, ili
- pogreške na sva prethodna razdoblja, subjekt mijenja usporedne informacije kao da su se nove računovodstvene politike primjenjivale ili pogreške ispravile, od najranijeg razdoblja kada je izvedivo pa nadalje.

Temeljne pogreške

UV12. Ovaj Standard eliminira koncept temeljne pogreške i time razliku između temeljnih pogrešaka i drugih značajnih pogrešaka. Standard definira pogreške prethodnog razdoblja.

Objavljivanje

UV13. Ovaj Standard sada zahtijeva, a ne samo da potiče, objavljivanje predstojećih promjena računovodstvenih politika kada poslovni subjekt tek treba primijeniti novi Standard ili Tumačenje koji je izdan, ali još nije stupio na snagu. Osim toga, zahtijeva objavljivanje poznatih ili vrijednih informacija relevantnih za procjenjivanje mogućeg učinka kojeg će novi Standard ili Tumačenje imati na financijske izvještaje subjekta u razdoblju početne primjene.

UV14. Ovaj Standard zahtijeva detaljnije objavljivanje iznosa usklađivanja nastalih mijenjanjem računovodstvenih politika ili ispravljanjem pogrešaka prethodnog razdoblja. On zahtijeva da se takva objavljivanja naprave za svaku stavku financijskog izvještaja kod koje je došlo do promjene i, ako je na subjekt primjenjiv MRS 33, *Zarade po dionici*, tada i za osnovne i razrijeđene zarade po dionici.

Ostale promjene

UV15. Zahtjevi u vezi s prezentiranjem dobiti i gubitka za razdoblje prenijeti su u MRS 1.

UV16. Ovaj Standard uključuje dogovorena rješenja iz Tumačenja 18 *Dosljednost – Alternativne metode*, to jest:

- da subjekt izabire i primjenjuje svoje računovodstvene politike dosljedno na slične transakcije, druge događaje i okolnosti, osim ako neki Standard ili Tumačenje posebno ne zahtijeva ili dopušta kategoriziranje stavki za koje se mogu primijeniti različite politike; ili
- ako neki Standard ili Tumačenje zahtijeva ili dopušta takvo kategoriziranje, prikladna se računovodstvena politika odabire i dosljedno primjenjuje na svaku kategoriju.

Rješenje iz Tumačenja 18 uključuje dogovoreno rješenje iz Tumačenja 2 *Dosljednost – Kapitalizacija troškova posudbi* i zahtijeva da kada je subjekt izabrao politiku kapitaliziranja troškova posudbi, on treba primjenjivati tu politiku na svu kvalificiranu imovinu.

UV17. Ovaj Standard sadrži definiciju promjena računovodstvenih procjena.

UV18. Ovaj Standard sadrži izuzimanje od prospektivnog uključivanja u dobit ili gubitak učinaka promjena računovodstvenih procjena. On navodi da u onoj mjeri u kojoj iz promjene računovodstvenih procjena proizlaze promjene imovine ili obveza ili se odnosi na stavke glavnice, to se priznaje u razdoblju promjene kao usklađivanje knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće imovine, obveze ili glavnice.

Međunarodni računovodstveni standard 8

Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

CILJ

1. 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.
2. Zahtjevi u vezi s objavljivanjem računovodstvenih politika, osim onih koje se odnose na promjene računovodstvenih politika, navedeni su u MRS-u 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

DJELOKRUG

3. *Ovaj Standard treba primijeniti pri izboru i primjenjivanju računovodstvenih politika i računovodstvu promjena računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogreški prethodnog razdoblja.*
4. 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

5. *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 knjigovodstvenog iznosa neke imovine ili obveze, ili iznosa periodične potrošnje neke imovine 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 korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i vrsti izostavljenog ili pogrešno prikazanog koje se prosuđuju u pripadajućim 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 propuštanjem uporabe ili pogrešnom uporabom pouzdanih informacija:*

- a) *koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji bili odobrivali za izdavanje; i*
- b) *za koje se može razborito očekivati da su bile prikupljane i uzimane 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 prijave.

***Retroaktivna primjena** je primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete kao da se ta politika od uvijek bila 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 prepravljavanje retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

- a) *nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljavanja;*
- 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 od drugih informacija one 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 iz ostalih informacija kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.*

***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 Standard ili Tumačenje posebno primjenjiv na transakciju, drugi događaj ili okolnost, računovodstvena politika ili politike primijenjene na tu stavku bit će određene primjenjivanjem Standarda ili Tumačenja i razmatranjem svake relevantne Upute za primjenu koju je izdao IASB za Standard ili Tumačenje.*
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 tijekova subjekta.
9. Upute za primjenu Standarda koje je izdao IASB nisu dio tih Standarda i stoga ne sadrže zahtjeve u vezi s financijskim izvještajima.
10. *U slučaju nepostojanja Standarda ili Tumačenja koji je posebno primjenjiv na transakciju, drugi događaj ili okolnost, menadžment će koristiti prosuđivanje pri stvaranju i primjenjivanju 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 Standardima i Tumačenjima 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 svoje 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 dopu-*

šta 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 važnije 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. *Nisu promjena računovodstvenih politika sljedeće:*
 - (i) primjena neke računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uvjete koje su u biti različite od prije nastalih; i
 - (ii) 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 računovodstvene 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 promijeniti 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 kod svake komponente glavnice, na koju to ima učinak, početno stanje za najranije prikazano razdoblje i druge usporedne iznose objavljene 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 sa stanjem 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 glavnice 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 ubuduće 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 bilanci tog razdoblja. Iznos nastalog usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih u financijskim izvještajima iskazuje kod svake komponente glavnice, 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 glavnice (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 glavnice 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:

- a) naziv Standarda ili Tumačenja;
- b) kada je primjenjivo, da je promjena računovodstvene politike obavljena u skladu s prijelaznim odredbama;
- c) vrstu promjene računovodstvene politike;
- d) opis prijelaznih odredbi, kada je to primjenjivo;
- e) prijelazne odredbe koje mogu imati učinak u budućim razdobljima, ako je primjenjivo;
- f) za tekuće razdoblje i svako prezentirano ranije razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za:
 - i) svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak;
 - ii) ako je MRS 33 Zarade po dionici primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
- g) iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i
- h) 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 bile 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, imala je takav učinak, osim ako je neizvedivo odrediti iznos usklađivanja, ili može imati učinak u budućim razdobljima, subjekt će objaviti:
- a) vrstu promjene računovodstvene politike;
 - b) razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i važnije informacije;
 - c) za tekuće razdoblje i svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos usklađivanja za:
 - (i) svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak;
 - (ii) ako je MRS 33 Zarade po dionici primjenjiv na poslovni subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;
 - d) iznos usklađivanja koji se odnosi na razdoblja prije prezentiranih, u mjeri u kojoj je to izvedivo; i
 - e) 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 bile 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:
- a) tu činjenicu; i
 - b) poznate ili razumno procjenjive informacije važne za procjenjivanje mogućeg utjecaja kojeg će primjena novog Standarda ili Tumačenja imati na financijske izvještaje subjekta u razdoblju početne primjene.
31. Pri postupanju u skladu s točkom 30., subjekt razmatra objavljivanje:
- a) naslova novog Standarda ili Tumačenja;
 - b) vrstu predstojeće promjene ili promjena računovodstvenih politika;

- c) datum od kojeg je zahtijevana primjena Standarda ili Tumačenja;
- d) datum od kojega planira početi primjenu Standarda ili Tumačenja;
- e) alternativno:
 - i) opis učinka za koji se očekuje da će početna primjena Standarda ili Tumačenja imati na financijske izvještaje subjekta; ili
 - ii) 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:
 - a) sumnjiva i sporna potraživanja;
 - b) zastarjele zalihe;
 - c) 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 unaprijed 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 oba razdoblja.*
37. **U mjeri u kojoj iz promjene računovodstvene procjene proizlaze promjene u imovini i obvezama ili se odnosi na neku stavku glavnice, to se treba priznati usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće stavke imovine, obveza ili glavnice 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.

Objavljanje

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 kada je neizvedivo procijeniti taj učinak.**
40. **Ako nije objavljen iznos učinka na buduća razdoblja jer je procjenjivanje neizvedivo, subjekt treba objaviti tu činjenicu.**

POGREŠKE

41. Pogreške mogu nastati u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem 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 financijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tijekova 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) *prepravljivanjem usporednih iznosa za prezentirano prethodno razdoblje u kojem je pogreška nastala odnosno prethodnim razdobljima u kojima je pogreška nastala; ili*
 - b) *ako je pogreška nastala prije najranije prezentiranog razdoblja, prepravljivanjem početnog stanja imovine, obveza i glavnice za najranije prezentirano razdoblje.*

Ograničenja retroaktivnog prepravljivanja

43. **Pogrešku prethodnog razdoblja treba ispraviti retroaktivnim prepravljivanjem, osim u razmjeru kojem je neizvedivo odrediti ili učinak za određeno razdoblje ili kumulativni učinak pogreške.**
44. **Kada je neizvedivo odrediti učinke pogreške određenog razdoblja na usporedne informacije jednog ili više prezentiranih prethodnih razdoblja, subjekt će prepraviti knjigovodstveni iznos početnog stanja imovine, obveza i glavnice za najranije razdoblje za koje je izvedivo retroaktivno prepravljivanje (što može biti tekuće razdoblje).**
45. **Kada je neizvedivo odrediti kumulativni učinak pogreške, na sva prethodna razdoblja, subjekt treba na početku tekućeg razdoblja prepraviti usporedne informacije kako bi ispravio**

pogrešku ubuduće od najranijeg datuma kada je izvedivo pa nadalje.

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, prepravljaju 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 prepravljaju u skladu s točkom 45. usporedne informacije od najranijeg razdoblja od kojeg je izvedivo pa nadalje. On stoga zanemaruje dio kumulativnog prepravljavanja imovine, obveza i glavnice nastao prije tog datuma. Točke 50. do 53. pružaju upute o tome kada je neizvedivo ispraviti pogreške za jedno ili više prethodnih razdoblja.
48. Ispravljavanje 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.

Objavljivanje pogrešaka prethodnog razdoblja

49. *Kada primijeni točku 42., subjekt treba objaviti sljedeće:*
- vrstu pogreške prethodnog razdoblja;*
 - za svako prezentirano prethodno razdoblje, u mjeri u kojoj je izvedivo, iznos ispravka za:*
 - (i) svaku stavku financijskog izvještaja na koju ima učinak;*
 - (ii) ako je MRS 33 Zarade po dionici primjenjiv na subjekt, osnovne i razrijeđene zarade po dionici;*
 - iznos ispravka na početku prezentiranog najranijeg prethodnog razdoblja; i*
 - 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 PREPRAVLJANJEM

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 bilance. Stvaranje procjena je potencijalno teže u slučajevima retroaktivne primjene računovodstve-

ne 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:
- pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum odnosno datume nastanka transakcije, drugog događaja ili okolnosti; i
 - 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 ispravljaju 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 dospelja, on neće kasnije mijenjati svoju osnovicu mjerenja za to razdoblje ako je menadžment odlučio kasnije da ih ne drži do dospelja. Osim toga, ako subjekt ispravljaju 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 započeta 1. siječnja 2005. ili poslije toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za razdoblja započeta prije 1. siječnja 2005., 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.*
56. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća Tumačenja:
- Tumačenje 2: *Dosljednost – Kapitalizacija troškova posudbi;*
 - Tumačenje 18: *Dosljednost – Alternativne metode.*

Dodatak Izmjene drugih objava

Izmjene u ovom dodatku primijenit će se za godišnja razdoblja započeta na 1. siječnja 2005., ili poslije. Ako subjekt primijeni ovaj Standard za ranije razdoblje, ove izmjene primijenit će se za to ranije razdoblje.

Izmjene sadržane u ovom dodatku kada je Standard bio revidiran 2003. uključene su u odgovarajuće objave publicirane u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 10 Događaji nakon datuma bilance

Ovo izdanje uključuje izmjene i dopune koje su proizašle iz novih izmijenjenih i dopunjenih Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja koji su izdani do 31. ožujka 2004. godine. U odlomku pod naslovom »Promjene u ovome izdanju« na početku knjige navedeni su datumi primjene za nove izmijenjene i dopunjene MSFI-e te oni važeći MSFI-i koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV4
Međunarodni računovodstveni standard 10	
Događaji nakon datuma bilance	
CILJ	1
DJELOKRUG	2
DEFINICIJE	3 – 7
PRIZNAVANJE I MJERENJE	8 – 13
Događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje	8 – 9
Događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje	10 – 11
Dividende	12 – 13
Vremenska neograničenost poslovanja	14 – 16
OBJAVLJIVANJE	17 – 22
Datum odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja	17 – 18
Ažuriranje objavljenih informacija o uvjetima na datum bilance	19 – 20
Događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju ispravljanje	21 – 22
DATUM STUPANJA NA SNAGU	23
UKIDANJE MRS-a 10, revidiranog 1999. g.	24
DODATAK	
Izmjene i dopune drugih stajališta	

Međunarodni računovodstveni standard 10 Događaji nakon datuma bilance (MRS 10) iznesen je pod točkama 1 – 24 i u Dodatku. Sve točke imaju jednaku važnost ali je zadržana struktura Standarda prilikom njegovog usvajanja od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde. MRS 10 valja čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnove za zaključke, Uvoda uz Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvješća. MRS 8 »Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške« čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu izričitih uputa.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 10 »Događaji nakon datuma bilance« (MRS 10) zamjenjuje MRS 10 »Događaji nakon datuma bilance« (revidiran 1999. godine) i treba ga primjenjivati na godine koje su započele na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Subjekti se potiču na njegovu raniju primjenu.

Razlozi revidiranja MRS-a 10

UV2. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izradio je izmijenjeni MRS 10 u okviru svog projekta Unaprjeđenja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Projekt je pokrenut u kontekstu dvojbi i kritika koje su u vezi sa Standardima uputila regulatorna tijela za vrijednosnice, profesionalni računovođe i druge zainteresirane strane. Cilj projekta je bio smanjiti ili ukinuti alternativne postupke, ponavljanja i proturječnosti unutar Standarda u cilju harmonizacije i radi drugih poboljšanja.

UV3. Glavni cilj Odbora vezano uz MRS 10 bio je dati ograničeno pojašnjenje računovodstvenog postupka za dividende objavljene nakon datuma bilance. Odbor nije preispitivao osnovni pristup u računovodstvu događaja nakon datuma bilance iz MRS-a 10.

Najvažnije promjene

UV4. Najvažnije promjene u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 10 je ograničeno pojašnjenje točke 12. i 13. (točke 11. i 12. prethodnog izdanja MRS-a 10). U izmijenjenim točkama kaže se da subjekt koji objavljuje dividende nakon datuma bilance ne smije te dividende priznati kao obvezu na datum bilance.

Međunarodni računovodstveni standard 10

Događaji nakon datuma bilance

CILJ

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

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

DJELOKRUG

- Ovaj Standard treba primijeniti u računovodstvu i objavljivanju događaja nakon datuma bilance.*

DEFINICIJE

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

Događaji nakon datuma bilance su oni povoljni i nepovoljni događaji koji su nastali između datuma bilance 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 bilance (događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje)
 - b) događaji koji ukazuju na uvjete koji su nastali nakon datuma bilance (događaji nakon datuma bilance 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 odabrane druge informacije. Dana 1. travnja 20X2. financijski izvještaji su stavljeni na raspolaganje dioničarima i drugima. 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 dana 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 bilance obuhvaćaju sve događaje nastale do datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvješća, čak i ako događaji nastanu nakon javnog objavljivanja dobiti ili drugih odabranih financijskih informacija.

PRIZNAVANJE I MJERENJE

Događaji nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje

8. **Subjekt treba uskladiti iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima za događaje nakon datuma bilance koji zahtijevaju usklađivanje.**
9. Slijede primjeri događaja nakon datuma bilance 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 bilance koje potvrđuje da je subjekt na datum bilance 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 bilance koja ukazuje na to da je vrijednost nekog sredstva na datum bilance bila umanjena ili da je iznos prethodno priznatog gubitka od umanjenja toga sredstva potrebno uskladiti. Primjerice:
 - i) stečaj nekog kupca nakon datuma bilance obično potvrđuje da je na datum bilance postojao gubitak u potraživanjima od kupaca i da subjekt treba knjigovodstveni iznos potraživanja uskladiti i
 - ii) prodaja zaliha nakon datuma bilance može biti dokaz o njihovoj neto utrživoj vrijednosti na datum bilance;
 - c) određivanje troška kupljenog sredstva nakon datuma bilance ili prihoda od prodaje imovine, prije datuma bilance;
 - d) određivanje iznosa plaćanja temeljem udjela u dobiti ili bonusa nakon datuma bilance ako je subjekt na datum bilance 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 bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje

10. **Subjekt ne smije usklađivati iznose koje je priznao u svojim financijskim izvještajima za događaje nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje.**
11. Primjer događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijeva usklađivanje je pad tržišne vrijednosti ulaganja između datuma bilance i datuma na koji je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Pad tržišne vrijednosti obično nije povezan s uvjetima ulaganja koji su postojali na datum bilance, 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 bilance, iako može biti potrebno objaviti dodatne podatke sukladno točki 21.

Dividende

12. **Ako subjekt objavljuje dividende imateljima glavnčkih instrumenata (kao što je definirano u MRS-u 32 »Financijski instru-**

menti: objavljivanje i prezentiranje») nakon datuma bilance, onda te dividende ne priznaje kao obvezu na datum bilance.

13. Ako se dividende objavljuju (tj. ako su odgovarajuće odobrene i više ne ovise o diskrecijskoj odluci subjekta) nakon datuma bilance, ali prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, dividende se ne priznaju kao obveza na datum bilance jer ne udovoljavaju kriterijima sadašnje obveze iz MRS-a 37. Te dividende objavljuju se u bilješkama sukladno MRS-u 1 »Prezentiranje financijskih izvješća«.

Vremenska neograničenost poslovanja

14. *Subjekt ne može sastavljati svoje financijske izvještaje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ako uprava nakon datuma bilance odluči da namjerava likvidirati društvo ili prestati poslovati, ili ako utvrdi da nema drugu realnu alternativu takvoj odluci.*
15. Pogoršanje poslovnih rezultata i financijskog položaja nakon datuma bilance 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:
- financijski izvještaji nisu sastavljeni na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ili
 - 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 bilance.

OBJAVLJIVANJE

Datum odobrenja za izdavanje financijskih izvještaja

17. *Subjekt treba objaviti datum na koji je izdavanje financijskih izvještaja odobreno i tko je njihovo izdavanje odobrio. Ako vlasnici subjekta ili drugi imaju ovlast 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 bilance

19. *Ako subjekt nakon datuma bilance primi informacije o uvjetima koji su postojali na datum bilance, dužan je ažurirati objavljene podatke koji se odnose na te uvjete u svjetlu novih informacija.*
20. U nekim slučajevima subjekt treba ažurirati podatke koje je objavio u svojim financijskim izvještajima informacijama koje je primio nakon datuma bilance, 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 bilance postanu dostupni dokazi o nepredviđenoj obvezi koja je postojala na datum bilance. 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 bilance koji ne zahtijevaju ispravljanje

21. *Ako su događaji nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje značajni, njihovo neobjavljivanje može utjecati na ekonomske odluke koje su korisnici donijeli na temelju financijskih izvještaja. Sukladno tomu, subjekt treba objaviti sljedeće informacije za svaku značajnu kategoriju događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje:*
- prirodu događaja i
 - procjenu njegovog financijskog učinka ili izjavu da takva procjena nije moguća.
22. Slijede primjeri događaja nakon datuma bilance koji ne zahtijevaju usklađivanje a koje bi općenito trebalo objaviti:
- značajno poslovno spajanje nakon datuma bilance (MSFI 3 »Poslovna spajanja« zahtijeva objavljivanje određenih informacija u tom slučaju) ili prodaja značajnog pridruženog društva
 - objavljivanje plana prestanka poslovanja
 - značajne nabavke imovine, klasifikacija sume kao imovine 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
 - uništenje važnog proizvodnog pogona u požaru nakon datuma bilance
 - najava ili početak provedbe značajnog restrukturiranja (v. MRS 37)
 - značajne transakcije redovnim dionicama i potencijalnim redovnim dionicama nakon datuma bilance (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)
 - neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva nakon datuma bilance
 - promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su stupili na snagu ili su objavljeni nakon datuma bilance a koji značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (v. MRS 12 »Porez na dobit«)
 - preuzimanje značajnih obveza ili nepredviđenih obveza, primjerice, izdavanjem značajnih jamstava i
 - početak značajnog sudskog postupka koji je isključivo posljedica događaja nastalih nakon datuma bilance.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

23. **Ovaj standard subjekti trebaju primjenjivati na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga datuma. Subjekti se potiču na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekti ovaj Standard primjenjuju na razdoblje koje je započelo prije 1. siječnja 2005. godine, dužni su tu činjenicu objaviti.**

UKIDANJE MRS-a 10, revidiranog 1999. g.

24. Ovaj standard zamjenjuje MRS 10 »Događaji nakon datuma bilance« (revidiran 1999. godine.)

Dodatak

Izmjene i dopune drugih stajališta

Izmjene i dopune u ovome Dodatku primjenjuju se za godišnja razdoblja koja počinju 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 je obavezan na to razdoblje primijeniti i ove izmjene i dopune.

Izmjene i dopune iz ovoga dodatka koje su bile sadržane u Standardu koji je revidiran u 2003. godini ugrađene su u relevantna stajališta objavljena u ovome izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 11

Ugovori o izgradnji

Ovaj Standard je na snazi za financijske izvještaje za razdoblja koja počinju 1. siječnja 1995. godine ili na neki kasniji datum.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 11	
Ugovor o izgradnji	
CILJ	1 – 2
DJELOKRUG	3 – 6
DEFINICIJE	3 – 7
OBJEDINJAVANJE I SEGMENTIRANJE UGOVORA O IZGRADNJI	7 – 10
PRIHODI UGOVORA	11 – 15
TROŠKOVI UGOVORA	16 – 21
PRIZNAVANJE PRIHODA I RASHODA UGOVORA	22 – 35
PRIZNAVANJE OČEKIVANIH GUBITAKA	36 – 37
PROMJENE PROCJENA	38
OBJAVLJIVANJE	39 – 45
DATUM STUPANJA NA SNAGU	46
Objavljivanje računovodstvenih politika	
Određivanje prihoda i rashoda iz ugovora	
Objavljivanje ugovora	

Međunarodni računovodstveni standard 11 »Ugovori o izgradnji« (MRS 11) iznesen je pod točkama 1. – 46. Sve točke imaju jednaku važnost, zadržana je struktura Standarda prilikom njegovog usvajanja od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde. MRS 11 valja čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnove za zaključke, Uvoda uz Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvješća. MRS 8 »Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške« čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu izričitih smjernica.

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 računovodstvu za ugovore 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 nekog sredstva ili skupine sredstava koja su 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 fiksnu cijenu po jedinici proizvoda, 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 sredstava, izgradnja svakog sredstva treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kad:**
 - a) su za svako sredstvo podnesene odvojene ponude,
 - b) je svako sredstvo predmetom posebnog pregovaranja i kad su izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na pojedino sredstvo, i
 - c) je moguće odrediti troškove i prihode svakog pojedinačnog sredstva.
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 dodatnog sredstva po želji naručitelja ili ugovor može biti dopunjen tako da uključuje izgradnju dodatnog sredstva. Izgradnja dodatnog sredstva treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kada:**
 - a) se dodatno sredstvo po obliku, tehnologiji ili funkciji značajno razlikuje od sredstva, odnosno skupine sredstava iz originalnog ugovora, ili
 - b) je cijena izgradnje sredstva 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) svi drugi troškovi 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 specficirano 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:

- a) opće administrativne troškove čije naknađivanje nije specficirano u ugovoru,
- b) troškovi prodaje,
- c) troškovi istraživanja i razvoja čije naknađivanje nije određeno ugovorom, i
- d) 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 ugovora i troškovi ugovora povezani s ugovorom o izgradnji trebaju se priznati kao prihodi, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na datum bilan-**

ce. 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:**

- a) **ukupan prihod ugovora moguće je pouzdano izmjeriti**
- b) **vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt,**
- c) **na datum bilance moguće je pouzdano izmjeriti i troškove ugovora za njegovo dovršenje i stupanj dovršenosti ugovora i**
- d) **moguće je jasno identificirati i pouzdano izmjeriti troškove ugovora koji se pripisuju ugovoru tako da se stvarno nastali troškovi ugovora 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:**

- a) **vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt, i**
- b) **moguće je jasno identificirati i pouzdano izmjeriti troškove ugovora koji se pripisuju ugovoru, bez obzira jesu li ili nisu posebno nadoknađivi.**

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 izvještaju o dobiti 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 izvještaju o dobiti, 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:

- a) provedivo pravo svake strane vezano uz sredstvo koje će se izgraditi,
- b) naknade koje će biti razmijenjene, i
- c) 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 isporučen 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:**
- prihode treba priznati samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerojatno da će biti naknađeni, i**
 - 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:
- koji nisu u potpunosti provedivi, odnosno čija valjanost je ozbiljno dovedena u pitanje,
 - čije dovršenje ovisi o ishodu neriješenog sudskog spora ili zakonskih ograničenja,
 - koji se odnose na imovinu koja će vjerojatno biti zaplijenjena ili oduzeta,
 - 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 radije sukladno točki 22. 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:
- jesu li ili nisu započeli radovi po ugovoru;
 - na stupanj dovršenosti ugovorenih poslova ili
 - 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 promjene 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 izvještaju o dobiti razdoblja u kojem je došlo do promjene i u idućim razdobljima.

OBJAVLJIVANJE

39. **Subjekt treba objaviti:**
- iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u razdoblju,**
 - metode korištene za utvrđivanje prihoda iz ugovora koji su priznati u razdoblju, i**
 - metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora koji su u tijeku.**
40. **Subjekt za ugovore koji su u tijeku na datum bilance treba objaviti svaki sljedeći podatak:**
- ukupan iznos nastalih troškova i priznate dobiti (umanjen za priznate gubitke) do tog datuma,**
 - iznos primljenih predujmova, i**
 - 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:**
- bruto iznos potraživanja od naručitelja za poslove iz ugovora kao imovinu, i**
 - bruto iznos obveza prema naručiteljima ugovorene radove kao obvezu.**

43. Bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove je neto iznos:
- nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit i umanjen za
 - zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunanih 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:
- nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen
 - za zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunanih 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 financijska izvješća koja obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 1995. ili nakon toga datuma.*

Međunarodni računovodstveni standard 12

Porezi na dobit

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-a izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ove knjige sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-a i također označava one sadašnje MSFI-e koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sljedeća Tumačenja odnose se na MRS 12:

- SOO-21 Porezi na dobit – Nadoknađivanje revalorizirane imovine koja ne podliježe amortiziranju
- SOO-25 Porezi na dobit – Promjene poreznog statusa subjekta ili njegovih dioničara

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV14
Međunarodni računovodstveni standard 12	
Porezi na dobit	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 4
DEFINICIJE	5 – 11
Porezna osnovica	7 – 11
PRIZNAVANJE TEKUĆE POREZNE OBVEZE I TEKUĆE POREZNE IMOVINE	12 – 14
PRIZNAVANJE ODGOĐENIH POREZNIH OBVEZA I ODGOĐENE POREZNE IMOVINE	15 – 45
Oporezive privremene razlike	15 – 23
Poslovna spajanja	19

Imovina iskazana po fer vrijednosti	20
Goodwill	21
Početno priznavanje imovine ili obveza	22 – 23
Odbitne privremene razlike	24 – 33
Početno priznavanje imovine ili obveza	33
Neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice	34 – 36
Ponovno ocjenjivanje nepriznate odgođene porezne imovine	37
Ulaganja u podružnice, filijale, pridružena društva i u zajedničke pothvate	38 – 45
MJERENJE	46 – 56
PRIZNAVANJE TEKUĆEG I ODGOĐENOG POREZA	57 – 68C
Izvještaj o dobiti	58 – 60
Stavke odobrene ili terećene izravno u glavnici	61 – 65A
Odgođeni porez nastao iz poslovnih spajanja	66 – 68
Tekući i odgođeni porez nastao iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama	68A-68C
PREZENTIRANJE	71 – 78
Porezna imovina i porezne obveze	71 – 76
Prijeboj	71 – 76
Porezni rashod	77 – 78
Porezni rashod (prihod) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti	77
Tečajne razlike od odgođene inozemne porezne obveze ili imovine	78
OBJAVLJIVANJE	79 – 88
DATUM STUPANJA NA SNAGU	89 – 91

Međunarodni računovodstveni standard 12 *Porezi na dobit* (MRS 12) naveden je u točkama 1. do 91. Sve točke imaju istu važnost, ali je zadržan IASC-ov oblik Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 12 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa*.

UVOD

UV1. Ovaj standard (MRS 12 »revidiran«) zamjenjuje MRS 12 – Računovodstvo poreza na dobit (izvorni MRS 12). MRS 12 (revidiran) je stupio na snagu za računovodstvena razdoblja započeta na 1. siječnja 1998. godine ili nakon toga. Glavne promjene u odnosu na izvorni MRS 12 su kako slijedi.

UV2. Izvorni MRS 12 zahtijevao je da subjekt u računovodstvu za odgođene poreze primjenjuje metodu odgode ili metodu obveze koja se ponekad naziva metoda obveze izvještaja o dobiti. MRS 12 (revidiran) zabranjuje uporabu metode odgode i zahtijeva drugu metodu obveze koja se još naziva i kao metoda obveze bilance.

Metoda obveze izvještaja o dobiti je usredotočena na vremenske razlike dok se metoda obveze bilance usredotočuje na privremene razlike. Vremenske razlike su razlike između

oporezive dobiti i računovodstvene dobiti koje nastaju u jednom razdoblju, a ukidaju se u jednom ili nekoliko sljedećih razdoblja. Privremene razlike jesu razlike između porezne osnovice imovine ili obveza i njihovih knjigovodstvenih iznosa u bilanci. Porezna osnovica imovine ili obveze je iznos koji se pripisuje imovini ili obvezi u svrhu oporezivanja.

Sve vremenske razlike jesu privremene razlike. Privremene razlike također nastaju u sljedećim okolnostima, ne proizvedući pri tome vremenske razlike, iako ih izvorni MRS 12 tretira na isti način kao i transakcije koje stvaraju vremenske razlike:

- (a) kada podružnice, pridružena društva ili zajednički pothvati ne raspodjeljuju svoju cjelokupnu dobit matici ili ulagaču;
- (b) kada je imovina revalorizirana ali isto usklađivanje nije učinjeno za porezne svrhe;
- (c) kada su troškovi poslovnih spajanja dodijeljeni identificiranoj stečenoj imovini ili preuzetim obvezama u odnosu na njihove fer vrijednosti, ali isto usklađenje nije učinjeno za porezne svrhe.

Osim toga, postoje neke privremene razlike koje nisu vremenske razlike, a one nastaju u sljedećim slučajevima:

- (a) kada se nemonetarna imovina i obveze subjekta mjere u njegovoj izvještajnoj valuti, dok se oporeziva dobit ili porezni gubitak (a time i porezne osnovice njihove nemonetarne imovine i obveza) određuju u različitoj valuti;
- (b) kada se nemonetarna imovina i obveze preračunava prema MRS-u 29 – *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama*; ili
- (c) kada se knjigovodstveni iznos imovine ili obveza kod početnog priznavanja razlikuje od njegove početne porezne osnovice.

UV3. Izvorni MRS 12 dozvoljavao je subjektu da ne priznae odgođenu poreznu imovinu i obveze kada postoji razuman dokaz da se vremenske razlike neće ukinuti kroz neko značajno razdoblje. MRS 12 (revidiran) obvezuje subjekt da prizna odgođenu poreznu obvezu ili (ovisno o određenim uvjetima) imovinu za sve privremene razlike, osim određenih izuzetaka dolje navedenih.

UV4. Izvorni MRS 12 zahtijevao je da:

- (a) odgođena porezna imovina koja proizlazi iz vremenskih razlika bude priznata kada postoji razumno očekivanje realizacije;
- (b) se odgođena porezna imovina koja proizlazi iz poreznih gubitaka prizna kao imovina jedino kada postoji sigurnost izvan svake sumnje da će buduća oporeziva dobit biti dovoljna da omogućiti realiziranje koristi od gubitka. Izvorni je MRS 12 dozvoljavao, (ali nije zahtijevao), da subjekt odgodi priznavanje koristi od poreznih gubitaka sve do razdoblja njegove realizacije.

MRS 12 (revidirani) zahtijeva da se odgođena porezna imovina treba priznati kada postoji vjerojatnost da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju će se odgođena porezna imovina moći iskoristiti. Kada je subjekt u prošlosti imao porezne gubitke, tada priznae odgođenu poreznu imovinu jedino do iznosa do kojeg ima dovoljne oporezive privremene razlike ili ako postoji neki uvjerljiv dokaz da će dostatna oporeziva dobit biti raspoloživa.

UV5. Kao izuzetak od općih zahtjeva postavljenih u točki UV3. gore, MRS 12 (revidiran) zabranjuje priznavanje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine koje proizlaze iz određene imovine ili obveza čiji se knjigovodstveni iznos kod početnog priznavanja razlikuje od njihove početne porezne osnovice. Budući da takve okolnosti ne stvaraju vremenske razlike one prema izvornom MRS-u 12 ne rezultiraju odgođenom poreznom imovinom ili obvezama.

UV6. Izvorni MRS 12 zahtijevao je da se plaćeni porez u neraspoređenu dobit podružnica i pridruženih društava treba priznati, osim ako je bilo razumnije pretpostaviti da se ta dobit neće niti rasporediti ili da ta raspodjela neće stvoriti poreznu obvezu. Međutim, MRS 12 (revidirani) zabranjuje priznavanje takvih odgođenih poreznih obveza (kao i onih koje bi nastale iz bilo kakvih povezanih usklađivanja za kumulativne učinke promjene tečaja na iznos ulaganja u glavnici) u razmjeru u kojem:

- (a) matica, ulagač ili pothvatnik može kontrolirati ukidanje privremene razlike; i
- (b) je vjerojatno da se privremene razlike neće ukinuti u predvidivoj budućnosti.

Tamo gdje takva zabrana rezultira nepriznavanjem odgođenih poreznih obveza, MRS 12 (revidirani) zahtijeva da subjekt objavi zbrojni iznos tih privremenih razlika.

UV7. Izvorni MRS 12 nije se eksplicitno pozivao na usklađivanja fer vrijednosti obavljena kod poslovnih spajanja. Takva usklađivanja stvaraju privremene razlike i MRS 12 (revidirani) zahtijeva da subjekt prizna nastalu odgođenu poreznu obvezu ili (ovisno o kriteriju vjerojatnosti za priznavanje) odgođenu poreznu imovinu zajedno s povezanim učinkom na određivanje iznosa goodwilla ili bilo kojeg viška stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja. Međutim, MRS 12 (revidirani) zabranjuje priznavanje odgođenih poreznih obveza koje proizlaze iz početnog priznavanja goodwilla.

UV8. Izvorni MRS 12 dozvoljavao je, ali nije zahtijevao, da subjekt prizna odgođenu poreznu obvezu u svezi s revalorizacijom imovine. MRS 12 (revidirani) zahtijeva da subjekt prizna odgođenu poreznu obvezu u svezi s revalorizacijom imovine.

UV9. Porezne posljedice nadoknade knjigovodstvenog iznosa određene imovine ili obveza mogu ovisiti o načinu povrata ili podmirjenja, primjerice:

- (a) u nekim zemljama kapitalni dobiti nisu oporezivi po istoj poreznoj stopi kao druga oporeziva dobit, i
- (b) u nekim zemljama, iznos koji se odbija za porezne svrhe uslijed prodaje imovine veći je nego iznos koji bi se mogao odbiti kao amortizacija.

Izvorni MRS 12 nije sadržavao upute za mjerenje odgođene porezne imovine ili odgođenih poreznih obveza u takvim slučajevima. MRS 12 (revidirani) zahtijeva da se mjerenje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine bazira na poreznim učincima koje će slijediti iz načina na koji subjekt očekuje nadoknaditi ili podmiriti knjigovodstveni iznos svoje imovine ili obveza.

UV10. Izvorni MRS 12 nije eksplicitno navodio može li se diskontirati odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze. MRS 12 (revidirani) zabranjuje diskontiranje odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza. Točka B16(i) MSFI-a 3, *Poslovna spajanja*, zabranjuje diskontiranje stečene odgođene porezne imovine odgođenih poreznih obveza preuzetih poslovnim spajanjem.

UV11. Izvorni MRS 12 nije specificirao treba li subjekt klasificirati salda odgođenih poreza kao tekuću imovinu i tekuće obveze ili kao netekuću imovinu i obveze. MRS 12 (revidirani) zahtijeva da subjekt koji pravi razliku između tekućeg i netekućeg ne smije klasificirati odgođenu poreznu imovinu i obveze kao tekuću imovinu i obveze.

UV12. Izvorni MRS 12 navodio je da se mogu prebijati dugovna i potražna salda koja se odnose na odgođene poreze. MRS 12 (revidirani) uveo je mnogo strože uvjete prijebaja, koji se uglavnom zasnivaju na onima za financijsku imovinu i obveze u MRS-u 32 *Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje*.

UV13. Izvorni MRS 12 zahtijevao je objavljivanje pojašnjenja odnosa između poreznog rashoda i računovodstvene dobiti, ako to nije bilo objašnjeno poreznim stopama na snazi u državi izvještajnog subjekta. MRS 12 (revidirani) zahtijeva da pojašnjenje bude u jednom ili oba sljedeća oblika, tj. prikazano kao:

- (a) računsko povezivanje između poreznog rashoda (prihoda) i umnoška računovodstvene dobiti pomnožene s primijenjenom poreznom stopom;
- (b) računsko povezivanje između prosječne efektivne porezne stope i primijenjene porezne stope.

MRS 12 (revidirani) također zahtijeva objašnjenje promjena u primijenjenoj poreznoj stopi ili stopama usporedivo s prethodnim računovodstvenim razdobljem.

UV14. MRS 12 (revidirani) zahtijeva nova objavljivanja:

- (a) za svaku vrstu privremenih razlika, neiskorištenih poreznih gubitaka ili neiskorištenih poreznih olakšica:
 - (i) iznos odgođene porezne imovine i obveza koji su priznati; i
 - (ii) iznos odgođenih poreznih prihoda ili rashoda priznatih u izvještaju o dobiti, ako to nije vidljivo iz promjena iznosa priznatih u bilanci;
- (b) u vezi s prekinutim poslovanjem, porezne rashode koji se odnose na:
 - (i) dobit ili gubitak od prestanka poslovanja i
 - (ii) dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti za prekinuto poslovanje; te
- (c) iznos odgođene porezne imovine i prirodu dokaza koji potvrđuju njezino priznanje, kada:
 - (i) korištenje odgođene porezne imovine ovisi o budućoj oporezivoj dobiti iznad dobiti nastale ukidanjem postojećih oporezivih privremenih razlika; te
 - (ii) subjekt je ostvario gubitak bilo u prethodnom ili tekućem razdoblju poslovanja, po poreznom zakonodavstvu na koji se odnosi odgođena porezna imovina.

Međunarodni računovodstveni standard 12

Porezi na dobit

CILJ

Cilj je ovoga MRS-a 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) knjigovodstvenog iznosa imovine (obveza) koji su priznati u bilanci subjekta; i
- (b) transakcija i drugih događaja tekućeg razdoblja koji su priznati u financijskim izvještajima subjekta.

Immanentno je priznavanju imovine ili obveze da subjekt koji izvještava očekuje povrat ili podmirenje knjigovodstvenog iznosa te imovine ili obveze. Ako je vjerojatno da će povrat ili podmirenje toga knjigovodstvenog iznosa povećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza u odnosu na ona kada takvi povrati ili podmirenja 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 za transakcije i poslovne događaje koji su priznati u izvještaju o dobiti, odnosno porezni učinci priznaju također u izvještaju o dobiti. Za transakcije i druge poslovne događaje koji su izravno priznati u glavnici, također se u glavnici 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 iznosa bilo kojeg prekoračenja stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečeničke 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 MRS treba primjenjivati u računovodstvu za poreze na dobit.**
2. Za svrhe ovoga MRS-a, 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. ***U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s navedenim značenjem:***

Računovodstvena dobit je dobit ili gubitak razdoblja prije oduzimanja poreznog rashoda.

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.

Porezni rashod (porezni prihod) 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 knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze u bilanci 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 knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen 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 knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena.

Porezna osnovica imovine ili obveze 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 pritijecati u subjekt kada on nadoknadi knjigovodstveni iznos imovine. Ako ove ekonomske koristi ne bi bile oporezive, porezna osnovica imovine je jednaka njezinom knjigovodstvenom iznosu.

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. Knjigovodstveni iznos potraživanja za kamate iznosi 100. S njim povezani prihod od kamata oporezuje se na novčanoj osnovi. *Porezna osnovica potraživanja za kamate je nula.*

3. Knjigovodstveni iznos 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. Knjigovodstveni iznos potraživanja za dividende od podružnice iznosi 100. Dividende nisu oporezive. U suštini, cjelokupni knjigovodstveni iznos imovine ili obveze može se odbiti na teret ekonomskih koristi. *Prema tome, porezna osnovica potraživanja za dividende je 100.**

5. Knjigovodstveni iznos potraživanja za kredit iznosi 100. Naplata kredita neće imati porezne posljedice. *Porezna osnovica kredita je 100.*

8. Porezna osnovica obveze je njen knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos umanjen za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim razdobljima.

Primjeri

1. Tekuće obveze uključuju obračunane rashode s knjigovodstvenim iznosom 100. Odnosni rashod će se odbiti za porezne svrhe na osnovi novčanog tijeka. *Porezna osnovica obračunanih rashoda je nula.*

2. Tekuće obveze obuhvaćaju prihod od kamata primljen unaprijed u knjigovodstvenom iznosu 100. Prihod od kamata je bio oporezovan na osnovi novčanog tijeka. *Porezna osnovica kamata primljenih unaprijed je nula.*

3. Tekuće obveze obuhvaćaju obračunane rashode u knjigovodstvenom iznosu 100. Odnosni rashod je već bio odbijen za svrhe poreza. *Porezna osnovica obračunanih rashoda je 100.*

4. Tekuće 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 knjigovodstveni iznos 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 bilanci. 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 knjigovodstvenog iznosa 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 ograničene iznimke, priznati odgođenu poreznu obvezu (imovinu) kad god povrat ili podmirenje knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze bude dovelo da će buduća plaćanja poreza biti veća (manja) nego ako takav povrat ili podmirenje 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 podmirenja.

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) *goodwilla za koji amortizacija nije odbitak za porezne svrhe, ili*
- (c) *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 podružnice, filijale i pridružena društva, te u zajedničke pothvate, odgođenu poreznu obvezu treba priznati u skladu s točkom 39.*
16. Svojtveno je priznavanju imovine da će njezin knjigovodstveni iznos biti vraćen u obliku ekonomskih koristi koje pritiječu u subjekt u narednim razdobljima. Kada knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos imovine. Razlika između knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstveni iznos 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 bilanci 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 knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstvenog iznosa, primjerice, ako subjekt ima koristi od neoporezive državne potpore u vezi s imovinom (vidjeti točke 22. i 33.); ili

- (e) knjigovodstveni iznos ulaganja u podružnice, filijale 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 knjigovodstveni iznos 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 – *Nematerijalna imovina* i MRS 39 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* i MRS 40 *Ulaganje u nekretnine*). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili prepravljavanje 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 prepravljavanje imovine ne utječe na oporezivu dobit razdoblja revalorizacije ili prepravljavanja te se uslijed toga ne usklađuje porezna osnovica imovine. Unatoč tome, buduće nadoknađivanje knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstvenog iznosa revalorizirane imovine i njezine porezne osnovice je privremena razlika i dovodi do odgođene porezne obveze ili imovine. To je istina čak ako:

- subjekt ne namjerava otuđiti sredstvo. U tim slučajevima, revalorizirani knjigovodstveni iznos 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
- 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. Štoviše, 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 knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstveni iznos goodwilla.

- 21A. Naknadno smanjenje odgođene porezne obveze koje nije priznato jer je nastalo od 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 goodwillom 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.
- 21B. 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 knjigovodstveni iznos goodwilla na kraju godine stjecanja ostane u nepromijenjenom iznosu 100, nastaje na kraju te godine oporeziva privremena razlika od 20. Budući da 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:
- 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.);
 - ako transakcija utječe ili na računovodstvenu dobit ili na oporezivu dobit, subjekt priznaje svaku odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i priznaje u izvještaj o dobiti proizašli odgođeni porezni rashod ili prihod (vidjeti točku 59.);
 - 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 knjigovodstveni iznos 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 priznavanja 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 je 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 knjigovodstveni iznos 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, knjigovodstveni iznos imovine je 800. Pri zarađivanju 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-om 32 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, izdavatelj složenog financijskog instrumenta (primjerice, konvertibilne obveznice) klasificira komponentu obveze sadržanu u instrumentu u obveze, a komponentu glavnice u glavnice. U nekim zakonodavstvima, porezna osnovica komponente obveze kod početnog priznavanja je jednaka početnom knjigovodstvenom iznosu sume komponente obveze i komponente glavnice. Odnosna oporeziva privremena razlika nastaje iz početnog priznanja komponente glavnice zasebno od komponente obveze. Prema tome, ne primjenjuje se izuzetak postavljen u točki 15.(b). Kao posljedica navedenoga poslovnog subjekta priznaje proizašlu odgođenu poreznu obvezu. U skladu s točkom 61., odgođeni porez izravno tereti knjigovodstveni iznos komponente glavnice. U skladu s točkom 58., naknadne promjene odgođene porezne obveze priznaju se u izvještaju o dobiti kao odgođeni porezni rashod (prihod).

Odbitne privremene razlike

24. *Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se može iskoristiti odbitna privremena razlika, 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 podružnice, filijale i pridružena društva te u zajedničke pothvate, odgođena porezna imovina se treba priznati u skladu s točkom 44.

25. Svojevremeno je priznavanju obveze da će knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstveni iznos imovine manji 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 (knjigovodstveni iznos 100, umanjeno za iznos koji će se odbiti za porezne svrhe u svezi s tom obvezom u budućim razdobljima). Pri podmirenju obveze za njezin knjigovodstveni iznos, subjekt će smanjiti svoju buduću oporezivu dobit za 100 i stoga će smanjiti svoja buduća plaćanja poreza za 25 (25% od 100). Razlika između knjigovodstvenog iznosa 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:
- (a) 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 knjigovodstvenog iznosa 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 subjektu u obliku odbitka od oporezive dobiti kada se doprinosi uplate ili mirovine isplate;
- (b) 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 knjigovodstvenog iznosa nula, je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina;
- (c) trošak spajanja se raspoređuje priznavanjem stečene prepoznatljive imovine i preuzetih obveza po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Kada je preuzeta 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
- (d) 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 knjigovodstveni iznos.
27. Ukidanje odbitnih privremenih razlika rezultira odbicima pri određivanju oporezive dobiti budućih razdoblja. Međutim, ekonomske koristi u obliku smanjenja plaćanja poreza će pritijecati u subjektu 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:
- izborom da se kamata uključuje u oporezivu dobit na osnovi naplate ili potraživanja;
 - odgađanjem zahtjeva za određene odbitke od oporezive dobiti;
 - prodajom i možda povratnim najmom imovine koja je precijenjena ali za koju porezna osnovica nije usklađena da odrazi takvu precijenjenost; i
 - 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 knjigovodstveni iznos, ali se, za porezne svrhe, ne odbija od osnovice za amortizaciju te imovine (drugim riječima, njegove porezne osnovice), pa je knjigovodstveni iznos 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 prenesene neiskorištene porezne gubitke i neiskorištene porezne olakšice u visini za koju je vjerojatno da će buduća oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice mogu biti upotrijebljeni.*
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:
- 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;
 - je li vjerojatno da će subjekt imati oporezive dobiti prije nego isteknu neiskorišteni gubici i porezne olakšice;
 - proizlaze li neiskorišteni porezni gubici iz identificiranih slučajeva koji vjerojatno neće ponovno nastati; i
 - 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 bilance. 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 podružnice, filijale, pridružena društva i u zajedničke pothvate

38. Privremene razlike nastaju kada knjigovodstveni iznos ulaganja u podružnice, filijale, pridružena društva ili zajedničke pothvate (tj. udjel matice ili ulagača u neto imovini podružnice, filijale, pridruženog društva ili primatelja ulaganja, uključujući knjigovodstveni iznos 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 podružnica, filijala, pridruženih društava i zajedničkih pothvata;
- (b) promjene tečajeva kada su matica i njezine podružnice smješteni u različitim državama; i
- (c) smanjenja knjigovodstvenog iznosa ulaganja u pridruženo društvo na njegov nadoknativ 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 podružnice, filijale, pridružena društva 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 predviđivoj budućnosti.

40. Kako matica kontrolira politiku dividendi svoje podružnice, ona 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 predviđivoj budućnosti, ona ne priznaje ni odgođenu poreznu obvezu. Isto je primjenjivo i na ulaganja u filijale.

41. Nemonetarna 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 odgođe-

ne 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 predviđivoj 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 predviđivoj budućnosti, odgođena porezna obveza se ne priznaje.
- 44. **Subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u podružnice, filijale, pridružena društva i zajedničke pothvate samo i isključivo u razmjeru u kojem je vjerojatno da će:**
 - (a) privremene razlike biti ukinute u predviđivoj budućnosti; i
 - (b) oporeziva dobit će biti raspoloživa i za koju privremena razlika može biti upotrijebljena.
- 45. Pri odlučivanju o priznavanju odgođene porezne imovine za odbitne privremene razlike povezane s ulaganjima u pridružena društva, filijale, 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 bilance.**
- 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 bilance.**
- 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 bilance, povrat ili podmirenje knjigovodstvenih iznosa njegove imovine ili obveza.*
52. U nekim zakonodavstvima, način na koji subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstveni iznos imovine (obveze) može utjecati na:
- (a) primjenjivu poreznu stopu kada subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstveni iznos 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

Knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos.

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 oporezivo.

Porezna osnovica imovine je 70, a oporeziva privremena razlika je 80. Ako subjekt očekuje nadoknaditi knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos 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 amortizacija	30	30%	9
Prihodi iznad troška nabave	50	nula	-
Ukupno	80		9

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

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 knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstvenog iznosa 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., dodatno odgođeni porez koji nastaje od revalorizacije izravno tereti glavnica).

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 neraspodijeljene dobiti.

52B. U okolnostima opisanim u točki 52A, posljedice dividendi na poreze na dobit se priznaju kada se priznaje obveza plaćanja 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 dobici raspodijele. Porezna stopa na raspodijeljenu dobit je 35%. Na datum bilance 31. prosinca 20X1. subjekt nije priznao obvezu za dividende predložene ili deklarirane nakon datuma bilance. 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 predstavljaju

poreze na dobit koje će subjekt platiti kada vrati ili podmiri knjigovodstveni iznos 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. **Odgođenu poreznu imovinu i obveze ne treba 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 knjigovodstveni iznos određuje na diskontiranoj osnovi, primjerice, u slučaju obveza za mirovine (vidjeti MRS 19 Primanja zaposlenih).

56. **Knjigovodstveni iznos odgođene porezne imovine treba se provjeriti na svaki datum bilance. Subjekt treba smanjiti knjigovodstveni iznos odgođene porezne imovine u visini u kojoj više nije vjerojatno da će oporeziva dobit biti dostatna – raspoloživa 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.

Izvjestaj o dobiti

58. **Teukući i odgođeni porez treba priznati kao prihod ili kao rashod te uključiti u dobit ili gubitak razdoblja, izuzev u visini u kojoj porez nastaje iz:**

(a) **transakcije ili poslovnog događaja koji je priznat izravno u glavnici u istom ili nekom drugom razdoblju (vidjeti točke 61. do 65.); ili**

(b) **poslovnog spajanja koje je stjecanje (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 izvještaju o dobiti. 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-om 38 *Nematerijalna imovina* te se amortiziraju u izvještaju o dobiti, dok se za porezne svrhe oduzimaju kada su nastali.

60. Knjigovodstveni iznos 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 dobiti osim u razmjeru u kojem se odnosi na stavke kojima se prije teretila ili odobrila glavnica (vidjeti točku 63.).

Stavke odobrene ili terećene izravno u glavnici

61. **Teukući porez i odgođeni porez treba izravno odobriti ili teretiti glavnici ako se porez odnosi na stavke koje su izravno odobrene ili kojima je terećena glavnica u istom ili nekom drugom razdoblju.**

62. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja zahtijevaju ili dopuštaju da se određene stavke izravno odobre ili terete u glavnici. Primjeri takvih stavki jesu sljedeći:

(a) promjena knjigovodstvenog iznosa proizašlog iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme (vidjeti MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema);

(b) usklađivanje početnog stanja zadržanih zarada proizašlo iz promjene računovodstvenih politika koja se primjenjuju retroaktivno ili ispravka pogreške (vidjeti MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške);

(c) tečajne razlike nastale prevođenjem financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21 *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*); i

(d) iznosi proizašli iz početnog priznavanja glavnичke komponente složenog financijskog instrumenta (vidjeti točku 23.).

63. U iznimnim okolnostima može biti teško odrediti iznos tekućeg i odgođenog poreza koji se odnosi na stavke koje su odobrene ili koje terete glavnici. 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 teretila ili odobrila glavnici; 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 teretila ili odobrila glavnici.

U takvim slučajevima, teukući i odgođeni porez povezan sa stavkama koje su odobrene ili terećene u glavnici se temelji na razumnom proporcionalnom rasporedu tekućeg i odgođe-

nog poreza subjekta u odnosnom poreznom zakonodavstvu ili drugoj metodi koja 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 sredstva se zajedno s učincima usklađivanja porezne osnovice odobravaju ili terete u glavicu u razdobljima u kojima nastaju. Međutim, ako se revalorizacija za porezne svrhe ne odnosi na računovodstvenu revalorizaciju ranijeg razdoblja niti na onu za koju se očekuje da će se provesti u budućem razdoblju, porezni učinci usklađivanja porezne osnovice priznaju se u izvještaju o dobiti.
- 65A. 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 glavicu 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-om 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 gubitka 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 izvještaju o dobiti. Osim navedenoga, stjecatelj će:

- (a) smanjiti knjigovodstveni iznos goodwilla na iznos koji bi se evidentirao da je odgođena porezna imovina bila priznata kao identificirana imovina od datuma poslovnog spajanja; i
- (b) priznati smanjenje knjigovodstvenog iznosa 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 podružnicu koja je imala 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 izvještaju o dobiti odgođeni porezni prihod u iznosu 90. On također smanjuje knjigovodstveni iznos goodwilla za 90 i priznaje rashod za taj iznos u izvještaju o dobiti. 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 izvještaju o dobiti 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 knjigovodstveni iznos goodwilla za 90 i priznao rashod u tom iznosu u izvještaju o dobiti.

Tekući i odgođeni porez nastao iz transakcija plaćanja temeljenih 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 dionica, 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 knjigovodstvenog iznosa 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 budući 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 poreznog 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, izravno u glavnici ili (b) iz poslovnog 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 glavnice. U takvom slučaju se višak povezanog tekućeg i odgođenog poreza treba izravno priznati u glavnici.

PREZENTIRANJE

Porezna imovina i porezne obveze

69. [brisan]
70. [brisan]

Prijeboj

71. **Subjekt treba obaviti prijeboj tekuće porezne imovine i tekućih poreznih obveza samo i isključivo ako:**
- (a) **ima zakonsko pravo na prijeboj priznatih iznosa; i**
- (b) **namjerava li 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 bilanci 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:**
- (a) **subjekt ima zakonsko pravo obaviti prijeboj tekuće imovine s tekućim obvezama; i**
- (b) **se odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze odnose na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast kod:**
- (i) **istog poreznog obveznika; ili**

(ii) **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 prijebaj 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 prijebaj tekuće porezne imovine s tekućim poreznim obvezama.
76. U rijetkim okolnostima subjekt može imati zakonsko pravo prijebaja 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.

Porezni rashod

Porezni rashod (prihod) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti

77. **Porezni rashod (prihod) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti treba se prezentirati u samom izvještaju o dobiti.**

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 izvještaju o dobiti. Prema tome, ako se tečajne razlike od odgođene inozemne porezne obveze ili imovine priznaju u izvještaju o dobiti, 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 poreznog rashoda (prihoda) treba objaviti zasebno.**
80. Dijelovi poreznog rashoda (prihoda) mogu sadržavati:
- (a) tekući porezni rashod (prihod);
- (b) usklađivanja priznata u razdoblju za tekući porez prethodnih razdoblja;
- (c) iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastajanje i ukidanje privremenih razlika;
- (d) iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promjene poreznih stopa ili nametanje novih poreza;
- (e) iznos koristi koje proizlaze iz prijašnjih nepriznatih poreznih gubitaka, poreznih olakšica ili privremenih razlika prethodnoga razdoblja, koji je upotrijebljen za smanjenje tekućeg poreznog rashoda;

- (f) iznos koristi koje proizlaze iz prijašnjih nepriznatih poreznih gubitaka, poreznih olakšica ili privremenih razlika prethodnoga razdoblja, koji je upotrijebljen za smanjenje odgođenog poreznog rashoda;
- (g) odgođeni porezni rashod proizašao iz otpisa ili ukidanja prijašnjeg otpisa odgođene porezne imovine u skladu s točkom 56.; i
- (h) 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 treba objaviti također sljedeće:**
- (a) **zbroj tekućeg i odgođenog poreza za stavke kojima je terećena ili odobrena glavnica;**
- (b) [brisan]
- (c) **objašnjenje odnosa između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti u jednom ili u oba sljedeća oblika:**
- (i) računsko usklađivanje između poreznog rashoda (prihoda) i rezultata umnoška računovodstvene dobiti pomnožene s primjenjivanom poreznom stopom(ama), 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 bilanci;**
- (f) **zbrojni iznos privremenih razlika od ulaganja u podružnice, filijale i pridružena društva te udjele u zajedničke pothvate, za koje nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 39.);**
- (g) **za svaku vrstu privremene razlike i svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica:**
- (i) **iznos odgođene porezne imovine i obveza koji su priznati u bilanci za svako prezentirano razdoblje;**
- (ii) **iznos odgođenog poreza na dobit ili rashoda priznatih u izvještaju o dobiti, ako to nije vidljivo iz promjena iznosa priznatih u bilanci;**
- (h) **kod prestanka poslovanja porezni rashod 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 podudarnim iznosima za svako prijašnje razdoblje; i**
- (i) **iznos posljedica na porez na dobit od dividendi dioničarima subjekta koje su bile predložene ili deklarirane 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 privedu dokaza koji podupiru njezino priznavanje kada:**
- (a) **iskorištenje odgođene porezne imovine ovisi o budućem višku oporezive dobiti iznad dobiti proizašle iz ukidanja postojećih oporezivih privremenih razlika; i**
- (b) **je subjekt pretrpio gubitak ili u tekućem ili u prethodnom razdoblju u poreznom zakonodavstvu na koje se odnosi odgođena porezna imovina.**
- 82A. U okolnostima opisanim u točki 52A, subjekt treba objaviti vrstu potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi mogle nastati od plaćanja dividendi njegovim 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. Objavljanja koja zahtijeva točka 81.(c) omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju je li odnos između 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 stope(a), kao što zahtijeva točka 81.(d).

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
Porezni rashod	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 podružnice, filijale i pridružena društva te udjele u zajedničkom pothvatu (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 podružnica. Međutim, čak i u takvim okolnostima, neki se dio ukupnog iznosa može lagano utvrditi. Primjerice, u konsolidiranoj grupi, matica i neke od njezinih podružnica 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 matice, 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 podružnicama, filijalama i pridruženim društvima ili udjelima u zajedničkim pothvatima. 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 podružnice za koja nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 81(f)). Ako je neizvedivo izračunati iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza (vidjeti točku 87.) mogu biti iznosi, koje nije moguće odrediti, posljedica potencijalnih poreza na dobit od dividendi koje se odnose na te podružnice.

88. Subjekt objavljuje svaku s porezom povezanu nepredviđenu obvezu i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Nepredviđene obveze i nepredviđena 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 bilance, subjekt objavljuje svaki značajan učinak tih promjena na svoju tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (vidjeti MRS 10 *Događaji nakon datuma bilance*).

DATUM STUPANJA NA SNAGU

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-a 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 izvještaje* 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.*

Međunarodni računovodstveni standard 14

Izveštavanje po segmentu

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV14
Međunarodni računovodstveni standard 14	
Izveštavanje po segmentu	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 7
Definicije	8 – 25
Definicije iz drugih Standarda	8
Definicije poslovnoga i zemljopisnog segmenta	9 – 15
Definicije prihoda, rashoda, rezultata, imovine i obveza segmenta	16-25
IDENTIFICIRANJE IZVJEŠTAJNIH SEGMENTA	26 – 43
Primarni i sekundarni oblici izvještavanja po segmentima	26 – 30
Poslovni i zemljopisni segmenti	31 – 33
Izveštajni segmenti	34 – 43
RAČUNOVODSTVENE POLITIKE SEGMENTA	44 – 48
OBJAVLJIVANJE	49 – 83

Primarni oblik izvještavanja	50 – 67
Sekundarne informacije segmenta	68 – 72
Ilustracija objavljivanja segmenata	73
Druga važna objavljivanja	74-83
DATUM STUPANJA NA SNAGU	84

Međunarodni računovodstveni standard 14, *Izveštavanje po segmentu* (MRS 14) naveden je u točkama 1. do 84. Sve točke imaju istu važnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 14 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Pređgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

UVOD

UV1. Ovaj Standard (MRS 14 (revidiran) zamjenjuje MRS 14, *Izveštavanje financijskih informacija po segmentu* (izvorni MRS 14). MRS 14 (revidiran) stupio je na snagu za računovodstvena razdoblja započeta 1. srpnja 1998. godine ili nakon toga. Osnovne promjene u odnosu na izvorni MRS 14 jesu sljedeće.

UV2. Izvorni MRS 14 odnosio se na subjekte čijim se vrijednosnicama javno trgovalo te na ekonomski značajne subjekte. MRS 14 (revidiran) primjenjuje subjekte čijim se glavničkim ili dužničkim vrijednosnicama javno trguje, uključujući i subjekte koji su u procesu emitiranja dionica ili dužničkih vrijednosnica na javnom tržištu vrijednosnica, ali ne i ostale ekonomski značajne subjekte.

UV3. Izvorni je MRS 14 zahtijevao da se informacije izvještavaju za industrijske i zemljopisne segmente. Davao je samo opća načela za utvrđivanje industrijskih i zemljopisnih segmenata. Pretpostavljao je da unutarnje organizacijsko grupiranje može biti temelj za određivanje izvještajnih segmenata, ili da izvještajni segmenti mogu zahtijevati reklasificiranje podataka. MRS 14 (revidiran) zahtijeva da se informacije izvještavaju prema poslovnim i zemljopisnim segmentima. On pruža detaljnije upute nego izvorni MRS 14 za određivanje poslovnih i zemljopisnih segmenata. Zahtijeva da subjekt razmotre svoju unutarnju organizacijsku strukturu i interni sustav izvještavanja za svrhu identificiranja tih segmenata. Ako se interni segmenti ne temelje niti na grupi povezanih proizvoda ili usluga, niti na zemljopisnom principu, MRS 14 (revidiran) zahtijeva da subjekt potraži sljedeću nižu razinu internog segmentiranja kako bi identificirao svoje izvještajne segmente.

UV4. Izvorni je MRS 14 zahtijevao istu količinu informacija i po poslovnim i zemljopisnim segmentima. Dok MRS 14 (revidiran) propisuje da je jedna osnova segmentiranja primarna, a druga sekundarna te da za sekundarni segment treba objaviti znatno manju količinu informacija.

UV5. Izvorni MRS 14 nije određivao trebaju li se pripremiti informacije po segmentima korištenjem računovodstvenih politika primijenjenih za konsolidirane ili samostalne financijske izvještaje subjekta. MRS 14 (revidiran) zahtijeva da se primjenjuju iste računovodstvene politike.

UV6. Izvorni MRS 14 dozvoljavao je razlike u pristupu definiranja rezultata po segmentima pojedinih subjekata. MRS 14 (revidiran) daje detaljnije naputke nego izvorni MRS 14 u svezi s

određenim stavkama prihoda i rashoda koje treba uključiti ili isključiti iz prihoda ili rashoda segmenta. Shodno tome, MRS 14 (revidiran) osigurava standardizirano mjerenje rezultata segmenata, ali samo u onom obujmu u kojem stavke prihoda i poslovnih rashoda mogu biti direktno dodijeljene ili raspoređene na segmente po razboritom principu.

UV7. MRS 14 (revidiran) zahtijeva »simetriju« uključivanja stavki segmenta u rezultat segmenta i u imovinu segmenta. Ako, primjerice rezultat segmenta odražava rashode za amortizaciju materijalne imovine, imovina koja se amortizira mora biti uključena u imovinu segmenta. Izvorni MRS 14 nije uređivao ovu problematiku.

UV8. Izvorni MRS 14 nije uređivao trebaju li se segmenti koji se čine premali za samostalno izvještavanje pridružiti nekom drugom segmentu, ili izuzeti iz izvještajnih segmenata. MRS 14 (revidiran) određuje da mali interni izvještajni segmenti za koje se ne zahtijeva zasebno izvještavanje mogu biti objedinjeni međusobno ako imaju značajan broj zajedničkih karakteristika koje definiraju poslovni ili zemljopisni segment, ili se mogu objediniti sa sličnim značajnim segmentom za koji se informacije izvješćuju interno, ako su zadovoljeni neki uvjeti.

UV9. Izvorni MRS 14 nije uređivao trebaju li se zemljopisni segmenti temeljeni na lokaciji imovine subjekta (izvor njegove prodaje) ili prema lokaciji kupaca (destinaciji njegove prodaje). MRS 14 (revidiran) zahtijeva da, bez obzira na to što je osnova za zemljopisni segment, određeni podaci moraju biti prezentirani i na drugoj osnovi, ako su značajno različiti.

UV10. Izvorni MRS 14 zahtijevao je četiri glavne stavke informacija za poslovne i zemljopisne segmente:

(a) prihodi od prodaje ili drugi prihodi iz poslovanja, uz razlikovanje između prihoda od kupaca izvan subjekta i prihoda od prodaje drugim segmentima subjekta;

(b) rezultat segmenta;

(c) imovina korištena u segmentu; i

(d) osnovicu za cijene između segmenata.

Za primarnu osnovicu izvještavanja po segmentu (poslovni ili zemljopisni), MRS 14 (revidiran) zahtijeva uz ove iste četiri stavke i sljedeće informacije:

(a) obveze segmenta;

(b) troškove nekretnina, postrojenja, opreme i nematerijalne imovine pribavljene tijekom razdoblja;

(c) troškove amortizacije materijalne i nematerijalne imovine;

(d) nenovčane rashode, osim amortizacije materijalne i nematerijalne imovine; i

(e) udjel subjekta u neto dobiti ili gubitku pridruženog društva, zajedničkog ulaganja ili drugog ulaganja obračunanog metodom udjela, u slučaju ako je skoro cjelokupno poslovanje pridruženog društva samo unutar tog segmenta te iznos tog ulaganja.

Za sekundarnu osnovicu izvještavanja subjekta po segmentima, MRS 14 (revidiran) napušta zahtjeve koji su bili sadržani u izvornom MRS-u 14 i zamjenjuje ih sa zahtjevom iskazivanja troškova nekretnina, postrojenja, opreme i nematerijalne imovine nabavljene tijekom razdoblja.

UV11. Izvorni MRS 14 nije uređivao trebaju li se, u svrhu uspoređivanja, napraviti informacije o segmentu iz prethodnog

razdoblja za značajne promjene računovodstvenih politika segmenata. MRS 14 (revidiran) zahtijeva ponovno prepravljanje, osim u slučaju kada je to neizvedivo.

- UV12. MRS 14 (revidiran) zahtijeva da u slučaju ako su ukupni prihodi od vanjskih kupaca za sve izvještajne segmente manji od 75% od ukupnog prihoda subjekta, tada treba identificirati dodatne izvještajne segmente, sve dok se ne dostigne postotak od 75%.
- UV13. Izvorni MRS 14 dozvoljavao je kod prikaza podataka za segmente korištenje različitih metoda kalkulacija cijena za transfere između segmenata u odnosu na stvarno korištenje za određivanje cijena kod međusobne prodaje. MRS 14 (revidirani) zahtijeva da se transferi robe i usluga između segmenata subjekta mjere po istoj metodi po kojoj se stvarno određuju cijene kod transfera roba i usluga.
- UV14. MRS 14 (revidiran) zahtijeva objavljivanje prihoda onog segmenta koji nije određen kao izvještajni jer zarađuje glavninu prihoda prodajom ostalim segmentima subjekta, ako prihod tog segmenta od prodaje vanjskim kupcima iznosi 10 ili više % od ukupnog prihoda subjekta. Izvorni MRS 14 nije imao sličan zahtjev.

Međunarodni računovodstveni standard 14

Izvještavanje po segmentu

CILJ

Cilj je ovoga Standarda utvrditi načela za izvještavanje financijskih informacija po segmentima – informacija o različitim vrstama proizvoda i usluga koje proizvodi subjekt te različitim zemljopisnim područjima u kojima on posluje – kako bi se pomoglo korisnicima financijskih izvještaja da:

- bolje razumiju uspješnost prošlog poslovanja subjekta;
- bolje procijene rizike subjekta i povrate; i
- prosudbe o subjektu u cjelini temelje na boljoj informiranosti.

Mnogi subjekti proizvode grupe proizvoda i usluga ili posluju u zemljopisnim područjima s različitim stopama profitabilnosti, mogućnostima rasta, budućeg napretka i rizika. Informacije o različitim vrstama proizvoda i usluga i poslovima subjekta u različitim zemljopisnim područjima – često zvane – informacije o segmentu – važne su u procjenjivanju rizika i povrata raznolikih ili multinacionalnih subjekata, koji se možda ne mogu izvesti iz zbrojnih podataka. Prema tome, informacije o segmentu općenito se smatraju nužnim za udovoljavanje potreba korisnika financijskih izvještaja.

DJELOKRUG

- Ovaj Standard treba primijeniti za cjeloviti set objavljenih financijskih izvještaja koja su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.
- Kao što je navedeno u MRS-u 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja, cjeloviti set financijskih izvještaja uključuje bilancu, izvještaj o dobiti, izvještaj o novčanome tijeku, izvještaj o promjenama glavnice i bilješke.
- Ovaj Standard trebaju primijeniti subjekti čijim se glavnici ili dužničkim vrijednosnicama trguje javno kao i subjekti koja

su u postupku izdavanja glavnicih ili dužničkih vrijednosnica na javnom tržištu vrijednosnica.

- Subjekti čijim se vrijednosnicama ne trguje javno, a financijske izvještaje sastavlja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, potiču se da dragovoljno objave financijske informacije po segmentima.
- Ako subjekt čijim se vrijednosnicama ne trguje javno odluči dragovoljno objaviti informacije po segmentima u financijskim izvještajima koji su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, tada je obavezan ispunjavati sve zahtjeve iz ovoga Standarda.
- Ako jedno financijsko izvješće sadrži konsolidirane financijske izvještaje subjekta čijim se vrijednosnim papirima trguje javno i odvojene financijske izvještaje matice ili jedne ili više podružnica, informacije o segmentima trebaju se prezentirati samo na osnovi konsolidiranih financijskih izvještaja. Ako je podružnica i sama subjekt čijim se vrijednosnim papirima trguje javno, ona prezentira informacije o segmentu u svojem zasebnom financijskom izvještaju.
- Slično prethodno navedenome, ako jedno financijsko izvješće sadrži financijske izvještaje subjekta čijim se vrijednosnicama trguje javno i odvojene financijske izvještaje pridruženog društva sastavljene uz primjenu metode udjela ili zajedničkog pothvata u kojem subjekt ima financijski udjel, informacije o segmentima trebaju se prezentirati samo na temelju financijskih izvještaja subjekta. Ako pridruženo društvo koje izvještava primjenom metode udjela ili je zajednički pothvat i sam subjekt čijim se vrijednosnim papirima trguje javno, on će prezentirati informacije o segmentima u svojem zasebnom financijskom izvještaju.

DEFINICIJE

Definicije iz drugih Standarda

- U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi sa značenjima navedenima u MRS-u 7 – Izvještaj o novčanom tijeku; MRS-u 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške; i u MRS-u 18 – Prihodi:
 - Poslovne aktivnosti jesu glavne aktivnosti subjekta koje stvaraju prihode i druge aktivnosti koje nisu ulagateljske ili financijske aktivnosti.
 - Računovodstvene politike jesu posebna načela, osnove, konvencije, pravila i praksa koje je subjekt usvojio u pripremanju i prezentiranju financijskih izvještaja.
 - Prihod je bruto priljev ekonomskih koristi tijekom razdoblja koji proizlazi iz redovitih aktivnosti subjekta, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje glavnice, osim povećanja glavnice koji se odnose na unose sudionika u glavnici.

Definicije poslovnoga i zemljopisnog segmenta

- Izraz poslovni segment i zemljopisni segment u ovom se Standardu koristi sa sljedećim značenjima.

Poslovni segment je dio subjekta koji se može izlučiti kao dio angažiran u proizvodnji određenog proizvoda ili pružanju usluge ili skupine povezanih proizvoda ili usluga te koji je izložen rizicima i povratima koji su različiti od drugih poslovnih segmenata. Pri određivanju, odnose li se proizvodi i usluge na segment, trebaju se razmotriti sljedeći čimbenici:

- (a) *priroda proizvoda i usluga;*
- (b) *priroda proizvodnih postupaka;*
- (c) *vrsta ili skupine kupaca proizvoda ili usluga;*
- (d) *metode koje se koriste za distribuciju proizvoda ili pružanje usluga; i*
- (e) *ako je primjenjivo, prirodu propisa koji uređuju ovo područje, primjerice, za bankarstvo, osiguranje te za subjekte javnog sektora.*

Zemljopisni segment jest dio subjekta koji se može izlučiti kao dio angažiran u proizvodnji proizvoda ili pružanju usluga unutar određenog ekonomskog okruženja te podliježe rizicima i povratima, koji su različiti od dijelova poslovanja u drugim ekonomskim okruženjima. Pri određivanju zemljopisnih segmenata treba razmatrati sljedeće čimbenike:

- (a) *sličnosti ekonomskih i političkih uvjeta;*
- (b) *povezanost između poslovanja različitih zemljopisnih područja;*
- (c) *srodnost djelatnosti;*
- (d) *posebne rizike povezane s poslovanjem u određenom području;*
- (e) *propise o kontroli tečaja; i*
- (f) *valutne rizike.*

Izveštajni segment jest poslovni ili zemljopisni segment ustanovljen na temelju prethodnih definicija za koje ovaj Standard zahtijeva objavljivanje informacije o segmentu.

10. Čimbenici za određivanje poslovnog i zemljopisnog segmenta navedeni u točki 9. ovoga Standarda nisu poredani po nekom određenom redoslijedu.
11. Jedan poslovni segment ne uključuje proizvode i usluge sa znatno različitim rizicima i povratima. Premda mogu postojati mnoge različitosti u pogledu jednog ili više čimbenika za određivanje poslovnoga segmenta, očekuje se da proizvodi i usluge uključeni u jedan poslovni segment budu slični u pogledu većine tih čimbenika.
12. Slično navedenom, zemljopisni segment ne uključuje poslovanje u ekonomskim okruženjima sa znatno različitim rizicima i povratima. Zemljopisni segment može biti jedna zemlja, skupina dviju ili više zemalja ili regija u okviru neke zemlje.
13. Ključni izvori rizika utječu na organizaciju i način rukovođenja većinom subjekata. Zbog toga, točka 27. ovoga Standarda predviđa da je organizacijska struktura subjekta i njegov unutarnji sustav izvještavanja osnova za određivanje segmenta. Na rizike i povrate subjekta utječu zemljopisna lokacija njegova poslovanja (gdje proizvodi proizvode ili gdje su smještene aktivnosti u vezi s isporučivanjem usluga) te također lokacija njegovog tržišta (gdje se proizvodi prodaju ili usluge pružaju). Ova definicija omogućava da se zemljopisni segment temelji na:
 - (a) lokaciji proizvodnih ili uslužnih kapaciteta subjekta i druge imovine; ili
 - (b) na lokaciji njegovih tržišta i kupaca.
14. Organizacijska struktura i struktura unutarnjega izvještavanja subjekta uobičajeno će pružati dokaz o tome proistječe li ključni izvor zemljopisnih rizika iz lokacije njegove imovine (porijeklo njegovih prodaja) ili iz lokacije kupaca (odredište njegovih prodaja). Prema tome, subjekt razmatra ovu struktu-

ru kako bi odredio treba li se zemljopisni segment temeljiti na lokaciji njegove imovine ili na lokaciji njegovih kupaca.

15. Određivanje sastava poslovnoga ili zemljopisnog segmenta subjekta uključuje određeno prosuđivanje. Pri ovoj prosudbi menadžment subjekta uzima u obzir ciljeve financijskoga izvještavanja po segmentima kao što je utvrđeno u ovom Standardu te kvalitativna obilježja financijskih izvještaja kako su utvrđeni u IASC-om Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. Navedena kvalitativna obilježja obuhvaćaju važnost, pouzdanost i usporedivost financijskih informacija koje se izvještavaju o različitim skupinama proizvoda i usluga subjekta i o njegovom poslovanju u određenim zemljopisnim područjima te korisnosti tih informacija za procjenjivanje rizika i povrata za subjekt kao cjelinu.

Definicija prihoda, rashoda, rezultata, imovine i obveza segmenta

16. *U ovom se Standardu koriste sljedeći dodatni izrazi s određenim značenjima:*

Prihod segmenta je prihod objavljen u izvještaju o dobiti subjekta, koji se može izravno pripisati segmentu, i primjereni dio prihoda subjekta, koji se može na razumnoj osnovi rasporediti na segment, neovisno o tome proizlazi li prihod od prodaje vanjskim kupcima ili iz transakcija s drugim segmentima istog subjekta. Prihodi segmenta ne uključuju:

- (a) *[brisanano];*
- (b) *prihode od kamata i dividende, uključujući kamate zarađene na predujmovima ili kreditima drugim segmentima, osim ako su djelatnosti segmenta prije svega financijske naravi;*
- (c) *dobitke od prodaje ulaganja ili gubitke od otpisa duga, osim ako su djelatnosti dijela subjekta prije svega financijske naravi.*

Prihodi segmenta uključuju udjele u dobitcima ili gubicima povezanih društava, zajedničkim pothvatima ili drugim ulaganjima obračunanim metodom udjela samo ako su te stavke uključene u konsolidirane ili ukupne prihode subjekta.

Prihodi segmenta uključuju udjel sudionika u zajedničkom pothvatu u prihodima zajednički kontroliranog subjekta koji je obračunan razmjernom konsolidacijom u skladu s MRS-om 31, Ulaganja u zajedničkim pothvatima.

Rashod segmenta jest rashod nastao iz poslovnih aktivnosti segmenta, koji se može izravno pripisati segmentu, i primjereni dio rashoda subjekta, koji se može na razumnoj osnovi rasporediti na segment, uključujući rashode koji se odnose na prodaju vanjskim kupcima i rashode koji se odnose na transakcije s drugim segmentima istoga subjekta. Rashod segmenta ne uključuje:

- (a) *[brisanano];*
- (b) *kamate, uključujući kamate nastale po osnovi predujmova i kredita od drugih segmenata, osim ako su djelatnosti segmenta prije svega financijske naravi;*
- (c) *gubitke od prodaje ulaganja ili gubitke od otpisa duga, osim ako su djelatnosti segmenta prije svega financijske naravi;*

(d) udjele subjekta u gubicima povezanih društava, zajedničkim pothvatima ili drugim ulaganjima obračunanim metodom udjela;

(e) rashod za porez na dobit; ili

(f) opće administrativne rashode, rashode sjedišta uprave i druge rashode koji nastaju na razini subjekta i odnose se na subjekt u cjelini. Međutim, ponekad troškovi nastanu na razini subjekta u ime i za račun segmenta. Takvi su troškovi rashod segmenta ako se odnose na poslovne aktivnosti segmenta i ako se izravno mogu pripisati segmentu ili se na razumnoj osnovi mogu rasporediti na njega.

Rashod segmenta uključuje udio sudionika u zajedničkom pothvatu u rashodima zajednički kontroliranog subjekta obračunanim razmjernom konsolidacijom u skladu s MRS-om 31.

Za djelatnosti segmenta koji su prije svega financijske naravi, prihod od kamata i rashod za kamate mogu se za svrhe izvještavanja po segmentima iskazati u jednom neto iznosu samo ako su te stavke prebijeno iskazane u konsolidiranim ili financijskim izvještajima subjekta.

Rezultat segmenta jest prihod segmenta umanjen za rashode segmenta. Rezultat segmenta utvrđuje se prije bilo kakvog prilagođavanja za manjinske interese.

Imovina segmenta jesu poslovna sredstva koja segment angažira u svojim poslovnim aktivnostima te koja se izravno mogu razumno pripisati segmentu ili se mogu rasporediti na taj segment.

Ako rezultat samoga segmenta uključuje prihode od kamata ili dividende, njegova imovina uključuje odnosna potraživanja, dane kredite, ulaganja i drugu imovinu koja stvara prihode.

Imovina segmenta ne uključuje imovinu s osnove poreza na dobit.

Imovina segmenta uključuje ulaganja obračunana metodom udjela, samo ako je dobit ili gubitak od takvih ulaganja uključen u prihod segmenta. Imovina segmenta uključuje udio sudionika zajedničkog pothvata u poslovnoj imovini zajednički kontroliranoga subjekta koji je obračunan razmjernom konsolidacijom u skladu s MRS-om 31.

Imovina segmenta utvrđuje se poslije umanjenja za odnosna odobrenja koja su iskazana kao izravni prijeboj u bilanci subjekta.

Obveze segmenta jesu one poslovne obveze koje proizlaze iz poslovnih aktivnosti segmenta i koje se mogu izravno pripisati segmentu ili se na razumnoj osnovi mogu rasporediti na segment.

Ako rezultat segmenta uključuje rashod za kamatu, obveze segmenta uključuju i obveze na koje se odnosi kamata.

Obveze segmenta uključuju udjel sudionika zajedničkog pothvata u obvezama zajednički kontroliranoga subjekta obračunanoga razmjernom konsolidacijom u skladu s MRS-om 31.

Obveze segmenta ne uključuju obveze za porez na dobit.

Računovodstvene politike segmenta jesu računovodstvene politike usvojene za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja konsolidirane grupe ili subjekta, kao i one računovodstvene politike koje se posebno odnose na izvještavanje po segmentu.

17. Definicije prihoda segmenta, rashoda segmenta, imovine segmenta i obveze segmenta uključuju iznose takvih stavki koji

se izravno mogu pripisati segmentu i iznose takvih stavki koji se na razumnoj osnovi mogu rasporediti na segment. Subjekt razmatra svoj unutarnji sustav financijskog izvještavanja kao ishodišnu točku za određivanje onih stavki koje se izravno mogu pripisati segmentu ili se na razumnoj osnovi mogu rasporediti na segment. Naime, pretpostavlja se da se iznosi, koji su za svrhe unutarnjega financijskog izvještavanja identificirani kao pripadajući za segmente, mogu izravno pripisati segmentima ili rasporediti na razumnoj osnovi na segmente radi određivanja prihoda, rashoda, imovine i obveza izvještajnih segmenata.

18. Međutim, u nekim se slučajevima prihodi, rashodi, imovina ili obveze mogu raspoređivati na segmente u svrhu internoga financijskog izvještavanja po osnovi koja je razumljiva menadžmentu subjekta, ali koja se može smatrati subjektivnom, arbitrarnom ili teško razumljivom za vanjske korisnike financijskih izvještaja. Takav raspored ne predstavlja razumno osnovu prema definicijama prihoda, rashoda, imovine i obveza segmenta utvrđenim ovim Standardom. Suprotno navedenome, subjekt može odlučiti da ne rasporedi neke prihode, rashode, imovinu ili obveze za svrhu unutarnjega financijskog izvještavanja, čak iako postoji razumna osnova za takvu provedbu. Takva se stavka raspoređuje prema definicijama prihoda, rashoda, imovine ili obveza segmenta iz ovoga Standarda.
19. Primjeri imovine segmenta uključuju tekuću imovinu koja se koristi u poslovnim aktivnostima segmenta, nekretnine, postrojenja i opremu koji su predmetom financijskog najma (MRS 17, Najmovi) i nematerijalnu imovinu. Ako je amortizacija određene stavke materijalne ili nematerijalne imovine uključena u rashod segmenta, odnosna imovina se također uključuje u imovinu segmenta. Imovina segmenta ne uključuje imovinu koja se koristi za opće namjene ili potrebe uprave. Imovina segmenta uključuje udjel u poslovnoj imovini koju koriste dva ili više segmenta ako se ta imovina može razumno podijeliti između tih segmenata. Imovina segmenta uključuje goodwill koji se izravno može pripisati segmentu ili se na razumnoj osnovi može rasporediti na segment i taj segment u rashode uključuje gubitke od umanjenja priznate za goodwill.
20. Primjeri obveza segmenta uključuju dobavljače i druge poslovne obveze, obračunane obveze, predujmove kupaca, rezerviranja za proizvodna jamstva i druge obveze koje se odnose na rezerviranja za robe i usluge. U obvezama segmenta ne iskazuju se zaduživanja, obveze koje se odnose na imovinu koja je predmet financijskog najma (MRS 17) i druge obveze koje su nastale za financiranje a ne za poslovne svrhe. Ako se rashod za kamate uključuje u rezultat segmenta, u obveze segmenta se uključuju obveze na koje se odnose kamate. U obvezama segmenta čije djelatnosti nisu primarno financijske naravi ne iskazuju se zaduživanja i slične obveze budući da rezultat segmenta predstavlja dobit ili gubitak od poslovanja, a ne dobit ili gubitak korigiran za učinke financiranja. Nadalje, budući da se dug često stvara na razini uprave za cjelokupni subjekt, obveze koje stvaraju kamate često nije moguće izravno pripisati ili pak razumno rasporediti u segmente.
21. Mjerenje imovine i obveza segmenta uključuje i usklađivanja prijašnjih knjigovodstvenih iznosa identificirane imovine segmenta i obveza segmenta subjekta stečenog poslovnim spajanjem, čak ako su ta usklađivanja obavljena samo za svrhu sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja i nisu priznata

u odvojenim financijskim izvještajima matice ili u financijskim izvještajima podružnice. Slično tome, ako su nekretnine, postrojenja i oprema revalorizirani nakon stjecanja u skladu s modelom revalorizacije iz MRS-a 16, tada mjerenja imovine segmenta odražavaju te revalorizacije.

22. Za raspoređivanje troškova neke se upute mogu naći u drugim Standardima. Primjerice, točke 8. – 16. MRS-a 2, *Zalihe* (revidiran u 2003.) sadrže uputu za dodjeljivanje i raspoređivanje troškova na zalihe, a točke 16. – 21. MRS-a 11, *Ugovori o izgradnji* sadrže uputu za dodjeljivanje i raspoređivanje troškova na ugovore. Te upute mogu biti korisne za dodjeljivanje ili raspoređivanje troškova na segmente.
23. MRS 7, *Izvještaj o novčanim tijekovima* daje upute o tome trebaju li se prekoračenja na bankovnom računu uključiti u novac ili se trebaju iskazati kao zaduženja.
24. Prihodi, rashodi, imovina i obveze segmenta određuju se prije nego što se interna salda i interne transakcije eliminiraju kao dio postupaka konsolidacije, osim u mjeri u kojoj su takva interna salda i interne transakcije između skupine subjekata sadržane unutar pojedinog segmenta.
25. Premda su računovodstvene politike koje su korištene pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja subjekta kao cjeline također i temeljne računovodstvene politike segmenta, računovodstvene politike segmenta osim njih sadrže i politike koje se posebno odnose na izvještavanje o segmentima kao što su: identificiranje segmenata, metoda određivanja cijena transfere između segmenata te osnove za raspoređivanje prihoda i rashoda na segmente.

IDENTIFICIRANJE IZVJEŠTAJNIH SEGMENTA

Primarni i sekundarni oblici izvještavanja po segmentima

26. *Hoće li poslovni ili zemljopisni segment biti primarni oblik izvještavanja, treba odrediti prema pretežnim izvorima i vrstama rizika te povratima subjekta. Ako na rizike i stope povrata subjekta pretežno utječu razlike proizvoda i usluga koje subjekt proizvodi, primarni oblik za izvještavanje informacija o segmentima treba biti po poslovnim segmentima, a sekundarni oblik izvještavanja za zemljopisna područja. Slično tome, ako na rizike i visinu rezultata subjekta pretežno utječu činjenice da subjekt posluje u različitim zemljama ili drugim zemljopisnim područjima, primarni oblik za sastavljanje informacije o segmentima treba biti po zemljopisnim segmentima, a sekundarni oblik izvještavanja za skupine odnosnih proizvoda i usluga.*
27. *Uobičajena osnova za identificiranje pretežnoga izvora i priroda rizika i razlikovanje stopa povrata s kojima se subjekt sreće te stoga i za određivanje primarnoga i sekundarnog oblika izvještavanja bit će unutarnja organizacijska struktura, struktura rukovođenja subjekta i njegov sustav unutarnjega financijskog izvještavanja nadzornog odbora i glavnog izvršnoga direktora osim, ako su ispunjena dva navedena uvjeta:*
 - (a) *ako na rizike i stope povrata subjekta značajno zajedno utječu razlike proizvoda i usluga koje subjekt proizvodi i razlike zemljopisnih područja u kojima on posluje, što se dokazuje »matričnim pristupom« upravljajući subjektom i unutarnjim izvještavanjem nadzornog odbora i glavnog izvršnoga direktora, tada subjekt koristi poslovne segmente*

za primarni oblik financijskog izvještavanja po segmentima, a zemljopisne segmente za sekundarni oblik izvještavanja; i

- (b) *ako se unutarnja organizacijska struktura i struktura upravljanja subjekta te sustav unutarnjega financijskog izvještavanja nadzornog odbora i glavnoga izvršnoga direktora ne temelje ni na pojedinim proizvodima i uslugama ili skupinama odnosnih proizvoda/usluga niti na zemljopisnim područjima, direktori i menadžment subjekta trebaju odrediti odnose li se rizici i stope povrata više na proizvode i usluge ili na zemljopisna područja u kojima subjekt posluje te prema tome odabrati poslovne ili zemljopisne segmente za primarni odnosno sekundarni oblik financijskog izvještavanja po segmentima.*
28. Većina subjekata polazi od toga da je pretežni izvor rizika i stopa povrata to kako je subjekt organiziran i kako se njime upravlja. Organizacijska i upravljačka struktura subjekta i njegov sustav unutarnjega financijskog izvještavanja uobičajeno pružaju najbolji dokaz o pretežitim izvorima rizika i stopa povrata za svrhu izvještavanja o segmentima. Prema tome, osim u rijetkim okolnostima subjekt će u svojim financijskim izvještajima objavljivati informacije o segmentima na istoj osnovi kao za unutarnje izvještavanje menadžmenta. Pretežni izvor rizika i stopa povrata postaje njegov primarni oblik izvještavanja o segmentima. Sekundarni izvor rizika i rezultata postaje njegov sekundarni oblik izvještavanja o segmentima.
29. »Matrična prezentacija« – poslovnih i zemljopisnih segmenata kao primarnog oblika izvještavanja o segmentima s cjelovitim objavljivanjem segmenta po svakoj osnovi – često će pružiti korisne informacije ako na rizike i stope povrata snažno zajedno utječu razlike proizvoda i usluga koje subjekt proizvodi i razlike zemljopisnih područja na kojima subjekt posluje. Ovaj Standard ne zahtijeva, ali niti ne zabranjuje »matričnu prezentaciju«.
30. Organizacijska struktura i unutarnje izvještavanje u nekim slučajevima mogu biti dovoljno nepovezani kako s razlikama proizvoda i usluga koje se proizvode tako i sa zemljopisnim razlikama u kojima subjekt posluje. Primjerice, unutarnje izvještavanje može se uspostaviti isključivo po organizacijskim jedinicama, što kao posljedicu ima da su segmenti subjekta sastavljeni od skupina nepovezanih proizvoda i usluga. U tim neuobičajenim slučajevima podaci segmenta za unutarnje izvještavanje neće zadovoljiti cilj ovoga Standarda. U skladu s navedenim, direktor i menadžment prema točki 27.(b) trebaju odrediti utječu li na rizike i rezultate više proizvodi/usluge ili zemljopisni pristup te potom odabrati poslovni ili zemljopisni segment kao primarni oblik izvještavanja o segmentima. Cilj je postići razumni stupanj usporedivosti s drugim subjektima, poboljšati razumljivost nastalih informacija i udovoljiti iskazanim potrebama ulagatelja, vjerovnika i drugih za informacijama o rizicima i stopama povrata povezanih s proizvodima/uslugama i rizicima i stopama povrata povezanih sa zemljopisnim područjima.

Poslovni i zemljopisni segmenti

31. *Za svrhu vanjskoga izvještavanja poslovni i zemljopisni segmenti subjekta trebaju biti one organizacijske jedinice za koje se informacije sastavljaju nadzornom odboru i glavnom izvršnom direktoru radi ocjenjivanja uspješnosti jedinice u*

proteklome razdoblju i donošenja odluka o budućem raspoređivanju resursa, osim navedenoga u točki 32.

32. *Ako se unutarnja organizacijska struktura i struktura upravljanja te sustav unutarnjeg financijskog izvještavanja nadzornog odbora i glavnog izvršnog direktora ne temelje niti na pojedinim proizvodima/uslugama ili skupinama odnosnih proizvoda/usluga niti na zemljopisnom području, uprava i menadžment subjekta trebaju u skladu s točkom 27.(b) odabrati ili poslovne ili zemljopisne segmente kao svoj oblik primarnoga izvještavanja o segmentima na temelju procjene koja odražava primarni izvor rizika i stopa povrata, s tim što onda preostali postaje sekundarni oblik izvještavanja o segmentima. U tom slučaju direktor i menadžment moraju odrediti svoje poslovne i zemljopisne segmente za svrhu vanjskoga financijskog izvještavanja temeljeno na čimbenicima navedenim u točki 9. ovoga Standarda, a ne na sustavu unutarnjega financijskog izvještavanja nadzornog odbora i glavnog izvršnog direktora, u skladu sa sljedećim:*
- (a) *ako je jedan ili više segmenata subjekta o kojima se interno izvještava direktor i menadžment poslovni ili zemljopisni segment temeljen na čimbenicima navedenim u točki 9, dok to drugi nisu, primjenjuje se iduća podtočka (b) samo na one unutarnje segmente koji ne zadovoljavaju definicije iz točke 9. (to jest, unutarnji izvještajni segment koji ispunjava uvjete navedene definicije ne dijeli se dalje na manje dijelove);*
- (b) *za one segmente o kojima se izvještaji dostavljaju direktorima i menadžmentu, a koji ne ispunjavaju definicije navedene u točki 9., menadžment treba sagledati sljedeću nižu razinu unutarnje podjele tako da su informacije o proizvodima i uslugama ili zemljopisnim područjima u skladu s definicijama u točki 9.; i*
- (c) *ako tako utvrđeni segment na nižoj razini podjele udovoljava definiciji poslovnog ili zemljopisnog segmenta temeljeno na čimbenicima navedenim u točki 9., na taj se segment trebaju primijeniti kriteriji iz točki 34. i 35. za identificiranje izvještajnog segmenta o kojem treba izvještavati.*
33. *Prema ovome Standardu većina će subjekata odrediti poslovne i zemljopisne segmente kao organizacijske jedinice za koje se izvještavaju informacije nadzornom odboru (posebno neizrvnim direktorima nadležnim za nadzor, ako postoje) i glavnom izvršnom direktoru (glavna osoba koja donosi odluke, s tim što to u nekim slučajevima može biti skupina osoba) u svrhu ocjenjivanja uspješnosti svake jedinice u proteklome razdoblju i za donošenje odluka o rasporedu resursa u budućnosti. Čak ako subjekt mora primijeniti točku 32. (zbog toga što njegovi segmenti nisu povezani s proizvodima/uslugama ili zemljopisnim područjima), subjekt će sagledati sljedeću nižu razinu unutarnje podjele koja izvještava informacije povezane s proizvodima i uslugama ili zemljopisnim područjima, a ne da utvrdi segment isključivo za svrhu vanjskoga izvještavanja. Ovaj pristup sagledavanju organizacijske i upravljačke strukture subjekta i sustava unutarnjega financijskog izvještavanja, radi određivanja poslovnih i zemljopisnih segmenata za svrhu vanjskoga izvještavanja, ponekad se naziva »menadžerski pristup«, a organizacijske komponente za koje se izvještavaju interne informacije ponekad se nazivaju »segmenti poslovanja«.*

Izvještajni segmenti

34. *Dva ili više internih izvještajnih poslovnih ili zemljopisnih segmenata koji su bitno slični, mogu se spojiti u jedan poslovni ili zemljopisni segment. Dva ili više poslovnih ili zemljopisnih segmenata bitno su slični samo ako:*
- (a) *dugoročno imaju sličnu financijsku uspješnost; i*
- (b) *slični su u svim čimbenicima odgovarajuće definicije iz točke 9.*
35. *Poslovni ili zemljopisni segment treba se odrediti kao izvještajni segment ako većinu svojih prihoda ostvaruje od prodaje vanjskim kupcima i:*
- (a) *njegovi prihodi od prodaje vanjskim kupcima i od transakcija s drugim segmentima subjekta iznose 10% ili više od ukupnih prihoda, eksternih i internih, svih segmenata; ili*
- (b) *rezultat segmenta, neovisno je li dobit ili gubitak, iznosi 10% ili više od zbrojnoga rezultata svih segmenata s dobiti ili zbrojnog rezultata svih segmenata s gubitkom, ovisno koji je veći u apsolutnom iznosu; ili*
- (c) *imovina segmenta iznosi 10% ili više od ukupne imovine svih segmenata.*
36. *Ako interni izvještajni segment ima niže veličine od navedenih u točki 35., postupa se na sljedeći način:*
- (a) *taj se segment može odrediti kao izvještajni segment unatoč svojoj veličini;*
- (b) *ako nije određen kao izvještajni segment unatoč svojoj veličini, taj se segment može zbrojiti u odvojeni izvještajni segment s jednim ili više sličnih internih izvještajnih segmenata, čije su veličine također ispod navedenih u točki 35. (Dva ili više poslovnih ili zemljopisnih segmenata slični su ako udovoljavaju većini čimbenika iz odgovarajuće definicije u točki 9.); i*
- (c) *ako se o tom segmentu ne izvještava odvojeno ili zbrojeno, tada ga treba uključiti kao neraspoređenu stavku za usklađivanje.*
37. *Ako ukupni eksterni prihodi, koji se mogu pripisati izvještajnim segmentima, iznose manje od 75% ukupnih konsolidiranih prihoda ili prihoda subjekta, trebaju se odrediti dodatni segmenti subjekta kao izvještajni segmenti, čak i ako ne ispunjavaju uvjet od 10% iz točke 35. sve dok svi izvještajni segmenti ne dostignu najmanje 75% od konsolidiranih prihoda ili prihoda subjekta.*
38. *Prag od 10% naveden u ovom Standardu ne treba razumjeti kao osnovu za primjenu načela značajnosti za bilo koji aspekt financijskoga izvještavanja osim za određivanje poslovnih ili zemljopisnih segmenata.*
39. *Određivanjem da izvještajni segment većinu prihoda mora ostvarivati od vanjskih kupaca ne znači da ovaj Standard zahtijeva da se različite faze vertikalno integriranih poslova trebaju odrediti kao odvojeni poslovni segmenti. Međutim, u nekim djelatnostima sadašnja je praksa da se izvještava o određenim vertikalno integriranim aktivnostima kao o poslovnim segmentima, čak ako ne ostvaruju znatne prihode od vanjskih korisnika. Primjerice, mnoge međunarodne naftne kompanije izvještavaju o svojim uzvodnim aktivnostima (eksploatacija i proizvodnja) i svojim nizvodnim aktivnostima (prerada i marketing) kao zasebnim poslovnim segmentima, iako se većina*

ili sav uzvodni proizvod (sirova nafta) interno transferira u djelatnost prerade u rafinerijama.

40. Ovaj Standard potiče, ali izričito ne zahtijeva, dragovoljno izvještavanje vertikalno integriranih aktivnosti kao posebnih segmenata s prikladnim opisom uključujući i objavljivanja osnove za određivanje cijena transfera između internih segmenata, u skladu s točkom 75. ovoga Standarda.
41. *Ako unutarnji sustav izvještavanja subjekta postupa s vertikalnim integriranim aktivnostima kao sa zasebnim segmentima, a subjekt nije odlučio da o njima izvještava eksterno kao o poslovnim segmentima, prodajni se segment treba spojiti s nabavnim poslovnim segmentom (ima) pri određivanju eksternih izvještajnih segmenata, osim ako ne postoji razumna osnova da se tako učini u kojem slučaju prodajni dio treba iskazati kao neraspoređenu stavku.*
42. *Segment koji je određen kao izvještajni segment u neposrednom prethodnom razdoblju, budući da je zadovoljavao uvjet od 10%, treba i nadalje ostati izvještajnim segmentom u tekućem razdoblju neovisno o tome što prihod, rezultat i imovina ne prelaze više od 10%, ako menadžment subjekta prosudi da će segment i nadalje imati takvu značajnost.*
43. *Ako je segment određen kao izvještajni segment u tekućem razdoblju, budući da je zadovoljio uvjet od 10%, podatke o prethodnome razdoblju toga segmenta, koji se prezentiraju za svrhu uspoređivanja, treba prepraviti kako bi odražavali novi izvještajni segment kao zasebni segment, čak i ako taj segment ne zadovoljava navedeni uvjet od 10% u prethodnom razdoblju, osim ako to nije izvedivo.*

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE SEGMENTA

44. *Informacije o segmentu treba pripremiti u skladu s računovodstvenim politikama koje su usvojene za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja konsolidirane grupe ili subjekta.*
45. Polazi se od pretpostavke da su računovodstvene politike, koje su odabrali uprava (direktor) i menadžment za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja ili financijskih izvještaja na razini subjekta, one računovodstvene politike za koje uprava (direktor) i menadžment vjeruju da su najprikladnije za svrhe vanjskog financijskog izvještavanja. Budući da je svrha informacija o segmentu pomoći korisnicima financijskih izvještaja u boljem razumijevanju i boljoj informiranosti za prosuđivanje o subjektu kao cjelini, ovaj Standard kod pripremanja informacija o segmentu zahtijeva i primjenu računovodstvenih politika koje su odabrali uprava i menadžment. Međutim, to ne znači da se računovodstvene politike konsolidacije ili računovodstvene politike subjekta trebaju primijeniti na izvještajne segmente kao da su segmenti zasebni izvještajni subjekti. Detaljan izračun, koji je izvršen za primjenjivanje pojedine računovodstvene politike na razini subjekta, može se rasporediti na segment ako postoji razumna osnova da se to učini. Primjerice, izračunavanje mirovine često se utvrđuje na razini subjekta kao cjeline, međutim, podaci za razinu subjekta mogu se rasporediti na segmente na temelju plaća i demografskih podataka za segmente.
46. Ovaj Standard ne zabranjuje objavljivanje dodatnih informacija o segmentu, koje su sastavljene na drugim osnovama različitim od usvojenih računovodstvenih politika za konsolidirane financijske izvještaje ili financijske izvještaje na razini subjekta

uz uvjet da se: (a) informacija interno dostavlja nadzornom odboru i glavnom izvršnom direktoru radi donošenja odluka o rasporedu resursa na segmente i procjenjivanja njihove uspješnosti, i da je (b) osnova za mjerenje dodatnih informacija jasno opisana.

47. *Imovina koju zajednički koriste dva ili više segmenata treba se rasporediti na segmente samo i isključivo ako se njihovi prihodi i rashodi također raspoređuju na te iste segmente.*
48. Način na koji su stavke imovine, obveza, prihoda i rashoda raspoređene na segmente ovisi o čimbenicima kao što su prirodni stavaka, aktivnosti segmenata i relativna samostalnost segmenata. Nije moguće ili nije prikladno odrediti jedinstvenu osnovu za raspoređivanje koju trebaju primjenjivati svi subjekti. Također nije prikladno propisati raspored stavki imovine, obveza, prihoda i rashoda subjekta koje se odnose na dva ili više segmenata, ako je sama osnova za raspored arbitrarna ili teška za razumijevanje. U isto vrijeme, definicije prihoda segmenta, rashoda segmenta, imovine segmenta i obveza segmenta međusobno su povezane, a proizašlo raspoređivanje treba biti dosljedno. Prema tome, zajednički korištena imovina raspoređuje se na segmente samo i isključivo ako se njihovi prihodi i rashodi također raspoređuju na te segmente. Primjerice, neka se imovina iskazuje u imovini segmenata samo i isključivo ako se odnosna amortizacija materijalne ili nematerijalne imovine odbija kao rashod pri mjerenju rezultata segmenta.

OBJAVLJIVANJE

49. Točke 50. – 67. navode objavljivanja koja se zahtijevaju za izvještajne segmente u primarnom obliku izvještavanja segmenata. Točke 68. – 72. navode objavljivanja koja se zahtijevaju u sekundarnom obliku izvještavanja segmenata. Subjekte se potiče da prezentiraju sve objave o primarnome segmentu koje su navedene u točkama 50. – 67. za svaki izvještajni sekundarni segment, iako točke 68. – 72. zahtijevaju znatno manje objava za sekundarnu osnovu. U točkama 74. – 83. navodi se nekoliko drugih važnih objavljivanja za segmente. U dodatku B ovoga Standarda ilustrira se primjena ovih standarda objavljivanja.

Primarni oblik izvještavanja

50. *Zahtjevi za objavljivanjem navedeni u točkama 51. – 67. trebaju se primijeniti na svaki izvještajni segment subjekta temeljen na primarnom obliku izvještavanja.*
51. *Subjekt treba objaviti prihode svakog izvještajnog segmenta. Prihodi segmenta od prodaje vanjskim kupcima i prihodi segmenta od transakcija s drugim segmentima subjekta trebaju se zasebno iskazati.*
52. *Subjekt treba objaviti za svaki izvještajni segment rezultat segmenta, prikazujući odvojeno rezultat kontinuiranog poslovanja od rezultata prekinutog poslovanja.*
- 52A. *Subjekt treba prepraviti rezultate segmenta za prethodna razdoblja prikazane u financijskim izvještajima tako da se objave, koje su potrebne prema točki 52. za prekinuta poslovanja, odnose na sva poslovanja koja su klasificirana kao prekinuta na datum bilance posljednjeg prikazanog razdoblja.*
53. Ako subjekt može izračunati dobit ili gubitak segmenta ili na drugi način utvrditi profitabilnost segmenta bez arbitrnoga

raspoređivanja, potiče se iskazivanje tih iznosa rezultata poslovanja segmenta uz prikladni opis. Ako se takvo utvrđivanje ne temelji na usvojenim računovodstvenim politikama za konsolidirane financijske izvještaje ili financijske izvještaje subjekta, subjekt treba u svoje financijske izvještaje uključiti jasan opis osnovice za mjerenje.

54. Primjer mjerenja uspješnosti segmenta preko rezultata segmenta u izvještaju o dobiti jest bruto marža od prodaje. Primjeri mjerenja uspješnosti segmenta ispod rezultata segmenta u izvještaju o dobiti su dobit ili gubitak od redovnih aktivnosti (prije ili poslije poreza na dobit) i dobit ili gubitak.
55. *Za svaki izvještajni segment subjekt treba objaviti ukupni knjigovodstveni iznos imovine segmenta.*
56. *Subjekt treba objaviti obveze segmenta za svaki izvještajni segment.*
57. *Za svaki izvještajni segment subjekt treba objaviti ukupni iznos nastalih troškova tijekom razdoblja za stjecanje imovine segmenta za koju se očekuje da će se koristiti tijekom više od jednog razdoblja (nekretnine, postrojenja i oprema te nematerijalna imovina). Premda se prethodno navedeno ponekad naziva dodatnim kapitalom ili kapitalnim izdacima, mjerenja koje se zahtijeva po ovom načelu trebaju biti na računovodstvenom načelu nastanka događaja, a ne na načelu novčanog tijeka.*
58. *Za svaki izvještajni segment subjekt treba objaviti ukupan iznos rashoda za amortizaciju materijalne ili nematerijalne imovine uključen u rezultat segmenta toga razdoblja.*
59. *Premda se ne zahtijeva ipak se potiče objavljivanje vrste i iznosa bilo koje stavke prihoda segmenta i rashoda segmenta koje su takve visine, naravi ili nastanka da je njihovo objavljivanje relevantno za objašnjenje uspješnosti svakog izvještajnog segmenta.*
60. MRS 1 zahtijeva odvojeno objavljivanje sadržaja i iznosa stavki prihoda i rashoda kada su one značajne. U MRS-u 1 nalaze se brojni primjeri za to, kao što su otpis zalih i nekretnina, postrojenja i opreme, rezerviranja za restrukturiranje, učešće nekretnina, postrojenja i opreme i dugoročnih ulaganja, prekinuta poslovanja, razrješavanje sudskih sporova i ukidanje rezerviranja. Točka 59. nije namijenjena promjeni razvrstavanja bilo koje takve stavke ili promijeni mjerenja takvih stavki. Međutim, objavljivanje koje se potiče prema toj točki mijenja razinu po kojoj se značajnost takvih stavki procjenjuje, za svrhu objavljivanja, od razine subjekta na razinu segmenta.
61. *Za svaki izvještajni segment subjekt treba, osim amortizacije materijalne i nematerijalne imovine, objaviti ukupni iznos znatnih novčanih rashoda čije se zasebno objavljivanje zahtijeva prema točki 58., a koji su uključeni u rashode segmenta te su stoga odbitak kod mjerenja rezultata segmenta.*
62. MRS 7 zahtijeva da subjekt prezentira izvještaj o novčanim tijekovima koji zasebno prikazuje novčane tokove od poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti. MRS 7 navodi da je objavljivanje informacije o novčanom tijeku za svaku izvještajnu djelatnost i zemljopisni segment relevantno za razumijevanje općega financijskog položaja, likvidnosti i novčanih tijekova subjekta. MRS 7 potiče objavljivanje takve informacije. Ovaj Standard također potiče objavljivanje informacije o novčanom tijeku segmenta koje se potiču prema MRS-u 7. Pored toga, ovaj Standard potiče objavljivanje značajnih ne-

novčanih prihoda koji su uključeni u prihode segmenta te su stoga dodatna stavka kod mjerenja rezultata segmenta.

63. *Subjekt koji objavljuje informacije o novčanom tijeku segmenta, a koje potiče MRS 7, ne treba također objaviti rashod za amortizaciju materijalne i nematerijalne imovine prema točki 58. ili nenovčane rashode prema točki 61.*
64. *Subjekt treba objaviti za svaki izvještajni segment zbrojni udjel subjekta u dobiti ili gubitku povezanih društava, zajedničkim pothvatima ili drugim ulaganjima obračunanim prema metodi udjela ako je gotovo cjelokupno njihovo poslovanje unutar jednoga segmenta.*
65. Premda se prema prethodnoj točki objavljuje jedan zbrojni iznos, svako povezano društvo, zajednički pothvat ili drugo ulaganje obračunano metodom udjela procjenjuje se pojedinačno kako bi se odredilo je li njegovo poslovanje pretežito u okviru nekoga segmenta.
66. *Ako je zbrojni udjel subjekta u dobiti ili gubitku povezanih društava, zajedničkim pothvatima ili drugim ulaganjima obračunanim prema metodi udjela objavljen po izvještajnim segmentima, također se trebaju objaviti zbrojna ulaganja u tim povezanim društvima i zajedničkim pothvatima po izvještajnim segmentima.*
67. *Subjekt treba objaviti usklađivanje između informacija objavljenih za izvještajne segmente i zbrojnih informacija u konsolidiranim financijskim izvještajima ili financijskim izvještajima na razini subjekta. Kod prezentiranja ovog usklađivanja, subjekt treba uskladiti prihode segmenata s prihodima subjekta od vanjskih kupaca (uključujući objavljivanje prihoda subjekta od vanjskih kupaca koji nisu uključeni u prihode segmenata). Rezultati segmenta od kontinuiranog poslovanja trebaju se uskladiti s usporedivo izmjerenom dobiti ili gubitkom subjekta od kontinuiranog poslovanja kao i dobiti ili gubitka iskazanog kroz glavnica a koji potiče iz kontinuiranog poslovanja. Rezultat segmenta od obustavljenog poslovanja treba se uskladiti s dobiti ili gubitkom subjekta od obustavljenog poslovanja. Imovina segmenta treba se uskladiti s imovinom subjekta. Obveze segmenta trebaju se uskladiti s obvezama subjekta.*

Sekundarne informacije segmenta

68. U točkama 50. – 67. utvrđeni su zahtjevi za objavljivanjem koji se trebaju primjenjivati na svaki izvještajni segment temeljen na primarnom obliku izvještavanja subjekta. U točkama 69. – 72. utvrđeni su zahtjevi za objavljivanjem koji se trebaju primjenjivati na svaki izvještajni segment temeljen na sekundarnom obliku izvještavanja, i to na sljedeći način:
- (a) ako su poslovni segmenti primarni oblik izvještavanja subjekta, zahtjevi za objavljivanjem sekundarnoga oblika određeni su u točki 69.;
- (b) ako su zemljopisni segmenti primarni oblik izvještavanja subjekta, koji se temelji na lokaciji imovine (gdje su proizvodi proizvedeni ili gdje je smješteno poslovanje u vezi s isporukom usluga), zahtjevi za objavljivanjem sekundarnoga oblika određeni su u točkama 70. i 71.;
- (c) ako su zemljopisni segmenti primarni oblik izvještavanja subjekta, koji se temelji na lokaciji kupaca (gdje se proizvodi prodaju ili pružaju usluge), zahtjevi za objavljivanjem sekundarnoga oblika određeni su u točkama 70. i 72.

69. *Ako su poslovni segmenti primarni oblik izvještavanja o segmentima, u njemu se također trebaju dati sljedeće informacije:*
- (d) *prihodi segmenta od vanjskih kupaca po zemljopisnim područjima na osnovi zemljopisne lokacije njegovih kupaca, za svaki zemljopisni segment čiji prihodi od prodaje vanjskim kupcima iznose 10% ili više od ukupnih prihoda od prodaje svim vanjskim kupcima;*
- (e) *ukupni knjigovodstveni iznos imovine segmenta po zemljopisnim lokacijama imovine, za svaki zemljopisni segment čija imovina iznosi 10% ili više od ukupne imovine svih zemljopisnih segmenata; i*
- (f) *ukupni iznos nastalih troškova tijekom razdoblja za stjecanje imovine segmenta, za koju se očekuje da će se koristiti dulje od jednoga razdoblja (nekretnine, postrojenja i oprema te nematerijalna imovina), po zemljopisnoj lokaciji imovine za svaki zemljopisni segment čija imovina iznosi 10% ili više od ukupne imovine svih zemljopisnih segmenata.*
70. *Ako su zemljopisni segmenti (neovisno o tome temelje li se na lokaciji imovine ili kupaca) primarni oblik izvještavanja o segmentima, subjekt također za svaki poslovni segment čiji prihodi od prodaje vanjskim kupcima iznose 10% ili više od ukupnih prihoda od prodaje svim vanjskim kupcima ili čija imovina iznosi 10% ili više od ukupne imovine svih poslovnih segmenata treba objaviti sljedeće informacije:*
- (g) *prihode segmenta od vanjskih kupaca;*
- (h) *ukupni knjigovodstveni iznos imovine segmenta; i*
- (i) *ukupni iznos nastalih troškova tijekom razdoblja za stjecanje imovine segmenta za koju se očekuje da će se koristiti dulje od jednoga razdoblja (nekretnine, postrojenja i oprema i nematerijalna imovina).*
71. *Ako su zemljopisni segmenti primarni oblik izvještavanja o segmentima koji se temelje na lokaciji imovine te ako se lokacija kupaca razlikuje od lokacije imovine, tada subjekt treba također iskazati prihode od prodaje vanjskim kupcima za svaki zemljopisni segment temeljen na lokaciji kupaca čiji prihodi od prodaje vanjskim kupcima iznose 10% ili više od ukupnih prihoda svim vanjskim kupcima.*
72. *Ako su zemljopisni segmenti primarni oblik izvještavanja o segmentima koji se temelje na lokaciji kupaca i ako je imovina subjekta locirana na različitim zemljopisnim područjima od kupaca, tada subjekt treba, također, za svaki zemljopisni segment temeljen na lokaciji imovine čiji prihodi od prodaje vanjskim kupcima ili čija imovina iznosi 10% ili više od ukupnih ili konsolidiranih iznosa, objaviti sljedeće informacije:*
- (j) *ukupni knjigovodstveni iznos imovine segmenta po zemljopisnoj lokaciji imovine; i*
- (k) *ukupni iznos nastalih troškova tijekom razdoblja za stjecanje imovine segmenta za koju se očekuje da će se koristiti dulje od jednoga razdoblja (nekretnine, postrojenja i oprema i nematerijalna imovina) po lokaciji imovine.*

Ilustracija objavljivanja segmenata

73. U dodatku B. uz ovaj Standard nalazi se ilustracija objavljivanja za primarni i sekundarni oblik izvještavanja koje zahtijeva ovaj Standard.

Druga važna objavljivanja

74. *Ako poslovni ili zemljopisni segment za koji se informacije dostavljaju nadzornom odboru i glavnom izvršnom direktoru nije izvještajni segment, budući da većinu prihoda ostvaruje od prodaje drugim segmentima, ali unatoč tome njegovi prihodi od prodaje vanjskim kupcima iznose 10% ili više od ukupnih prihoda subjekta od prodaje vanjskim kupcima, subjekt treba objaviti tu činjenicu kao i iznos prihoda od: (a) prodaje vanjskim kupcima i (b) interne prodaje drugim segmentima.*
75. *Kod mjerenja i iskazivanja prihoda od transakcija s drugim segmentima subjekta, interni transferi između segmenata trebaju se mjeriti prema stvarnim cijenama tih transfera. U financijskim izvještajima treba se objaviti osnova za određivanje cijena transfera između segmenata kao i njihove promjene.*
76. *Također se trebaju objaviti promjene usvojenih računovodstvenih politika za izvještavanje o segmentu koje imaju značajan učinak a informacije o segmentima prezentirane u prethodnom razdoblju za svrhe usporedbe trebaju se prepraviti, osim ako to nije moguće izvesti. Ovo objavljivanje treba sadržavati opis promjene, razloge za promjene, činjenicu da su usporedne informacije prepravljene ili da to nije bilo moguće izvesti, kao i financijske učinke promjena ako se mogu razumno utvrditi. Ako subjekt mijenja način određivanja svojih segmenata, a ne prepravljajući informacije segmenta ranijega razdoblja prema tom novom načinu jer to nije moguće izvesti, tada subjekt u svrhu usporedbe treba iskazati podatke o segmentu prema starom i novom načinu određivanja svojih segmenata, i to u godini u kojoj se mijenja način određivanja segmenata.*
77. *Promjene računovodstvenih politika koje primjenjuje subjekt uređuje MRS 8. MRS 8 zahtijeva da se promjene računovodstvenih politika trebaju provesti samo ako to zahtijeva Standard ili SOO ili ako se promjenama postiže pouzdanije i relevantnije prezentiranje informacija o poslovnim događajima ili transakcija u financijskim izvještajima subjekta.*
78. *Promjene usvojenih računovodstvenih politika na razini subjekta, koje utječu na informacije o segmentima, provode se u skladu s MRS-om 8. Ako neki novi Standard ili SOO ne zahtijeva drukčije, MRS 8 zahtijeva da:*
- (l) *promjene računovodstvenih politika treba primijeniti retroaktivno i informacije prethodnog razdoblja treba prepraviti, osim ako nije moguće utvrditi kumulativni učinak ili učinke promjena na određeno razdoblje;*
- (m) *ako retroaktivna primjena nije izvediva za sva prezentirana razdoblja nova se računovodstvena politika treba primijeniti retroaktivno od najranijeg datuma kada je to izvedivo; i*
- (n) *ako nije izvedivo odrediti kumulativni učinak primjene nove politike na početku tekućeg razdoblja, politika se treba primijeniti unaprijed od datuma kada je to izvedivo.*
79. *Neke se promjene računovodstvenih politika posebno odnose na izvještavanje o segmentima. Primjeri uključuju promjene načina određivanja segmenta i promjene osnova za raspoređivanje prihoda i rashoda na segmente. Takve promjene mogu imati znatan utjecaj na informaciju o segmentima, ali one neće promijeniti ukupne financijske informacije o subjektu kao cjelini. Da bi se korisnicima informacija omogućilo razumijevanje promjena i procjenjivanje trendova, potrebno je prepraviti informacije o segmentima prethodnoga razdoblja,*

ako je moguće, kako bi se odrazili učinci nove računovodstvene politike.

80. U svrhu izvještavanja o segmentima, prema točki 75. ovoga Standarda, transferi između segmenata se trebaju iskazati po stvarnim cijenama tih transfera. Ako subjekt promijeni metodu koja se stvarno koristi za određivanje cijena transfera, to nije promjena računovodstvene politike za koju se, prema točki 76., trebaju prepravljati podaci segmenta za prethodno razdoblje. Međutim, točka 75. ovoga Standarda zahtijeva objavlivanje te promjene.
81. Subjekt treba naznačiti vrste proizvoda i usluga svakoga izvještajnog poslovnog segmenta te prikazati strukturu svakoga izvještajnog zemljopisnog segmenta, za primarni i sekundarni oblik, ako to nije na drugi način objavljeno u financijskim izvještajima ili ako se ne nalazi drugdje u financijskom izvješću.
82. Da bi se procijenili tako važni utjecaji kao što su povećanje potražnje, promjena cijena inputa ili drugih čimbenika proizvodnje te razvoj alternativnih proizvoda i procesa subjekta, neophodno je poznavati aktivnosti toga poslovnog segmenta. Slično navedenome, da se procijeni utjecaj promjena ekonomskih i političkih okruženja na rizike i povrate zemljopisnog segmenta važno je poznavati strukturu određenog zemljopisnog segmenta.
83. Ne izvještava se posebno za segmente o kojima se prethodno izvještavalo, a koji više ne ispunjavaju kvantitativne uvjete za izvještavanje. Oni možda više ne ispunjavaju te uvjete, primjerice zbog pada potražnje, promjena strategije menadžmenta ili jer je dio djelatnosti segmenta prodan ili spojen s drugim segmentima. Objašnjenje razloga zašto se o nekim segmentima više ne izvještava također može biti korisno u potvrđivanju očekivanja koja se odnose na smanjenje tržišta i promjenu strategije subjekta.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

84. Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. srpnja 1998. ili poslije toga. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard umjesto izvornog MRS-a 14 za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta prije 1. srpnja 1998., ta se činjenica treba objaviti. Ako su u financijskim izvještajima sadržane usporedne informacije za razdoblja prije datuma stupanja na snagu ili prije dragovoljne primjene ovoga Standarda, zahtijeva se prepravljavanje podataka segmenta kako bi bilo u skladu s odredbama ovoga Standarda, osim ako to nije moguće provesti, a u tom se slučaju ta činjenica treba objaviti.

Međunarodni računovodstveni standard 16 Nekretnine, postrojenja i oprema

Ovo izdanje uključuje izmjene i dopune koje proizlaze iz novih izmijenjenih MSFI-ova objavljenih do 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak «Promjene u ovom izdanju» na početku ovog izdanja sadrži datume primjene ovih novih i izmijenjenih MSFI-ova i navodi postojeće MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV15
Međunarodni računovodstveni standard MRS 16	
Nekretnine, postrojenja i oprema	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 5
DEFINICIJE	6
PRIZNAVANJE	7 – 14
Početni troškovi	11
Naknadni troškovi	12 – 14
MJERENJE I PRIZNAVANJE	15 – 28
Sastavni dijelovi troška	16 – 22
Mjerenje troška	23 – 28
MJERENJE NAKON POČETNOG PRIZNAVANJA	29 – 66
Metoda troška	30
Metoda revalorizacije	31 – 42
Amortizacija	43 – 62
Amortizirajući iznos i razdoblje amortizacije	50 – 59
Metode amortizacije	60 – 62
Umanjenje	63 – 64
Naknada za umanjeње	65 – 66
PRESTANAK PRIZNAVANJA (ISKNJŽAVANJE)	67 – 72
OBJAVLJIVANJE	73 – 79
PRIJELAZNE ODREDBE	80
DATUM STUPANJA NA SNAGU	81
OPOZIV I SLUŽBENE IZJAVE	82 – 83
DODATAK	
Izmjene i dopune ostalih izjava	

Međunarodni računovodstveni standard 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (MRS 16) sadržan je u točkama 1 – 83. i Dodatku. Sve točke imaju jednaku važnost ali je zadržana struktura Standarda koji je definirao IASC u trenutku usvajanja Standarda od strane Odbora. MRS 16 treba se čitati u kontekstu njegova cilja te Osnova za zaključivanje, Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za pripremanje i objavljivanje financijskih izvještaja. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogrešaka* pruža osnovu za biranje i primjenu računovodstvenih politika u odsutnosti izričitih uputa.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (MRS 16) zamjenjuje MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (revidiran 1998.), i treba ga primjenjivati za godišnja razdoblja koja počinju 1 siječnja ili nakon toga. Ranija primjena se potiče. Standard također zamjenjuje sljedeća objašnjenja:

- SOO-6 *Troškovi prilagođavanja postojećeg softvera*
- SOO-14 *Nekretnine, postrojenja i oprema – naknade za umanjeње ili gubitak imovine;*
- SOO-23 *Nekretnine, postrojenja i oprema – osnovni nadzor ili opći troškovi.*

Razlozi za revidiranje MRS-a 16

UV2. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde razvio je ovaj izmijenjeni MRS 16 kao dio projekta Poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Projekt je poduzet u svijetlu istraživanja i kritika od strane regulatora vrijednosnih papira, profesionalnih računovođa i drugih zainteresiranih stranki. Cilj projekta bio je smanjenje ili ukidanje alternativa, suvišnosti i suprotnosti unutar Standarda kako bi se ujednačila primjena i postigla neka druga poboljšanja.

UV3. Glavni cilj Odbora u MRS-u 16, bila je ograničena revizija koja bi rezultirala dodatnim uputama i objašnjenjima odabranih pitanja. Odbor nije preispitivao osnovni pristup za računovodstvo nekretnina, postrojenja i opreme koji je sadržan u MRS-u 16.

Glavne promjene

UV4. Glavne promjene u odnosu na prijašnje izdanje MRS-a 16 opisane su ispod.

Djelokrug

UV5. Ovaj Standard navodi da subjekt treba primjenjivati načela ovog Standarda na stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje se koriste u razvoju ili održavanju: (a) biološke imovine, i (b) prava na iskorištavanje ruda i rudnog bogatstva kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi izvori.

Priznavanje – naknadni (kasniji) troškovi

UV6. Subjekt na temelju općeg načela priznavanja procjenjuje sve troškove nekretnina, postrojenja i opreme u trenutku njihova nastanka. Ti troškovi uključuju troškove nastale početno, troškove stjecanja ili izgradnje jedinica nekretnina, postrojenja i opreme kao i troškove koji se javljaju naknadno radi povećavanja vrijednosti jedinice, zamjene dijelova ili održavanja. Prijašnje izdanje MRS-a 16, sadrži dva načela priznavanja. Drugo načelo priznavanja subjekti primjenjuju za kasnije (naknadne) troškove.

Mjerenje i priznavanje – troškova demontiranja, uklanjanja i obnavljanja imovine

UV7. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme uključuje troškove njenog demontiranja, uklanjanja ili obnove, za koje subjektu nastaje obveza kao posljedica njenog instaliranja stavke. Ovaj trošak također uključuje troškove njenog demontiranja, uklanjanja ili obnove za koje subjektu nastaje obveza kao posljedica korištenja te jedinice tijekom određenog razdoblja u svrhu drugačiju od proizvodnje zaliha tijekom tog razdoblja. Prijašnje je izdanje MRS-a 16, u svoj djelokrug uključivalo samo troškove koji su nastali kao posljedica instaliranja stavke.

Mjerenje i priznavanje – transakcije zamjene imovine

UV8. Subjekt treba jedinicu nekretnina, postrojenja i opreme stečenu u zamjeni za novčanu imovinu ili za kombinaciju novčane i nenovčane imovine, mjeriti po fer vrijednosti osim u slučaju kada transakciji zamjene nedostaje tržišni sadržaj. U okviru prijašnjeg izdanja MRS-a 16, subjekt je tako stečenu imovinu mjerio po fer vrijednosti osim u slučaju kada su zamijenjene jedinice bile slične.

Mjerenje nakon priznavanja – metoda revalorizacije

UV9. Ako se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti subjekt može sve stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje su u istoj skupini iskazati na temelju revaloriziranih iznosa koji predstavljaju fer vrijednost jedinica na datum revalorizacije umanjenu za kasnije akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja. U okviru prijašnjeg izdanja MRS-a 16, upotreba revaloriziranih iznosa nije ovisila o pouzdanosti mjerenja fer vrijednosti.

Amortizacija – jedinica mjere

UV10. Subjekt treba trošak amortizacije odrediti odvojeno za svaki značajni dio stavke nekretnina, postrojenja i opreme. Prijašnje izdanje MRS-a 16, nije tako jasno navelo ovaj zahtjev.

Amortizacija – amortizirajući iznos

UV11. Subjekt treba ostatak vrijednosti jedinice nekretnina, postrojenja i opreme utvrditi procjenom kao iznos koji očekuje trenutačno dobiti za tu imovinu na kraju njenog vijeka uporabe i u stanju koje se očekuje na kraju njenog vijeka uporabe. Prijašnje izdanje MRS-a 16, nije specificiralo treba li ostatak vrijednosti biti ovaj iznos ili iznos korigiran za inflatorne utjecaje koje subjekt očekuje primiti u budućnosti na stvarni datum povlačenja sredstva.

Amortizacija – razdoblje amortizacije

UV12. Subjekt treba započeti amortizaciju stavke nekretnina, postrojenja i opreme kada je ona spremna za upotrebu, i kontinuirano amortizirati, čak i u tijeku razdoblja u kojem se stavka ne koristi, sve dok se stavka ne amortizira. Prijašnje izdanje MRS-a 16 nije određivalo vrijeme početka amortizacije sredstva ali je navodilo da amortizaciju treba prekinuti kada se sredstvo povuče iz aktivne upotrebe te se drži samo za prodaju.

Prestanak priznavanja – datum prestanka priznavanja

UV13. Subjekt treba prestati priznavati knjigovodstveni iznos stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje likvidira na datum zadovoljavanja kriterija za prodaju dobara koji su definirani MRS-a 16 *Prihodi*. Prijašnje izdanje MRS-a 16, nije zahtijevalo od subjekta korištenje ovih kriterija za određivanje datuma prestanka priznavanja knjigovodstvenog iznosa stavke nekretnina, postrojenja i opreme za likvidaciju.

UV14. Subjekt treba prestati priznavati knjigovodstveni iznos dijela stavke nekretnina, postrojenja i opreme ako je taj dio zamijenjen i subjekt je trošak zamjene uključio u knjigovodstveni iznos te stavke. Prijašnje izdanje MRS-a 16, nije načelom prestanka priznavanja obuhvaćalo takve dijelove; već je u okviru načela priznavanja naknadnih troškova isključivalo troškove zamjene iz knjigovodstvenog iznosa stavke.

Nepriznavanje – klasifikacija dobitka

UV15. Subjekt ne može dobitak koji realizira prodajom stavke nekretnina, postrojenja i opreme klasificirati kao prihod. Prijašnje izdanje MRS-a 16, nije sadržavalo ovu odredbu.

Međunarodni računovodstveni standard MRS 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 njenog knjigovodstvenog iznosa, amortizacije i gubitaka zbog umanjenja 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 Međunarodnim standardom financijskog izvješćivanja 5, *Dugotrajna imovina koja se drži radi prodaje i prestanak poslovanja*;
 - (b) biološka imovina povezana s poljoprivrednim aktivnostima (vidjeti MRS 41, *Poljoprivreda*); ili
 - (c) 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) i (c).
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 treba primijeniti ovaj Standard na nekretnine koje će se izgraditi ili razviti za buduću upotrebu kao ulaganje u nekretnine iako još ne zadovoljavaju definiciju »ulaganje u nekretnine« iz MRS-a 40, *Ulaganje u nekretnine*. Kada se izgradnja ili razvoj završi imovina postaje ulaganje u nekretnine i subjekt treba primijeniti MRS 40. MRS 40 se također primjenjuje na ulaganja u nekretnine kojima se promijenila namjena za trajno korištenje u budućnosti kao ulaganje u nekretnine. Subjekt koji koristi model troška za ulaganja u nekretnine u skladu s MRS-om 40, također će koristiti model troška naveden ovom Standardu.

DEFINICIJE

6. *U ovom se Standardu upotrebljavaju sljedeći izrazi s niže navedenim određenim značenjem:*
Knjigovodstveni iznos je iznos po kojem je neko sredstvo priznato u bilanci 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 njegova stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to moguće, iznos koji se može pripisati tom sredstvu kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima MSFI-eva, primjerice MSFI-a 2, *Isplate na osnovi dionica*.*

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

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

Subjektu specifična vrijednost je sadašnja vrijednost novčanih tijekomva koje subjekt, očekuje od kontinuirane upotrebe imovine i od prodaje imovine na kraju njezinog vijeka upotrebe ili očekivano zadužuje kada će obveza biti podmirena.

Fer vrijednost je iznos za koji imovina može biti razmiješana između upućenih i voljnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

Gubitak od umanjenja je iznos kojim knjigovodstveni iznos nekog sredstva premašuje nadoknadivi iznos.

Nekretnine, postrojenja i oprema jesu materijalna sredstva:

(a) koja subjekt posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i

(b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.

Nadoknadivi iznos je viši iznos pri usporedbi neto prodajne cijene imovine i njezine vrijednosti u upotrebi.

Ostatak vrijednosti imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt dobio sada otuđenjem imovine po odbitku procijenjenih troškova otuđenja, kao da se imovina već koristi i uvjete u stanju očekivanom na kraju vijeka uporabe.

Vijek upotrebe je:

(a) razdoblje u kojem se očekuje da će sredstvo biti na raspolaganju za upotrebu subjektu ili

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od toga sredstva.

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 sredstvom pritjecati u subjekt, i
(b) se trošak sredstva može pouzdano izmjeriti.
8. Rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga obično se knjiže kao zaliha 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 neznačajna 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 subjekt 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, proizašli knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos nekretnine, postrojenja i opreme trošak zamijenjenog dijela one imovine kako je on nastao ako su zadovoljeni uvjeti priznavanja. Knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos tog sredstva nekretnina, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. Ostatak knjigovodstvenog iznosa 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 sredstvo kupljeno ili izgrađeno. Ako je potrebno, procijenjeni budući troškovi sličnih pregleda se mogu koristiti kao indikacija o troškovima kada je sredstvo 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 sredstvo smješteno, za koje obveza za subjekt nastaje kada je sredstvo 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 *Naknade zaposlenicima*) 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 sredstvo 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, nepredviđena imovina i nepredviđene 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos tog sredstva. Na primjer sljedeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstveni iznos pojedine stavke nekretnina, postrojenja i opreme:

- (a) troškovi nastali kada je sredstvo osposobljeno za rad na način koji je namjeravala uprava, ali se još treba dovesti u stanje upotrebe ili radi na razini ispod punog kapaciteta,
- (b) početni gubici u poslovanju, kao oni nastali kada potražnja za proizvodima koje proizvodi sredstvo raste, i
- (c) 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 sredstvo 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 parkiralište do početka gradnje. Budući da te slučajne aktivnosti nisu nužne da bi sredstvo bilo spremno za upotrebu na način koji je utvrdio menadžment, prihod 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, ako nije kapitalizirana u skladu s dopuštenim alternativnom postupkom u MRS-u 23.
24. Jedna ili više nekretnina, postrojenja i opreme može se nabaviti zamjenom ili djelomičnom zamjenom za nenovčanu imovinu ili u kombinaciji zamjena za novčanu i nenovčanu imovinu. Sljedeća rasprava se odnosi samo na zamjenu i nenovčane imovine za drugu nenovčanu 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 sredstvo se vrednuje na navedeni način čak i ako subjekt ne može u tom trenutku iskrijžiti sredstvo koje je dalo u zamjenu. Ako se primljeno sredstvo ne može mjeriti po fer vrijednosti, tro-

šak tog sredstva se mjeri po knjigovodstvenom iznosu danog sredstva.

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:
- (a) struktura (rizik, vrijeme i iznos) novčanih tijekova ostvarenih od primljenog sredstva se razlikuje od strukture novčanih tijekova danog sredstva, ili
 - (b) subjekt - specifična vrijednost dijela poslovanja subjekta se mijenja kao rezultat zamjene, i
 - (c) 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:
- a) razlika između najmanje i najviše procijenjene vrijednosti tog sredstva nije značajna, ili
 - b) 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. Knjigovodstveni iznos 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 metodu troška opisanu u točki 30. ili metodu revalorizacije navedenu u točki 31. kao svoju računovodstvenu politiku i primijeniti tu politiku na cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme.*

Metoda troška

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

Metoda revalorizacije

31. *Nakon početnog priznavanja kao imovine, nekretninu, postrojenje i opremu čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti 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 knjigovodstveni iznos značajno*

ne razlikuje od onog do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum bilance.

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 revaloriziranog sredstva znatno razlikuje od njegovog knjigovodstvenog iznosa, 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:
 - (a) prepravljaju se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa sredstva tako da je knjigovodstveni iznos sredstva nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu. Ova se metoda često koristi kad se sredstvo revalorizira pomoću indeksa na njegov amortizirajući zamjenski trošak, ili
 - (b) isključuje se na teret bruto knjigovodstvenog iznosa sredstva, a neto iznos prepravljaju se do revaloriziranog iznosa sredstva. Ova se metoda često koristi za zgrade.

Iznos uskladjivanja, koji se dobije prepravljanjem ili isključivanjem akumulirane amortizacije, čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvenog iznosa koji se knjiži sukladno točkama 39. i 40.
36. *Ako se pojedina nekretnina, postrojenje i oprema revalorizira, tada treba revalorizirati cjelokupnu skupinu nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to sredstvo pripada.*
37. Skupina nekretnina, postrojenja i opreme objedinjuje sredstva slične vrste i upotrebe u poslovanju subjekta. Sljedeći su primjeri zasebnih skupina:
 - (a) zemljište,
 - (b) zemljište i zgrade,
 - (c) strojevi,
 - (d) brodovi,
 - (e) zrakoplovi,
 - (f) motorna vozila,
 - (g) namještaj i oprema, i
 - (h) 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 knjigovodstveni iznos sredstva poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje treba izravno odobriti glavnici pod nazivom revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati kao prihod do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti istog sredstva, koje je prethodno bilo priznato kao rashod.*
40. *Kad se knjigovodstveni iznos sredstva smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati kao rashod. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti u revalorizacijsku rezervu do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za isto sredstvo.*
41. Revalorizacijska rezerva uključena u glavnici koja se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu može se izravno prenijeti na zadržanu zaradu, 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 revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu sredstva i amortizacije zasnovane na izvornom trošku sredstva. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se u izvještaju o dobiti.
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 ukupne troškove pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba amortizirati zasebno.*
44. Subjekt raspoređuje početno priznani 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 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 kao rashod, osim u slučaju ako je taj iznos amortizacije uključen u knjigovodstveni iznos 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 njegov knjigovodstveni iznos. 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 njegovog vijeka upotrebe.**
51. **Ostatak vrijednosti i vijek upotrebe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine te ako se očekivanja razlikuju od prethodnih procjena, promjene se priznaju kao promjene u računovodstvenim procjenama u skladu s MRS 8, Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.**
52. Amortizacija se provodi čak i ako fer vrijednost imovine premašuje njegov knjigovodstveni iznos, tako dugo dok ostatak vrijednosti ne prelazi njezin knjigovodstveni iznos. Popravlak 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 neznatajan i stoga neznatajan u izračunu amortizacijskog iznosa.
54. Ostatak vrijednosti imovine se može povećati na vrijednost jednaku ili veću od knjigovodstvenog iznosa te imovine. Ako se to dogodi, iznos amortizacije će biti nula, osim u slučaju ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od knjigovodstvenog iznosa 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 sredstvo prestaje koristiti i povlači iz upotrebe osim u slučaju ako je to sredstvo u potpunosti amortizirano. Međutim, kod upotrebe nekih metoda amortizacije, iznos amortizacije može biti nula dok se sredstvo nalazi u proizvodnji.
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 sredstvo 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 sredstvo 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 sredstvo; 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 sredstvo 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 pritežu 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 preispitati 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 tro-

šenja 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 umanjenju, subjekt primjenjuje MRS 36, *Umanjenje imovine*. Ovaj Standard objašnjava kako subjekt provjerava knjigovodstveni iznos 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 koja je bila umanjena, izgubljena ili poklonjena treba uključiti u izvještaj o dobiti kada je nastalo potraživanje za tom naknadom.*
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:
- (a) umanjenje nekretnina, postrojenja i opreme se priznaje u skladu s MRS-om 36;
- (b) prestanak priznavanja (isknjižavanja) sredstava nekretnina, postrojenja i opreme kada su trajno povučeni iz upotrebe ili otuđeni utvrđen je ovim Standardom;
- (c) 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
- (d) trošak predmeta nekretnina, postrojenja i opreme koji su obnovljeni ili izgrađeni kao zamjena utvrđuje se u skladu s ovim Standardom.

PRESTANAK PRIZNAVANJA (ISKNIŽAVANJE)

67. *Knjigovodstveni iznos pojedine nekretnine, postrojenja ili opreme treba prestati priznavati:*
- (a) *u trenutku otuđivanja, ili*
- (b) *kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove upotrebe ili otuđenja.*
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). Dobici se ne klasificiraju kao prihod.
69. Otuđenje pojedine nekretnine, postrojenja i opreme može nastati na različite načine (prodaja, financijski najam, donacija). Pri utvrđivanju datuma otuđenja sredstva subjekt primjenjuje kriterije navedene u MRS 18, *Prihodi za priznavanje prihoda od prodaje dobra*. Prodaje i povratni najam obračunavaju se u skladu s MRS 17, *Najmovi*.
70. Ako, sukladno točki 7, subjekt u knjigovodstveni iznos priznaje trošak zamjene dijela ili predmeta nekretnine, postrojenja i opreme, tada mora opisati knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstvenog iznosa 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 proistječu od prestanka priznavanja pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme treba utvrditi kao razliku između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvenog iznosa 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 zaradu od potraživanja.

OBJAVLJIVANJE

73. *Za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme u financijskim izvještajima treba objaviti:*
- (a) *osnove mjerenja korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvenog iznosa,*
- (b) *korištene metode amortizacije,*
- (c) *vijekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,*
- (d) *bruto knjigovodstveni iznos i akumuliranu amortizaciju (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,*
- (e) *povezivanje knjigovodstvenog iznosa na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:*
- (i) *povećanja,*
- (ii) *imovina koja se drži za prodaju ili je uključena u skupinu koja se drži za prodaju u skladu s MSFI-om 5 i ostala otuđenja,*
- (iii) *stjecanja putem poslovnih spajanja,*
- (iv) *povećanja i smanjenja koja proistječu iz revalorizacije kao što je navedeno u točkama 31, 39. i 40. te gubici od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u kapitalu u skladu s MRS-om 36,*
- (v) *gubitke od umanjenja imovine koji su priznati u izvještaju o dobiti sukladno MRS-u 36,*
- (vi) *gubici od umanjenja imovine ukinuti u izvještaju o dobiti u skladu s MRS-om 36,*
- (vii) *amortizaciju,*
- (viii) *neto tečajne razlike koje su proizašle iz pretvaranja financijskih izvještaja iz izvještajne valute u neku drugu prezentacijsku valutu subjekta, uključujući pretvaranje inozemnog poslovanja u prezentacijske valute izvještajnog subjekta; i*
- (ix) *ostale promjene.*
74. *U financijskim izvještajima treba također objaviti i sljedeće:*
- (a) *postojanje i iznos ograničenja vlasništva te nekretnine, postrojenja i opremu koji su založeni kao jamstvo za obveze,*
- (b) *iznos izdataka priznatih u knjigovodstvenom iznosu nekretnina, postrojenja i opreme u tijeku izgradnje,*
- (c) *iznos ugovornih financijskih obveza preuzetih pri stjecanju nekretnine, postrojenja i opreme, i*
- (d) *ako nije objavljeno zasebno u izvještaju o dobiti, iznos naknada primljenih od trećih strana za nekretninu, po-*

strojenje i opremu, koja su bila umanjena, izgubljena ili darovana, uključenih u izvještaj o dobiti.

75. Za izbor metode amortizacije i procjena vijeka upotrebe važna je prosudba. Zato objavljivanje usvojenih metoda i procijenjenih vijekova 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
 - metodu amortizacije.
77. *Ako se predmeti nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju po revaloriziranim iznosima, treba objaviti sljedeće:*
- datum izvršene revalorizacije;*
 - je li bio uključen neovisni procjenitelj,*
 - metode i značajne pretpostavke koje su bile korištene u procjeni fer vrijednosti sredstva,*
 - stupanj do kojeg je fer vrijednost sredstava utvrđena izravnim korištenjem dostupnih cijena na aktivnom tržištu ili po cijenama nedavnih tržišnih neovisnih transakcija ili nekim drugim tehnikama,*
 - za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme koja je revalorizirana knjigovodstveni iznos po kojem bi imovina bila priznata da je primjenjena metoda troška, i*
 - revalorizacijsku rezervu, koja ukazuje na promjene u razdoblju i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda dioničarima.*
78. U skladu s MRS-om 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:
- knjigovodstveni iznos privremeno nekorištenih nekretnina, postrojenja i opreme,
 - bruto knjigovodstveni iznos svake potpuno amortizirane nekretnine, postrojenja i opreme koja je još u upotrebi,
 - knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstvenog iznosa.
- 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 na ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2005. treba objaviti tu činjenicu.*

OPOZIV I SLUŽBENE IZJAVE

82. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 16, Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 1998).
83. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeće SOO-e:
- SOO-6 *Troškovi prilagodbe postojećeg softvera,*
 - SOO-14 *Nekretnine, postrojenja i oprema – naknada za umanjenje ili gubitke predmeta, i*
 - SOO-23 *Nekretnine, postrojenja i oprema – glavni pregled ili troškovi remonta.*

Dodatak

Izmjene i dopune ostalih izjava

Dopune u ovom Dodatku primjenjuju se na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na ranija razdoblja ove dopune se moraju primijeniti na ta ranija razdoblja.

* * * * *

Dopune koje su se nalazile u ovom Dodatku kad je Standard 2003. godine objavljen uključene su u odgovarajuće dijelove objavljene u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 17

Najmovi

Ovo izdanje uključuje dopune koje su rezultat novih i dopunjenih MSFI-a izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odlomak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja uključuje datume primjene tih novih i dopunjenih MSFI-a te također utvrđuje trenutno važeće MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV13
Međunarodni računovodstveni standard 17	
Najmovi	
CILJ	1
OPSEG	2 – 3
DEFINICIJE	4 – 6
KLASIFIKACIJA NAJMOVA	7 – 19
NAJMOVI U FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA	
NAJMOPRIMACA	20 – 35

Financijski najmovi	20 – 32
Početno priznavanje	20 – 24
Naknadno mjerenje	25 – 32
Poslovni najmovi	33 – 35
NAJMOVI U FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA NAJ-MODAVACA	36 – 57
Financijski najmovi	36 – 48
Početno priznavanje	36 – 38
Naknadno mjerenje	39 – 48
Poslovni najmovi	49 – 57
PRODAJA I TRANSAKCIJA I POVRATNOG NAJ-MA	58 – 66
PRIJELAZNE ODREDBE	67 – 68
DATUM STUPANJA NA SNAGU	69
POVLAČENJE MRS-a 17 (revidiran 1997.)	70

DODATAK:

Dopune ostalim objavama

Međunarodni računovodstveni standard 17 Najmovi (MRS 17) izložen je u točkama 1-70. te u Dodatku. Sve točke jednako su mjero-davne, ali zadržavaju IASC format Standarda u trenutku usvajanja istoga od strane IASB-a. MRS 17 treba čitati u kontekstu povezanog cilja i Osnove za zaključke, *Predgovora Međunarodnim standardi-ma financijskog izvještavanja i Okvira za pripremu i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih uputa.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 17 Najmovi (MRS 17) zamjenjuje MRS 17 *Najmovi* (revidiran 1997.) te njegova primjena počinje na godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena.

Razlozi revidiranja MRS-a 17

UV2. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde definirao je ovaj revidirani MRS 17 kao dio svog projekta Poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Taj je projekt iniciran uslijed pitanja i kritika nastalih u svezi sa Standardima od strane regulatora vrijednosnica, profesionalnih računovođa i drugih interesnih strana. Ciljevi projekta bili su smanjivanje ili uklanjanje alternativa, ponavljanja i suprotnosti unutar Standarda, u svrhu ujednačavanja primjene i drugih poboljšanja.

UV3. Što se tiče MRS-a 17 glavni cilj Odbora bio je ograničena revizija u svrhu razjašnjenja klasifikacije najma i zgrada i za eliminaciju računovodstvenih alternativa za početne izravne troškove u financijskim izvještajima najmodavaca.

UV4. Budući da je najam predmet drugih rasprava Odbora, Odbor nije ponovno razmotrio temeljni pristup iskazivanja najmova sadržanog u MRS-u 17. Iz istog razloga, Odbor je odlučio ne uključiti relevantna tumačenja SOO-a u MRS 17.

GLAVNE PROMJENE

Opseg

UV5. Iako MRS 40 Ulaganja u nekretnine propisuje modele mjere-nja koji se mogu primijeniti na ulaganja u nekretnine, potre-bna je računovodstvena metodologija financijskog najma koja je iznesena u ovom Standardu, a koja se koristi za ulaganja u nekretnine pod najmom.

DEFINICIJE

Početni izravni troškovi

UV6. Početni izravni troškovi su inkrementalni troškovi koji su izravno pripisivi pregovaranju i dogovaranju najma. Defini-cija kamatne stope koja je uobičajena za najmove dopunjena je kako bi se razjasnilo da se radi o diskontnoj stopi koja za rezultat ima sadašnju vrijednost minimalnih plaćanja najma i bilo koji nezajamčeni ostatak vrijednosti koji je jednak fer vrijednosti iznajmljenog sredstva uključujući početne izravne troškove najmodavca.

Početak najma/Početak korištenja najma

UV7. Ovaj Standard razlikuje početak najma (kada se najam klasi-ficira) i početak korištenja najma (kada se najam priznaje).

Nezarađeni financijski prihodi/Neto ulaganje u najam

UV8. Definicije tih uvjeta su pojednostavnjene te su jasnije formu-lirane kako bi upotpunile promjene vezane za početne izravne troškove koji su izneseni u točkama U10-U12 kao i promjenu u definiciji kamatne stope sadržane u najmu iznesenom u to-čki U6.

Klasifikacija najmova

UV9. Kod klasifikacije najma zemljišta i zgrada, subjekt u pravilu odvojeno tretira najam zemljišta i najam zgrada. Minimalna plaćanja najma alocirana između zemljišta i zgrada u razmjeru su s relativnim fer vrijednostima iznosa kamata na najam koji uključuje i zemljište i zgrade. Element zemljišta se u pravilu klasificira kao poslovni najam, osim ako na kraju razdoblja najma pravo vlasništva prelazi na najmoprimca. Element zgra-da klasificira se kao poslovni ili financijski najam uz primjenu klasifikacijskih kriterija navedenih u Standardu.

Početni izravni troškovi

UV10. Najmodavci u početno mjerenje potraživanja za financijski najam uključuju početne izravne troškove nastale pregovara-njem najma. Ovakav tretman ne odnosi se na najmodavce pro-izvođače ili dilere. Najmodavci proizvođači ili dileri priznaju troškove ovakvog tipa kao troškove kod priznavanja dobiti od prodaje.

UV11. Početni izravni troškovi nastali od strane najmodavaca u pregovaranju poslovnog najma dodaju se knjigovodstvenom iznosu iznajmljenog sredstva te se priznaju tijekom razdoblja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.

UV12. Standard ne dozvoljava da se početni izravni troškovi najmo-davaca terete kao rashodi kada su nastali.

PRIJELAZNE ODREDBE

UV13. Kao što je izneseno u točki 68. Standarda, subjekt koji je pret-hodno primjenjivao MRS 17 (revidiran 1997.) treba primje-

njivati dodatke sadržane u ovom Standardu retroaktivno za sve najmove ili ako MRS 17 (revidiran 1997.) nije primijenjen retroaktivno, za sve najmove sklopljene od početka primjene tog Standarda.

Međunarodni računovodstveni standard MRS 17

Najmovi

CILJ

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

OPSEG

2. Ovaj se Standard treba primijeniti u računovodstvu za sve najmove osim:
 - (a) sporazuma o najmu za istraživanje ili korištenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neregenerativnih resursa; i
 - (b) 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 mjerenja za:

 - (a) nekretnine koje drže najmoprimci, a koje su iskazane kao ulaganje u nekretnine (vidi MRS 40 Ulaganje u nekretnine);
 - (b) ulaganje u nekretnine od strane najmodavaca pod poslovnim najmovima (vidi MRS 40);
 - (c) 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. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:

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:

 - (a) nastankom nekog udaljenog mogućeg događaja;
 - (b) uz dopuštenje najmodavca;
 - (c) ako najmoprimac zaključi novi najam za isto ili jednako sredstvo s istim najmodavcem; ili

(d) 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:

- (a) najam je klasificiran kao poslovni ili kao financijski najam; i
- (b) 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:

- (a) u slučaju najmoprimca, bilo kojim iznosima koje jamči on ili stranka povezana s njim; ili
- (b) u slučaju najmodavca, bilo kojim ostatkom vrijednosti kojeg mu jamči:
 - (i) najmoprimac;
 - (ii) stranka povezana s najmoprimcem; ili
 - (iii) treća stranka 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 kojim bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti, između informiranih i spremnih strana u transakciji pred pogodbom.

Ekonomski vijek je:

- (a) razdoblje kroz koje se očekuje rentabilna upotreba sredstava od strane jednog ili više korisnika; ili
- (b) 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:

(a) za najmodrimca, onaj dio ostatka vrijednosti za koji jamči najmodrimac ili stranka povezana s najmodrimcem (s tim da je iznos jamstva najveći iznos koji bi, u svakom slučaju, postao plativ); i

(b) za najmodavca, onaj dio ostatka vrijednosti za koji jamči najmodrimac 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 stranka 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:

(a) potraživanja najmodavca po financijskom najmu za minimalna plaćanja najamnine, i

(b) 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:

(a) bruto ulaganja u najam, i

(b) 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 najmodrimca je kamatna stopa koju bi najmodrimac 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 fiksnoj 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 najmodrimcu mogućnost stjecanja vlasništva nad sredstvom 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 najmodrimcu.

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 najmodrimca 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 najmodrimac isti najam različito klasificiraju. Na primjer, to može biti slučaj ako najmodavac ima koristi od jamčenog ostatka vrijednosti osiguranog od strane nepovezane s najmodrimcem.
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 najmodrimca po završetku razdoblja najma;
 - (b) najmodrimac ima opciju kupiti sredstvo 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 najmodrimac 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 najmodrimac može poništiti najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmodrimac;
 - (b) dobiti ili gubici iz fluktuacija fer vrijednosti ostatka vrijednosti zaračunavaju se najmodrimcu (primjerice, u obliku ugovorene najamnine koja je jednaka većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma); i
 - (c) najmodrimac ima mogućnost nastaviti najam za dodatno razdoblje uz najminu 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 najmodrimcu.
13. Najam se klasificira na početku najma. Ako se bilo kada najmodrimac 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 operativni 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 ulaganje u nekretnine 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 ulaganje u nekretnine. 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 ulaganje u nekretnine. To će, primjerice biti slučaj ako najmoprimac:

- (a) koristi nekretninu koja se zbog toga klasificira kao stalna imovina u iznosu koji je jednak fer vrijednosti imovine na dan promjene korištenja; ili
- (b) 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 FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA NAJMOPRIMACA

Financijski najmovi

Početno priznavanje

20. *Na početku razdoblja najma financijski najam treba priznati u bilanci najmoprimca kao imovinu i obveze po iznosima jednaka 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 bilanci najmoprimca ekonomski resursi i razina obveza subjekta su podcijenjeni čime se iskrivljuju financijski pokazatelji. Zbog toga je prikladno da se financijski najam prizna u bilanci najmoprimca kao imovina i kao obveza za plaćanje budućih plaćanja najma. Na početku razdoblja najma sredstvo i obveza za buduća plaćanja najma priznaju se u bilanci 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 bilanci u prikazivanju razlikuju kratkoročne i dugoročne obveze, na isti se način prikazuju i obveze s osnovne 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 unajmljene 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 knjigovodstveni iznos na datum bilance;*
- (b) *povezanost između ukupnog minimalnog plaćanja najma na datum bilance i njihove sadašnje vrijednosti. Osim toga, subjekt treba objaviti ukupan iznos budućih minimalnih plaćanja najma na datum bilance 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 bilance;*

(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 bilance;*

(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 bilanci 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 glavnice 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 ulozu 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 glavica 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 ulozu 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 sredstvo. Financijski najam sredstva od strane proizvođača ili dilera u ulozu 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 ulozu 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 knjigovodstveni iznos 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 ulozu najmodavca ponekad nude umjetno niske kamatne stope da bi privukli kupce. Korištenje takve kamate imat će 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 ulozu 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-u 32, za financijske najmove najmodavac treba objaviti sljedeće:***
- (a) ***povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na datum bilance i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum bilance. Pored toga treba se objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na datum bilance 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 bilanci 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 pra-

vocrtne 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 najmodavaca pregovaranjem i dogovaranjem poslovnog najma dodaju se na knjigovodstveni iznos 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 umanjenja 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 najmova 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 knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstvenog iznosa 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 najmova fer vrijednost u vrijeme transakcije prodaje i povratnog najma niža od knjigovodstvenog iznosa sredstva, gubitak koji je jednak iznosu razlike između knjigovodstvenog iznosa i fer vrijednosti treba odmah priznati.**
64. Kod financijskih najmova takva usklađenja nisu potrebna, osim ako nije došlo do umanjenja vrijednosti, u kojem slučaju se knjigovodstveni iznos smanjuje do nadoknadivog 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 taj podatak.**

POVLAČENJE MRS-a 17 (revidiran 1997.)

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

Dodatak

Dopune ostalim objavama

Dopune u ovom Dodatku bit će u primjeni za godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za neko ranije razdoblje, ove dopune će se također primjenjivati za to ranije razdoblje.

* * * * *

Dopune sadržane u ovom Dodatku u trenutku izdavanja ovog Standarda u 2003. godini uvrštene su u relevantne objave u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 18**Prihodi**

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sljedeći SOO-i odnose se na MRS 18:

- SOO-27 Sagledavanje suštine transakcija u pravnim dokumentima o najmovima
- SOO-31 Prihodi – Trampe koje uključuju usluge reklamiranja

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard MRS 18	
Prihodi	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 6
DEFINICIJE	7 – 8
MJERENJE PRIHODA	9 – 12
IDENTIFIKACIJA TRANSAKCIJE	13
PRODAJA PROIZVODA (ROBE)	14 – 19
PRUŽANJE USLUGA	20 – 28
KAMATE, TANTIJE I DIVIDENDE	29 – 34
OBJAVLJIVANJE	35 – 36
DATUM STUPANJA NA SNAGU	37

Međunarodni računovodstveni standard 18 *Prihodi* (MRS 18) naveden je u točkama 1. do 37. Sve točke imaju jednaku važnost, ali je zadržana IASC-ova struktura Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 18 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

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 glavnice, osim povećanja glavnice koja se odnose na unose sudionika u glavnici. 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 pritjecati u subjekt i da se te koristi mogu

pouzdanu 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, kojom 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 glavnici u razmjeru udjela u glavnici 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 pridružena društva*);
 - (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, kada ti

priljevi imaju za posljedicu povećanje glavnice, osim povećanja glavnice koja se odnose na unose sudionika u glavnici.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

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 pritežu u subjekt i nemaju za posljedicu povećanje glavnice. 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 glavnice 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 beskamatni 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 pobliže 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 (ROBE)

14. *Prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti:*
- (a) *subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,*
- (b) *subjekt ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,*
- (c) *iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,*
- (d) *vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritecati u subjekt, i*
- (e) *troškovi, koji su nastali ili će nastati u odnosu na 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:
- (a) kada subjekt zadržava obvezu za nezadovoljavajuće izvršenje, nepokriveno uobičajenim rezerviranjima za jamstva;
- (b) kada je primitak prihoda od pojedine prodaje uvjetovan s kupčevim stvaranjem prihoda od prodaje njegovih proizvoda;
- (c) kada se isporučeni proizvodi instaliraju i instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije dovršio; i
- (d) 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, pritecati 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 bilance. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:***
- (a) *iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,*
- (b) *vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritecati u subjekt,*
- (c) *stupanj dovršenosti transakcije na datum bilance može se pouzdano izmjeriti, i*
- (d) *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, pritecati 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 predumjovi 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, priznat će se prihod samo u visini priznatih rashoda koji su nadoknadivi.***
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, TANTIJEVI I DIVIDENDE

29. ***Prihodi koji nastaju korištenjem imovine 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 pritijecati 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-VP6;

(b) tantijeme će se priznati na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i

(c) dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarovo pravo na isplatu dividende.

31. [Brisano]

32. Kada je nenaplaćena kamata obračunana prije stjecanja ulaganja koje donosi kamatu, naknadni se primitak kamate raspoređuje između razdoblja prije i poslije stjecanja; samo se dio koji se odnosi na razdoblje poslije stjecanja priznaje kao prihod. Kada su dividende od glavnčkih vrijednosnih papira, deklarirane iz dobiti prije stjecanja, one umanjuju trošak tih vrijednosnih papira. Ako je teško izvršiti takav raspored, a da nije proizvoljni, dividende se priznaju kao prihod, osim ako one nedvojbeno predstavljaju naknadu dijela troška glavnčkih vrijednosnih papira.

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 pritijecati 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.

OBJAVLJIVANJE

35. Subjekt treba objaviti:

(a) računovodstvene politike usvojene za priznavanje prihoda, uključujući usvojene metode za određivanje stupnja dovršenosti transakcija, koji obuhvaća pružanje usluga;

(b) iznos svake značajne kategorije prihoda priznat 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 SUPANJA NA SNAGU

37. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 1995. ili poslije toga.

Međunarodni računovodstveni standard 19

Primanja zaposlenih

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV12
Međunarodni računovodstveni standard 19	
Primanja zaposlenih	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 6
DEFINICIJE	7
KRATKOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIH	8 – 23
Priznavanje i mjerenje	10 – 22
Sva kratkoročna primanja zaposlenih	10
Kratkoročne naknade za vrijeme odsustvovanja	11 – 16
Planovi za sudjelovanja u dobiti i bonusi	17 – 22
Objavljivanje	23
PRIMANJA NAKON PRESTANKA ZAPOSLENJA: RAZLIKA IZMEĐU DEFINIRANIH DOPRINOSA	
PLANOVA I PLANOVA DEFINIRANIH MIROVINA	24 – 42
Planovi više poslodavaca	29 – 35
Državni planovi	36 – 38
Osigurana primanja	39 – 42
PRIMANJA NAKON PRESTANKA ZAPOSLENJA: PLANOWI DEFINIRANIH DOPRINOSA	
Priznavanje i mjerenje	43 – 47
Priznavanje i mjerenje	44 – 45
Objavljivanje	46 – 47
PRIMANJA NAKON PRESTANKA ZAPOSLENJA: PLANOWI DEFINIRANIH PRIMANJA	
Priznavanje i mjerenje	48 – 125
Računovodstvo za izvedene obveze	49 – 62
Bilanca	52 – 53
Izvještaj o dobiti	54 – 60
Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza definiranih primanja i trošak tekućeg rada	61 – 62
Aktuarska metoda vrednovanja	63 – 101
Pripisivanja primanja u razdoblja rada	64 – 66
Aktuarske pretpostavke	67 – 71
Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa	72 – 77
Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i troškovi zdravstvenog osiguranja	78 – 82
Aktuarski dobiti i gubici	83 – 91
Trošak minolog rada	92 – 95
Priznavanje i mjerenje: imovine plana	96 – 101
Fer vrijednost imovine plana	102 – 107
Refundiranja	102 – 104
	104A – 104D

Povrat od imovine plana	105- 107
Poslovna spajanja	108
Ograničenja i podmirenja	109- 115
Prezentiranje	116 – 119
Prijeboj	116 – 117
Razlika između tekućeg i netekućeg	118
Financijske komponente troška primanja poslije prestanka zaposlenja	119
Objavljivanje	120 – 125
DRUGA DUGOTRAJNA PRIMANJA ZAPOSLENIH	126 – 131
Priznavanje i mjerenje	128 – 130
Objavljivanje	131
OTPREMNINE	132 – 143
Priznavanje	133 – 138
Mjerenje	139 – 140
Objavljivanje	141 – 143
PRIJELAZNE ODREDBE	153 – 156
DATUM STUPANJA NA SNAGU	157 – 160

Međunarodni računovodstveni standard 19 *Primanja zaposlenih* (MRS 19) naveden je u točkama 1. do 160. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 19 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnova za zaključke, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* i *Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

UVOD

UV1. Ovaj Standard propisuje kako poslodavci računovodstveno vode i objavljuju primanja zaposlenih. On zamjenjuje MRS 19 *Troškovi mirovina*, koji je Odbor usvojio u 1993. Osnovne promjene u odnosu na stari MRS 19 su navedene u *Osnovama za zaključke*. Ovaj Standard ne uređuje izvještavanje mirovinskih planova (vidjeti MRS 26 *Računovodstvo i izvještavanje mirovinskih planova*).

UV2. Ovaj Standard razlikuje četiri kategorije primanja zaposlenih:

- kratkoročna primanja zaposlenih kao što su plaće, nadnice i doprinosi za socijalnu zaštitu, plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje, udio u dobiti i bonusi (ako je plativo unutar roka od dvanaest mjeseci od kraja razdoblja) i nenovčana primanja (kao što je zdravstvena skrb, smještaj za stanovanje, osobno vozilo i besplatnu robu ili usluge ili uz popust) za sadašnje zaposlenike;
- primanja poslije prestanka zaposlenja kao što su mirovine, druge mirovinske povlastice, životno osiguranje nakon prestanka zaposlenja i zdravstvenu skrb nakon prestanka zaposlenja;
- ostala dugotrajna primanja zaposlenih, uključujući naknade za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknade za vrijeme studijskog usavršavanja, jubilarne nagrade i druga primanja za dugotrajni staž, primanja za dugotrajnu onesposobljenost za rad i, udio u dobiti, bonuse i odgođene naknade ako su plative dvanaest mjeseci ili više po isteku razdoblja; i
- otpremnine.

UV3. Standard zahtijeva da subjekt prizna kratkoročna primanja zaposlenih kada je zaposlenik pružio uslugu u razmjeni za ta primanja.

UV4. Primanja nakon prestanka zaposlenja se klasificiraju kao planovi definiranih doprinosa ili planovi definiranih mirovinskih primanja. Ovaj Standard daje određene upute za klasificiranje planova više poslodavaca, državne planove i planove s osiguranim primanjima.

UV5. Prema planu definiranih doprinosa, subjekti plaćaju fiksni iznos doprinosa u odvojeni subjekt (fond) i neće imati zakonsku ili izvedenu obvezu platiti dodatne doprinose ako fond ne raspolaže dostatnom imovinom za plaćanje primanja zaposlenih koja se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i prethodnim razdobljima. Standard zahtijeva da subjekt prizna doprinose u plan definiranih doprinosa kada je zaposlenik pružio uslugu u razmjeni za ta primanja.

UV6. Sva druga dugotrajna primanja zaposlenih su planovi definiranih mirovinskih primanja. Planovi definiranih mirovinskih primanja mogu biti djelomično ili u potpunosti organizirani kao fondovi ili ne moraju biti fondovi. Standard zahtijeva da subjekt:

- iskazuje ne samo svoje zakonske obveze, nego također i izvedene obveze koje proizlaze iz prakse subjekta;
- dovoljno učestalo odredi sadašnju vrijednost obveza za definirana mirovinska primanja i fer vrijednost svake imovine plana tako da se iznosi priznati u financijskim izvještajima značajno ne razlikuju od iznosa koji bi se odredili na datum bilance;
- koriste metodu projicirane kreditne jedinice (Projected Unit Credit Method) za mjerenje svojih obveza i troškova;
- rasporedi mirovinska primanja na razdoblje pružanja usluga prema formuli plana za mirovinska primanja, osim ako će usluge zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do značajno veće razine primanja nego u ranijim godinama;
- koristiti nepristrane i opće usporedive aktuarske pretpostavke o demografskim varijablama (kao što su primanja zaposlenih i mortalitet) i financijske varijable (kao što je budući rast plaća, promjene troškova zdravstvenih usluga i određene promjene u državnim povlasticama). Financijske pretpostavke temelje se na tržišnim očekivanjima na datum bilance za razdoblje u kojem se obveze trebaju podmiriti;
- odrediti diskontnu stopu povezivanjem na tržišni prinos na datum bilance na korporativne obveznice visoke kvalitete (ili u državama gdje nema razvijenog tržišta takvim obveznicama tada na državne obveznice) u valuti i s uvjetima koji odgovaraju valuti i uvjetima obveza temeljem primanja nakon prestanka zaposlenja;
- odbije fer vrijednost svake imovine plana od knjigovodstvene vrijednosti obveze. Određena prava na refundiranje koja ne ispunjavaju uvjete za imovinu plana tretiraju se na isti način kao i imovina plana, osim što se iskazuju kao odvojena imovina, a ne kao odbitak obveza;
- ograničiti knjigovodstveni iznos neke imovine tako da ne prelazi neto zbroj:
 - trošak nepriznatog minulog rada i aktuarskih usluga, plus

(ii) sadašnje vrijednosti svake ekonomske povlastice raspoložive u obliku povrata od plana ili smanjenja budućih doprinosa u plan;

- (i) prizna troškove minulog rada po pravocrtnoj metodi tijekom prosječnog razdoblja dok se ne iskoriste izmijenjena primanja;
- (j) prizna dobiti i gubitke od smanjenja ili podmirivanja plana definiranih primanja kada nastane smanjenje ili podmirivanje. Dobit ili gubitak treba obuhvatiti svaku nastalu promjenu sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja i fer vrijednosti imovine plana, nepriznatog dijela svake aktuarske dobiti i gubitka, kao i troškove minulog rada; i
- (k) prizna specificirani dio vrijednosti neto kumulativnih aktuarskih dobitaka i gubitaka koji prelazi, ovisno što je veće:
- (i) 10% sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja (prije odbitka imovine plana); i
- (ii) 10% od fer vrijednosti imovine plana.

Dio aktuarskih dobitaka i gubitaka koji treba priznati za svaki plan definiranih primanja je višak izvan desetpostotnog »koridora« na prethodni datum izvještavanja podijeljen s očekivanim prosječnim preostalim životnim vijekom zaposlenika koji sudjeluju u planu.

Standard također dopušta sustavnu metodu ubrzanog priznavanja uz uvjet da se ista osnovica primjenjuje i na dobiti i na gubitke, kao i da se ona dosljedno primjenjuje iz razdoblja u razdoblje.

- UV7. Standard zahtijeva jednostavniju metodu računovodstva za ostala dugotrajna primanja zaposlenih nego za primanja nakon prestanka zaposlenja: odmah se priznaju aktuarski dobiti i gubici kao i troškovi minulog rada.
- UV8. Otpremnine su primanja zaposlenih plativa po osnovi ili neke odluke subjekta da raskine radni odnos nekog zaposlenika prije očekivanog datuma umirovljenja ili odluke zaposlenika da prihvati dobrovoljni raskid radnog odnosa u razmjeni za te usluge. Događaj koji stvara obvezu je raskid radnog odnosa a ne usluge zaposlenog. Stoga, subjekt treba priznati otpremnine samo u isključivo kada je subjekt dokazivo preuzeo obvezu da:
- (a) raskine radni odnos zaposlenog ili grupe zaposlenih prije očekivanog datuma umirovljenja; ili
- (b) osigura otpremnine kao posljedicu ponude za poticanje dobrovoljnog raskida radnog odnosa.
- UV9. Subjekt se vidljivo obvezuje na raskid ugovora kada, i samo kada, subjekt ima detaljni formalni plan za raskid radnog odnosa (s propisanim minimalnim sadržajem) i nema realnu mogućnost da od njega odustane.
- UV10. Otpremnine se trebaju diskontirati kada dospijevaju nakon dvanaest mjeseci od datuma bilance. U slučajevima ponude za dobrovoljni raskid radnog odnosa, mjerenje otpremnina se treba temeljiti na broju zaposlenih za koje se očekuje da će prihvatiti ponudu.
- UV11. [Brisano]
- UV12. Ovaj revidirani Standard stupio je na snagu za razdoblja financijskog izvještavanja započeta 1. siječnja 1999. i nakon toga. Potiče se ranija primjena. Pri prvoj primjeni Standarda dopušteno je subjektu priznati svako nastalo povećanje njegovih obveza za primanja nakon prestanka zaposlenja kroz razdoblje do pet godina. Ako primjena Standarda smanjuje obveze, od subjekta se zahtijeva da odmah prizna to smanjenje.
- U13. [Brisano]

Međunarodni računovodstveni standard 19

Primanja zaposlenih

CILJ

Cilj je ovoga Standarda propisati računovodstvo i objavljivanje u svezi primanjima 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 potroši ekonomsku korist koja proizlazi iz pružene usluge zaposlenog u razmjeni za primanja zaposlenog.

DJELOKRUG

- Ovaj Standard treba primijeniti poslodavac u računovodstvu za sva primanja zaposlenih, osim onih na koja se primjenjuje MSFI 2 Plaćanja temeljena na dionici.**
- Ovaj se Standard ne bavi izvještavanjem mirovinskih planova (vidjeti MRS 26 Računovodstvo i izvještavanje mirovinskih planova).
- Primanja zaposlenih na koja se primjenjuje ovaj Standard uključuju primanja osigurana:
 - prema formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i pojedinog zaposlenog, skupine zaposlenih ili njihovih predstavnika;
 - 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
 - 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.
- Primanja zaposlenih uključuju:
 - 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;
 - primanja poslije prestanka zaposlenja kao što su mirovine, druga mirovinska primanja, životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena zaštita poslije prestanka zaposlenja;
 - 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
 - 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 u cjelini dopijevaju 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 naknade poslije prestanka zaposlenja jednom ili više zaposlenih.

Planovi definiranih doprinosa jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zasebni pravni subjekt (fond) i koji nema zakonske niti izvedene obveze da plati daljnje doprinose ako fond ne posjeduje dovoljno sredstava da plati sva primanja zaposlenih koji se odnose na usluge zaposlenima u tekućem razdoblju 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 zaposlenima više od jednog subjekta, tako da su doprinosi i razina primanja određeni bez obzira na subjekt koji zapošljava odnosne zaposlene.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih jesu primanja zaposlenih (osim primanja poslije prestanka zaposlenja i otpremnina) koja ne dopijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci nakon završetka razdoblja u kojem su zaposleni pružali s tim povezane usluge.

Otpremnine jesu primanja zaposlenih plativa kao rezultat ili:

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

Stečena primanja jesu primanja, na koje postoje prava prema uvjetima plana mirovinskih primanja koja nisu uvjetovana neprekidnim zaposlenjem.

Sadašnju vrijednost obveza za definirana mirovinska primanja je sadašnja vrijednost, bez umanjenja za neku imovinu 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 podmirenju.

Imovina plana obuhvaća:

- (a) imovinu 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;
- (b) koja je raspoloživa samo za podmirenje obveza za primanja zaposlenih ili osiguravanje 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 za primanja zaposlenih koja se odnose na plan ili izvještajni subjekt; ili
 - (ii) se imovina vraća izvještajnom subjektu kako bi se refundirala već plaćena primanja zaposlenih.

Polica osiguranja koja ispunjava uvjete je neka polica osiguranja* (koju je izdao osiguravatelj koji nije povezana stranka (kako je definirano u MRS-u 24, Povezane stranke) 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 sredstava 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 refundirala već plaćena primanja zaposlenih.

Fer vrijednost je iznos za koji imovina može biti razmijenjena između obaviještenih i voljnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

Povrat od imovine plana jesu kamate, dividende i drugi prihodi koji proizlaze i imovine plana, zajedno s realiziranim i nerealiziranim dobitima i gubicima od imovine plana, umanjeno za troškove upravljanja planom kao i umanjeno za porezu obvezu samoga plana.

Aktuarski dobitci i gubici sadrže:

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

(b) učinke promjena aktuarskih pretpostavki.

Trošak minuloga rada je povećanje sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja za usluge zaposlenih u ranijim razdobljima, proizašlo u tekućem razdoblju iz uvođenja ili promjena primanja poslije prestanka zaposlenja ili drugih dugoročnih primanja zaposlenih. Trošak minulog rada može biti pozitivan (kada se primanja uvode ili poboljšavaju) ili negativan (kada se postojeća primanja smanjuju).

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 se očekuje da će odsustvo nastati 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 svoju uslugu subjektu tijekom računovodstvenog razdoblja, subjekt treba priznati nediskontirani iznos kratkoročnih primanja koje se očekuju platiti u zamjenu za 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 sudjelovanje u podjeli profita 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 služenje 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 za koji subjekt očekuje da će platiti kao rezultat neiskorištenog prava koje je akumulirano na datum bilance.**
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 neiskorišteno 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 za sudjelovanje 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:
- (a) primanja nakon umirovljenja, kao što su mirovine; i
- (b) 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:
- (a) 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
- (b) 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:
- (a) formulu plana primanja koja nije vezana isključivo na iznos doprinosa;
- (b) jamstvo, koje se daje neizravno putem plana ili izravno, za određeni prihod od doprinosa; ili
- (c) neformalnu praksu koja dovodi do izvedene obveze. Primjerice, izvedena obveza može nastati kada poslovanje subjekta pokazuje povećanje primanja za bivše zaposlene radi poništavanja učinaka inflacije, čak iako ne postoji za to zakonska obveza.
27. Prema planovima definiranih primanja:

- (a) obveza je subjekta da osigura dogovorena primanja za sadašnje i bivše zaposlene; i
- (b) 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 razvrstati 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 plan više poslodavaca je plan definiranih primanja, subjekt treba:**

- (a) **obračunati svoj razmjerni udjel obveze za definirana primanja, imovine plana i troška povezanih s tim planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja; i**
- (b) **objaviti informacije koje se zahtijevaju prema točki 120.**
30. **Kada nisu raspoložive dostatne informacije da se koristi računovodstvo definiranih primanja za plan više poslodavaca to jest plan definiranih primanja i subjekt treba:**
- (a) **prikazati ovaj plan prema točkama 44 – 46. kao da je plan definiranih doprinosa; i**
- (b) **objaviti:**
- (i) **činjenicu da je ovaj plan – plan definiranih primanja; i**
- (ii) **razlog zašto dostatna informacija nije raspoloživa koja bi omogućila subjektu iskazivanje plana kao plana definiranih primanja; i**
- (c) **u mjeri u kojoj višak ili manjak plana može utjecati na iznos budućih doprinosa, dodatno objaviti sljedeće:**
- (i) **raspoložive informacije o višku ili manjku plana;**
- (ii) **osnovicu koja je korištena za određivanje viška ili manjka plana; i**
- (iii) **probleme, ako postoje, za subjekt.**
31. U nastavku se daje jedan primjer plana definiranih primanja od više poslodavaca:
- (a) plan se financira 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 isto razdoblje te da će se buduća primanja zarađena tijekom tekućeg razdoblja isplatiti od budućih doprinosa; i
- (b) 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 zarađili zaposleni do datuma povlačenja. Takav plan stvara aktuarski rizik za subjekt. Ako je konačna vrijednost već zarađenih primanja na datum bilance 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 definiranih primanja, subjekt obračunava

svoj razmjerni udjel obveze za definirana primanja, imovine plana i troška 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 odnosnog financijskog položaja i financijske 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 prikazuje plan kao da se radi o planu definiranih doprinosa i objavljuje dodatne informacije koje se zahtijevaju prema točki 30.

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 raspoložive 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 definiranih primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta).
34. Planovi definiranih primanja prema kojima se udružuju sredstva primljena od različitih subjekata pod zajedničkom kontrolom, primjerice, matice i njezinih podružnica nisu planovi više poslodavaca. Prema tomu, subjekt postupi s takvim planovima kao s planovima definiranih primanja.
35. MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* zahtijeva da subjekt prizna ili objavi određene nepredviđene obveze. U kontekstu plana više poslodavaca, nepredviđena obveza može nastati, 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.

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 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 postupati kao s planom definiranih doprinosa, osim ako će subjekt imati (izravno ili neizravno putem plana) zakonsku ili ugovornu obvezu:*
- (a) *isplatiti primanja zaposlenih izravno kada dospijevaju; ili*
- (b) *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 ugovorne 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 stranka s osigurateljem) zadržava zakonsku ili ugovornu obvezu, plaćanje premije ne ulazi u aranžman definiranih doprinosa. Slijedi da subjekt:
- (a) računovodstveno iskazuje kao imovinu onu policu osiguranja koja ispunjava uvjete (vidjeti točku 7.), i
- (b) priznaje ostale police osiguranja kao pravo refundiranja (ako police ispunjavaju uvjete iz točke 104A).
42. Tamo gdje je policu 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 imovinu 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 zaposleni pruža svoje usluge subjektu tijekom razdoblja, subjekt treba priznati plativ doprinos planu definiranih doprinosa u zamjenu za tu uslugu:*
- (a) *kao obvezu (obračunani trošak), poslije oduzimanja već uplaćenih doprinosa. Ako već uplaćeni doprinos premašuje dospjeli doprinos za usluge prije datuma bilance, subjekt treba priznati taj višak kao imovinu (unaprijed plaćeni troškovi) u visini u kojoj taj više uplaćeni iznos vodi do, primjerice, smanjenja budućih isplata ili povrata novca; i*
- (b) *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 planu definiranih doprinosa u cijelosti izlaze iz okvira dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje usluge, uplate se trebaju diskontirati primjenom diskonte stope navedene u točki 78.*

Objavljanje

46. *Subjekt treba objaviti iznos koji je priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.*
47. Tamo gdje MRS 24 *Objavljanje 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 financiranih primanja kada dospiju ne ovise 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 navedenoga, 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 podrobnog izračunavanja koji je prikazan u ovome Standardu.

Računovodstvo za 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.

Bilanca

54. **Iznos priznat kao obveza definiranog primanja, treba biti neto zbroj koji se izračunava na sljedeći način:**

- (a) **sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja na datum bilance (vidjeti točku 64.);**
- (b) **plus aktuarski dobitci (umanjeni za svaki aktuarski gubitak) koji nisu priznati radi postupka navedenog u točkama 92. i 93.;**
- (c) **minus trošak minulog rada koji još nije priznat (vidjeti točku 96.);**
- (d) **minus fer vrijednost na datum bilance imovine plana (ako postoji) 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 odrediti sadašnju vrijednost obveza za definirana primanja i fer vrijednost imovine plana tako da se iznosi koji su priznati u financijskim izvještajima značajno ne razlikuju od iznosa koji bi se mogli odrediti na datum bilance.**

57. Ovaj Standard potiče, mada ne zahtijeva da subjekt uključi kvalificiranog aktuara 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 bilance. Ipak, rezultati vrednovanja se ažuriraju za značajne transakcije i druge značajne promjene u okolnostima (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) do datuma bilance.

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

- (a) **iznosa koji je određen prema točki 54.; i**
- (b) **zbroja:**

(i) **svakog 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 smije 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 aktuarske dobiti u tekućem razdoblju. Stoga, subjekt treba odmah prema točki 54. priznati, u visini u kojoj nastanu dok se određuje imovina od definiranih primanja u skladu s točkom 58(b), sljedeće:**

(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 dobiti tekućeg razdoblja poslije odbitka troška minulog rada tekućeg razdoblja u visini u kojoj oni prelaze svako povećanje sadašnje vrijednosti eko-**

nomskih koristi navedenih u točki 58.(b)(ii). Ako nema promjene ili povećanja sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi, cjelokupna neto aktuarska dobit tekućeg razdoblja poslije umanjenja za trošak minulog rada tekućeg razdoblja treba 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:

- (a) subjekt kontrolira resurs, koji je mogućnost upotrebe viška radi stvaranja budućih koristi;
- (b) kontrola je rezultat prošlih događaja (doprinosi koje je uplatio subjekt i usluge koje je pružio zaposleni); i
- (c) 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). Prema točki 120.(c)(vi) zahtijeva se 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 tomu, subjekt priznaje imovinu u iznosu 270 i objavljuje da ograničenje smanjuje knjigovodstveni iznos imovine za 50 (vidjeti točku 120.(c)(vi)).

Izvještaj o dobiti

61. **Subjekt treba priznati neto zbroj sljedećih iznosa kao rashod ili (u skladu s ograničenjem navedenim u točki 58.(b) prihod, osim u mjeri u kojoj drugi Standard zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:**

(a) trošak tekućeg rada (vidjeti točke 63. – 91.);

(b) trošak kamata (vidjeti točku 82.);

(c) očekivani povrat od svake imovine plana (vidjeti točke 105. – 107.);

(d) aktuarske dobiti i gubitke, u mjeri u kojoj su priznati prema točkama 92. i 93.;

(e) trošak minulog rada, u mjeri u kojoj točka 96. zahtijeva da ga subjekt prizna; i

(f) učinak svakog ograničenja ili podmirenja (vidjeti točke 109. i 110.).

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:

(a) primijeniti aktuarsku metodu vrednovanja (vidjeti točke 64. – 66.);

(b) dodijeliti primanja razdobljima pružanja usluge (vidjeti točke 67. – 71.); i

(c) 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 razdoblje usluga kao ono koje stvara dodatnu jedinicu prava na primanje (vi-

djeti 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.
<i>Primanja koja pripadaju:</i>					
– 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:

1. Zaključna obveza je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju prijašnjim godinama
2. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju tekućoj godini.
3. Zaključna obveza je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju tekućoj godini i ranijim godinama.
66. Subjekt diskontira cjelokupnu obvezu za primanja poslije prestanka zaposlenja, čak ako dio obveze dospijeva unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Pripisivanje primanja u razdoblja rada

67. **Pri određivanju sadašnje vrijednosti svojih obveza za definirana primanja i odnosnog troška tekućeg rada te ako je moguće troška minolog 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:**

(a) datuma kada usluge zaposlenog prvi puta vode do primanja prema planu (neovisno o tome jesu li primanja uvjetovana daljnjim radom); sve do

(b) datuma kada će daljnje usluge zaposlenoga dovesti do iznosa koji nije značajan za buduća primanja prema planu, osim od kasnijeg povećanja plaće.

68. 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.

1. 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 bilance.

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 bilance.

2. 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 bilance. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveza za definirana primanja diskontiraju jer isplata mirovina počinje s 65. godinom života.

69. 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 bilance, 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.

1. 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.

2. 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 pojedinih 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 desetogodišnje 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 radnog 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 zaposlene koji su radni odnos započeli s 55 godina života, rad dulji od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za te zaposlene, 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

ćeg 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.

nastavlja se

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 bilance, 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 uzdržavanim 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 bilance za razdoblje kada se obveze trebaju podmiriti.*

Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa

78. *Stopa koja se koristi za diskont obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja (financirane i nefinancirane) trebaju se odrediti prema tržišnim prinosima na datum bilance od korporativnih obveznica visoke kvalitete. U zemljama gdje ne postoji razvijeno tržište takvim obveznicama trebaju se koristiti tržišni prinosi državnih obveznica (na datum bilance). 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 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 dospeljem da se poveže s procijenjenim dospeljem 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 dospelja 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 dospelja 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 bilanci budući da se obveza priznaje poslije smanjenja fer vrijednosti svake imovine plana i zato jer se neki aktuarski dobiti i gubici te neki trošak minolog 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 bilance; i*
 - (c) *procijenjene buduće promjene u razini svakog primanja od države koje utječu na plative obveze prema definiranom planu primanja samo, i isključivo, ako:*
 - (i) *ove promjene su stupile na snagu prije datuma bilance; ili*
 - (ii) *protekli 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 bilance. 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 određenih 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 bilance (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 neto kumulativni 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 zaposlenih 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 jednog u drugo razdoblje. Subjekt može primijeniti takve sustavne metode na aktuarske dobitke i gubitke čak ako potpadaju u okviru granica navedenih u točki 92.

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 aktuarske dobiti 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 definiranog primanja ili mijenja plativa primanja prema postojećem planu definiranog primanja. Takve su promjene kao povrat za usluge zaposlenog tijekom određenog razdoblja sve dok su stečena odnosna primanja. Prema tomu, trošak minulog rada priznaje se za vrijeme toga razdoblja neovisno o činjenici da se taj trošak odnosi na usluge zaposlenoga u ranijim razdobljima. Trošak minulog rada se mjeri kao promjena obveze koja proizlazi iz izmjena (vidjeti točku 64.).
- 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 počevši 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 ne sadrži:
- učinak razlike između stvarnog i prijašnje pretpostavljenog povećanja plaća u svezi obveze da se isplate primanja za rad u prijašnjim godinama (ne postoji trošak minulog rada budući da aktuarske pretpostavke omogućuju projicirane plaće);
 - precijenjene ili podcijenjene procjene diskrecionog povećanja mirovina gdje subjekt ima izvedenu obvezu dati takvo povećanje (ne postoji trošak minulog rada budući da aktuarske pretpostavke omogućuju projicirane plaće);
 - procjene povećanja primanja koje proizlaze iz aktuarskih dobitaka koji su već priznati u financijskim izvještajima ako se subjekt obvezao formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom koja je izvan toga plana) ili prema propisu koristiti bilo koji višak plana za dobrobit sudionika u planu, čak 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 ustanovljuje 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 postupka 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 bilanci prema točki 54. Kada tržišna cijena nije raspoloživa, fer vrijednost imovine plana se procjenjuje, primjerice, diskontiranjem očekivanih budućih novčanih tijekova 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 imovine 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 aspektima subjekt treba postupiti s tom imovinom kao i sa svom ostalom imovinom plana. U izvještaju o dobiti se rashod koji se odnosi na plan definiranih primanja može prezentirati prebijeno s iznosom koji je priznat kao refundacija.

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. – 42. i 104.)

104C. Kada polica osiguranja nije polica koja ispunjava uvjet tada ona nije imovina plana. Točka 104A uređuje takve slučajeve: subjekt priznaje svoje pravo na refundaciju 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 postupka 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-C

Sadašnja vrijednost obveze	1.241
Nepriznati aktuarski dobiti	17

Obveza priznata u bilanci	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 dobici u iznosu 17 su neto kumulativni aktuarski dobici 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 refundacija nije u cijelosti nadoknativa).

Povrat od imovine plana

105. Očekivani povrat od imovine plana je jedna komponenta rashoda priznatih u izvještaju o dobiti. 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. Aktuarijski 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 platve obveze fonda za porez	9.25
Realizirani i nerealizirani dobici od imovine plana (nakon poreza)	2.00
Administrativni troškovi	(1.00)
Očekivana stopa povrata	10.25
<i>Za 20X1. godinu očekivani i stvarni povrati od plana imovine jesu sljedeći:</i>	
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 dobici 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 izvještaju o dobiti 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 stečeni 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 stečenog subjekta još nisu priznati.

Ograničenja i podmirenja

109. Subjekt treba priznati dobitke ili gubitke od ograničenja i podmirenja plana definirano 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 aktuarijske dobitke ili gubitke troška minulog rada koji, prema točki 92. i 96., ranije nisu priznati.

110. Prije određivanja 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 kad subjekt:

- se dokazivo obvezao značajno smanjiti broj zaposlenih obuhvaćen planom; ili
- mijenja uvjete plana definiranih primanja tako da značajni element budućeg rada postojećih zaposlenika više neće

ispunjavati uvjet za primanja ili će steći uvjete za smanjena primanja.

Ograničenje može nastati iz rijetkog događaja kao što je zatvaranje tvornice, prestanak poslovanja, trajno ili privremeno napuštanje plana. Događaj je dovoljno značajan da bi se mogao smatrati ograničenjem ako bi priznavanje dobitka ili gubitka od ograničenja imalo značajan učinak na financijske izvještaje. Ograničenja su često vezana uz restrukturiranja. Stoga, subjekt obračunava ograničenja istodobno kada i odnosno restrukturiranje.

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 policia 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, dobitci 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 definiranih 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 od 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 bilanci	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 prijeboj jesu slični kriterijima postavljenim za financijske instrumente u MRS-u 32 *Financijski instrumenti*: objavljivanje i prezentiranje.

Razlika između tekućeg i netekućeg

118. Neki poslovni subjekti prave razliku između tekuće i netekuće imovine odnosno obveza. Ovaj MRS ne određuje treba li subjekt razlikovati tekući i netekući dio imovine i obveza koje proizlazi iz primanja poslije 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 komponente jedne stavke prihoda ili rashoda u samom izvještaju o dobiti.

Objavljivanje

120. 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) usklađivanje imovine i obveza priznate u bilanci, pri čemu se prikazuje najmanje sljedeće:

(i) sadašnja vrijednost obveza definiranih primanja na datum bilance, koje se u cijelosti ne financiraju;

(ii) sadašnja vrijednost (prije smanjenja fer vrijednosti imovine plana) obveza definiranih primanja na datum bilance, koje se u cijelosti ili djelomično financiraju;

(iii) fer vrijednost imovine plana na datum bilance;
(iv) neto aktuarske dobiti ili gubitke koji nisu priznati u bilanci (vidjeti točku 92.);

(v) trošak minulog rada koji još nije priznat u bilanci (vidjeti točku 96.);

(vi) svaki iznos koji nije priznat kao imovina, zbog ograničenja danog u točki 58.(b);

(vii) fer vrijednost na datum bilance svakog prava refundiranja priznatog kao imovina prema točki 104.A (s kratkim opisom veze između prava refundiranja i s njim povezane obveze); i

(viii) iznosi koji su priznati u bilanci;

(d) iznose uključene u fer vrijednost imovine plana za:

(i) svaku kategoriju vlastitih financijskih instrumenata izvještajnog subjekta; i

(ii) svaku nekretninu koju je zauzelo ili drugu imovinu koju koristi izvještajni subjekt;

(e) usklađivanje kojim se prikazuju promjene neto obveza (ili imovine) tijekom razdoblja koje su priznate u bilanci;

(f) ukupne rashode koji su priznati u izvještaju o dobiti za svaku dolje navedenu stavku izvještaja o dobiti i svake stavke izvještaja o dobiti u koju su uključeni:

(i) trošak tekućeg rada;

(ii) trošak kamata;

(iii) očekivani povrat od imovine plana;

(iv) očekivani povrat od svakog prava refundiranja priznatog kao imovina prema točki 104.A;

(v) aktuarski dobiti i gubici;

(vi) trošak minulog rada; i

(vii) učinak ograničenja ili podmirenja;

(g) stvarni povrat od imovine plana kao i stvarni povrat od svakog prava refundiranja priznatog kao imovina prema točki 104.A; i

(h) glavne aktuarske pretpostavke korištene na datum bilance, uključujući (ako je primjenjivo):

(i) diskontirane stope;

(ii) očekivane stope povrata od svake imovine plana za razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima;

(iii) očekivana stopa povrata za razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima i svi povrati priznati kao imovina prema točki 104.A;

(iv) očekivana stopa povećanja plaća (i promjene indeksa ili drugih varijabli navedenih u formalnim ili izvedenim uvjetima plana kao osnovi za buduće povećanje primanja);

(v) trendovi stopa zdravstvenih troškova; i

(vi) druge korištene značajne aktuarske pretpostavke.

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

121. Prema točki 120.(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 definiranog 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 definiranog primanja više poslodavaca s kojima se postupa 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, nepredviđeni događaji i nepredviđena imovina*, subjekt objavljuje informacije o nepredviđenim 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 plaćene 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 »koridoro« 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 bilance (vidjeti točku 64.);*

(b) *minus fer vrijednost imovine plana na datum bilance (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. *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 se trebaju odmah priznati;*

(e) *trošak minulog rada, koji se treba 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 radnoga staža, očekivani trošak tih primanja priznaje se kada nastane događaj koji uzrokuje dugotrajnu nesposobnost.

Objavljanje

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 *Objavljanje 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:*

(a) *prekida radni odnos zaposlenog ili skupine zaposlenih 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 detaljno oblikovan plan otkaza*

te nema realne mogućnosti da od njega odustane. Podroban plan treba sadržavati najmanje:

(a) *lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih 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 bilance, 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.*

Objavljanje

141. Tamo gdje postoje neizvjesnosti o broju zaposlenih koji će prihvatiti ponudu za otpremnine, postoji nepredviđena obveza. Kao što zahtijeva MRS 37 Rezerviranja, nepredviđeni događaji i nepredviđena imovina, subjekt objavljuje informacije o nepredviđenoj obvezi, osim ako je daleka mogućnost odljeva za podmirenje.

142. Kao što zahtijeva MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, subjekt objavljuje vrstu i iznos rashoda ako su značajni. Ot-

premnine 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 stranaka*, 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 odrediti svoje obveze prijelaznog razdoblja za planove definiranih primanja na taj datum i to na sljedeći način:**

- (a) *sadašnju vrijednost obveze (vidjeti točku 64.) na datum usvajanja;*
- (b) *minus fer vrijednost, na datum usvajanja, imovine plana (ako postoji) iz koje se obveze trebaju izravno podmiriti (vidjeti točke 102. – 104.);*
- (c) *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 da se prizna to povećanje kao dio svoje obveze za definirana primanja prema točki 54. na sljedeći način:**

- (a) *odmah, prema MRS-u 8; ili*
- (b) *kao rashod ravnomjerno tijekom razdoblja do pet godina od datuma primjene. Ako subjekt izabere pod (b) tada treba:*
- (i) *primijeniti ograničenje opisano u točki 58.(b) pri mjerenju svake imovine priznate u bilanci;*
- (ii) *objaviti na svaki datum bilance (1) iznos povećanja preostalog nepriznatog iznosa, i (2) iznos koji je priznat u tekućem razdoblju;*
- (iii) *ograničiti kasnije priznavanje kasnijih aktuarskih dobitaka (ali ne negativnog troška minulog rada) kako slijedi. Ako se aktuarski dobitak treba priznati prema točki 92. i 93., subjekt treba priznati taj aktuarski dobitak samo u visini u kojoj neto kumulativni nepriznati aktuarski dobitci (prije priznavanja tog aktuarijskog dobitka) prelaze nepriznati dio obveze iz prijelaznog razdoblja; i*
- (iv) *uključiti odnosni dio nepriznatih obveza iz prijelaznog razdoblja pri određivanju 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 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 bilancu 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 nestečena primanja iznosi 160, a prosječno preostalo razdoblje na taj datum do stjecanja iznosi 10 godina).

Učinak prijelaznog razdoblja je sljedeći

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

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

DATUM STUPANJA NA SNAGU

157. **Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 1999. ili poslije toga, osim kako je navedeno u točki 159. i 159.A. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na troškove mirovina za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta prije 1. siječnja 1999. 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 refundacija prema točkama 104. A, 128. i 129. i s njima povezana objavljivanja prema točkama 120.(c)(vii), 120.(f)(iv), 120.(g) i 120.(h)(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.**

160. MRS 8 primjenjuje se kada subjekt mijenja svoje računovodstvene politike kako bi odrazio promjene navedene u točkama 159. i 159.A. 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.

Međunarodni računovodstveni standard 20

Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ove knjige sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sljedeći SOO-ovi odnose se na MRS 20:

- SOO-10 – Državna pomoć – nema posebnog odnosa prema poslovnim aktivnostima.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 20	
Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći	
DJELOKRUG	1 – 2
DEFINICIJE	3 – 6
DRŽAVNE POTPORE	7 – 33
Nenovčane državne potpore	23
Prezentiranje potpora povezanih s imovinom	24 – 28
Prezentiranje potpora povezanih s dobiti	29 – 31
Otplata državnih potpora	32 – 33
Državna pomoć	34 – 38
OBJAVLJIVANJE	39
PRIJELAZNE ODREDBE	40
DATUM STUPANJA NA SNAGU	41

Međunarodni računovodstveni standard 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći* (MRS 20) naveden je u točkama 1. do 41. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 20 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

Međunarodni računovodstveni standard 20

Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći

DJELOKRUG

1. **Ovaj Standard treba primijeniti u računovodstvu i za objavljivanje 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 između informiranog,voljnog kupca i informiranog, voljnog prodavača u transakciji pred pogodbom.

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.
11. Jednom kad je državna potpora priznata, za svaku s njom povezanom nepredviđenom obvezom ili nepredviđenom imovinom postupat će se u skladu s MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*.
12. **Državne potpore trebaju se priznati kao prihodi tijekom razdoblja kako bi se nužno sučelili na sustavnoj osnovi s odnosnim troškovima za koje su namijenjeni da ih nadoknade. Državne potpore se ne smiju izravno odobriti udjelima dioničara.**
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 prihod tijekom jednog ili više razdoblja.
14. Zagovornici kapitalnog pristupa tvrde sljedeće:
- (a) državne potpore su financijski mehanizam i kao prema takvima treba postupati u bilanci, umjesto da se prenose kroz izvještaj o dobiti kako bi nadoknadile stavke rashoda što ih financiraju. Budući da se ne očekuje otplata, trebaju se odobriti izravno u korist udjela dioničara; i
- (b) neprimjereno je priznavati državne potpore u izvještaju o dobiti, jer one nisu zarađene već predstavljaju poticaj što ga pruža država bez s tim povezanih troškova.
15. Argumenti u prilog dobitnog pristupa i stoga protiv kapitalnog pristupa jesu sljedeći:
- (a) budući da su državne potpore primici iz drugih izvora, a ne od dioničara, ne trebaju se odobravati izravno u korist udjela dioničara, već ih treba priznavati kao prihod u odgovarajućim razdobljima;
- (b) državne potpore su rijetko kad bez uvjeta. Subjekt ih zarađuje tako da zadovolji postavljene uvjete i ispuni predviđene obveze. Stoga potpore treba unijeti u prihod i povezati s odnosnim troškovima za koje je potpora namijenjena da ih kompenzira; i

(c) kao što porez na dobit i drugi porezi terete dobit, logično je u izvještaju o dobiti jednako postupiti i s državnim potporama, koje su produžetak fiskalnih politika.

16. U dobitnom pristupu osnovno je da se državne potpore priznaju kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi kroz razdoblja kako bi se sučelile s odnosnim troškovima. Priznavanje prihoda od državnih potpora 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 razdoblja u kojima subjekt priznaje troškove ili rashode povezane s državnim potporom lako se ustanovljuju. Stoga se potpore, kad je riječ o priznavanju specifičnih rashoda, priznaju kao prihod u istom razdoblju kao i odnosni rashodi. Slično, potpore povezane s materijalnom imovinom koja se amortizira obično se priznaju kao prihod u razdobljima i u omjerima u kojima se tereti amortizacija tih sredstava.
18. Potpore povezane s imovinom koja se ne amortizira također mogu zahtijevati ispunjenje određenih obveza i stoga će se priznati kao prihod kroz razdoblja u kojima se snose troškovi ispunjenja tih obveza. Primjerice, potpora u obliku davanja zemlje može se uvjetovati postavljanjem zgrade na tom mjestu te može biti prikladno priznati ju kao prihod kroz vijek upotrebe 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 podrške subjektu bez budućih povezanih troškova, treba priznati kao prihod razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.**
21. U određenim okolnostima može se državna potpora dodijeliti u svrhu davanja trenutne financijske podrške subjektu, a ne kao poticaj za poduzimanje određenih izdataka. Takve potpore mogu biti ograničene na pojedini subjekt i mogu biti nedostupne čitavoj kategoriji korisnika. Takve pak okolnosti mogu opravdati uvrštavanje potpore u prihod u razdoblju u kojem je subjekt ispunio uvjete da ju primi, uz objavljivanje kako bi se osiguralo da je njen učinak posve razumljiv.
22. Državna potpora može biti primljena za nadoknađivanje rashoda ili gubitaka nastalih u prethodnom razdoblju. Takva se potpora priznaje kao prihod onog razdoblja u kojemu potraživanje nastaje uz objavljivanje 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 nenovčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se prezentirati u bilanci ili iskazivanjem odgođenog prihoda ili tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa te imovine.*
25. Kad je riječ o potporama (ili odgovarajućim dijelovima potpora) povezanih s imovinom, dvije se metode prikazivanja u financijskim izvještajima smatraju prihvatljivim alternativama.
26. Jedna metoda iskazuje potporu kao odgođeni prihod koja se priznaje kao prihod na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom vijeka upotrebe imovine.
27. Druga metoda oduzima potporu pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa imovine. Potpora se priznaje kao prihod, tijekom vijeka upotrebe imovine koja se amortizira, smanjenjem 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 novčanom tijeku, neovisno je li potpora, radi prezentiranja u bilanci, 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 odobrenja u izvještaju o dobiti, pod odvojenim nazivom ili pod općenitim naslovom kao što je »Ostali prihodi«. Alternativno, takve potpore se prikazuju kao odbitne stavke za izvještavane povezane rashode.
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 raspoloživa, te prezentiranje rashoda bez prijeba s potporom može stoga navesti na pogrešan zaključak.
31. Obje se metode smatraju prihvatljivim za prezentiranje potpora povezanih s dobiti. Za pravilno razumijevanje financijskih 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 ispravak 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, utvrđenog u svezi potpore. U mjeri u kojoj otplata premašuje bilo koje takvo odgođeno potraživanje, ili gdje ne postoji odgođeno potraživanje, otplatu treba odmah priznati kao rashod. Otplatu potpore povezane s nekom imovinom treba iskazati kao povećanje knjigovodstvenog iznosa imovine ili smanjenjem salda odgođenog prihoda za iznos koji treba otplatiti. Kumulativnu dodatnu amortizaciju, koja bi do datuma bila priznata kao rashod da nema potpore, treba izravno priznati kao rashod.*

33. Okolnosti koje utječu na otplatu potpore koja se odnosi na imovinu mogu zahtijevati da se obrati pozornost na moguća umanjenja novog knjigovodstvenog iznosa 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 državom 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 davanje 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 pokušaj 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.
37. Zajmovi uz nulte ili niske kamatne stope jesu vrsta državne pomoći, ali korist se ne kvantificira uračunavanjem kamata.
38. U ovom Standardu državna pomoć ne uključuje izgradnju infrastrukture putem poboljšanja opće prometne mreže i mreže komunikacija te izgradnju suvremenih postrojenja, kao što je navodnjavanje ili vodovodna mreža koja je dostupna na stalnoj neodređenoj osnovi za korist cijele lokalne zajednice.

OBJAVLJIVANJE**39. Potrebno je objaviti sljedeće:**

- (a) *usvojenu računovodstvenu politiku za državne potpore, uključujući usvojene metode prezentiranja u financijskim izvještajima;*
- (b) *vrstu i veličinu državnih potpora priznatih u financijskim 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 naplative ili plative 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 poslije toga.

Međunarodni računovodstveni standard 21**Učinci promjena tečaja stranih valuta**

Ovo izdanje uključuje promjene koje proizlaze iz novih i izmijenjenih MSFI-eva, izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku samog izdanja navodi datume početka primjene novih i izmijenjenih MSFI-eva i također identificira postojeće MSFI-eve koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV17
Međunarodni računovodstveni standard 21	
Učinci promjena tečaja stranih valuta	
CILJ	1 – 2
DJELOKRUG	3 – 7
DEFINICIJE	8 – 16
Objašnjenje definicija	9 – 16
Funkcionalna valuta	9 – 14
Neto ulaganje u inozemno poslovanje	15
Monetarne stavke	16
SAŽETAK PRISTUPA KOJEG PROPISUJE OVAJ STANDARD	17 – 19
IZVJEŠTAVANJE O TRANSAKCIJAMA U STRANOJ VALUTI U FUNKCIONALNOJ VALUTI	20 – 37
Početno priznavanje	20 – 22
Izveštavanje na sljedeće datume bilance	23 – 26
Priznavanje tečajnih razlika	27 – 34
Promjena funkcionalne valute	35 – 37
PRIMJENA VALUTE OBJAVLJIVANJA KOJA NIJE FUNKCIONALNA VALUTA	38 – 49
Svođenje u valutu objavljivanja	38 – 43
Svođenje inozemnog poslovanja	44 – 47
Prodaja inozemnog poslovanja	48 – 49
POREZNI UČINCI SVIH TEČAJNIH RAZLIKA	50
OBJAVLJIVANJE	51 – 57
DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE	
ODREDBE	58 – 60
POVLAČENJE OSTALIH OBJAVLJIVANJA	61 – 62
DODATAK	
Dopune ostalih objavljivanja	

Međunarodni računovodstveni standard 21 *Učinci promjena stranih valuta* (MRS 21) naveden je u točkama 1. – 62. te u Dodatku. Sve točke imaju jednaku važnost, ali zadržavaju oblik Standarda kojeg je propisivala Komisija za međunarodne računovodstvene standarde kada je isti prihvaćen od strane Odbora. MRS 21 je potrebno čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnova za zaključke, *Uvoda u Međunarodne standarde financijskog izvještavanja* i *Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika* čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku izričitih smjernica.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 21, *Učinci promjena stranih valuta* (MRS 21) zamjenjuje MRS 21 *Učinci promjena stranih valuta* (izmijenjen 1993. godine) i primjenjuje se na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Standard također zamjenjuje sljedeća Tumačenja:

- (a) SOO-11 – *Strane valute – kapitalizacija gubitaka koja proizlazi iz značajne devaluacije valute*;
- (b) SOO-19 – *Izveštajna valuta – Mjerenje i prezentiranje financijskih izvještaja prema MRS-u 21 i MRS-u 29*;
- (c) SOO-30 – *Izveštajna valuta – Svođenje valute mjerenja u valutu objavljivanja*.

Razlozi za promjenu MRS-a 21

UV2. Međunarodni odbor za računovodstvene standarde objavio je ovu izmijenjenu verziju MRS-a 21 u sklopu projekta poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Projekt je potaknut pitanjima i kritikama na Standarde od strane zakonodavnih tijela, profesionalnih računovođa i ostalih zainteresiranih strana. Cilj projekta bio je smanjiti ili ukloniti alternativna rješenja, nepotrebne informacije i konflikte unutar Standarda, kako bi se usredotočilo na pitanja usklađenosti i provela ostala poboljšanja.

UV3. Vezano za MRS 21, osnovni cilj Odbora bilo je osiguranje dodatnih smjernica o metodi svođenja i utvrđivanju funkcionalnih valuta i valuta objavljivanja. Odbor nije ponovno razmatrao temeljni pristup računovodstvu učinaka promjena stranih valuta koji je iznesen unutar MRS-a 21.

Osnovne promjene

UV4. Osnovne promjene u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 21 prikazane su u nastavku.

Opseg

UV5. Iz opsega Standarda isključeni su derivativi stranih valuta koji spadaju u opseg MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Slično tome, tematika vezana za računovodstvo zaštite premještena je u MRS 39.

Definicije

UV6. Pojam »izvještajne valute« zamijenjen je s dva pojma:

- (a) *funkcionalna valuta*, tj. valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt djeluje. Pojam »funkcionalna valuta« upotrebljava se umjesto »valute mjerenja« (pojma upotrebljenog u SOO-19) jer isti predstavlja naziv koji se češće koristi, ali koji, u načelu, ima isto značenje;
- (b) *valuta objavljivanja*, tj. valuta u kojoj su financijski izvještaji prezentirani.

Definicije – funkcionalna valuta

UV7. Kod pripreme financijskih izvještaja Standard zahtijeva da svaki pojedini subjekt unutar izvještajnog subjekta (bilo da se radi o samostalnom subjektu, subjektu s inozemnim poslovanjem (poput matičnog subjekta) ili o inozemnom poslovanju (poput podružnice ili poslovnice)) utvrdi svoju funkcionalnu valutu i mjeri svoje rezultate i financijsku poziciju u toj valuti. Novi materijal o funkcionalnoj valuti uključuje određene smjernice koje su prethodno bile sadržane u SOO-19 o tome

kako utvrditi valutu mjerenja. Međutim, u usporedbi sa SOO-19, Standard pridaje veću važnost valuti privrede na temelju koje se utvrđuje cijena transakcija, nego valuti u kojoj su transakcije denominirane.

UV8. Kao rezultat ovih promjena i uključivanja smjernica iz prethodnog SOO 19:

- (a) subjekt (bilo da se radi o samostalnom subjektu ili inozemnom poslovanju) ne može slobodno izabrati funkcionalnu valutu,
- (b) subjekt ne može izbjeći ispravak prema MRS-u 29, *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama* putem, na primjer, primjene stabilne valute (poput funkcionalne valute matičnog subjekta) kao svoje funkcionalne valute.

UV9. U Standardu su izmijenjeni zahtjevi iz prethodne verzije MRS-a 21 o razlikovanju inozemnog poslovanja koje čini sastavni dio poslovanja izvještajnog subjekta (u nastavku »inozemno poslovanje«) i inozemnih subjekata. Ovi se zahtjevi sada nalaze među pokazateljima funkcionalne valute subjekta. Kao rezultat toga:

- (a) nema razlike između sastavnog inozemnog poslovanja i stranih subjekata. Umjesto toga, subjekt koji se prije klasificirao kao sastavno inozemno poslovanje imat će istu funkcionalnu valutu kao izvještajni subjekt.
- (b) samo se jedna metoda svođenja primjenjuje na inozemno poslovanje – naime, metoda opisana u prethodnoj verziji MRS-a 21 koja se odnosi na inozemne subjekte (vidi točku UV13),
- (c) točke koje se bave razlikovanjem sastavnog inozemnog poslovanja od inozemnog subjekta i točka koja navodi metodu svođenja koja treba biti upotrebljena, su izbačeni.

Izveštavanje o transakcijama u stranoj valuti u funkcionalnoj valuti – priznavanje razlika od promjene tečaja

UV10. Iz Standarda je izbačena ograničena opcija koju je propisivala prethodna verzija MRS-a 21 o kapitalizaciji tečajnih razlika koje proizlaze iz značajne devalvacije ili deprecijacije valute za koju ne postoji zaštita. Prema Standardu, takve se tečajne razlike sada priznaju u računu dobiti i gubitka. Nastavno na to, SOO-11, koji je navodio ograničen broj okolnosti u kojima se takve tečajne razlike mogu kapitalizirati, je zamijenjen budući da kapitalizacija takvih tečajnih razlika više nije dozvoljena ni u kakvim okolnostima.

Izveštavanje o transakcijama u stranoj valuti u funkcionalnoj valuti – promjena funkcionalne valute

UV11. U Standardu je zamijenjen prethodni zahtjev za računovodstvenim tretmanom promjene klasifikacije inozemnog poslovanja (koje je sada suvišno) zahtjevom da se promjena funkcionalne valute treba računovodstveno priznavati u budućem razdoblju.

Upotreba valute objavljivanja koja nije funkcionalna valuta – svođenje na valutu objavljivanja

UV12. Standard dozvoljava da subjekt prezentira svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). U tom slučaju, subjekt može biti samostalni subjekt, matični subjekt koje priprema konsolidirane financijske izvještaje ili matični subjekt, ulagač

ili poduzetnik koji priprema odvojene financijske izvještaje, u skladu s MRS-om 27, Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji.

UV13. Subjekt treba prevesti svoje rezultate i financijsko stanje iz funkcionalne valute u valutu (ili valute) objavljivanja, primjenom metode koja se zahtijeva za svođenje inozemnog poslovanja u svrhu uključivanja istog u financijske izvještaje izvještajnog subjekta. Prema ovoj metodi, imovina i obveze prevode se po zaključnom tečaju, a prihodi i rashodi po tečajevima važećim na datum nastanka transakcija (ili po prosječnom tečaju za razdoblje, ako taj tečaj predstavlja razumnu približnu procjenu).

UV14. Standard zahtijeva svođenje usporednih iznosa kako slijedi:

- (a) za subjekt čija funkcionalna valuta nije valuta hiperinflacijske privrede:
 - (i) imovina i obveze u svakoj prikazanoj bilanci prevode se po zaključnom tečaju na datum bilance (tj. usporedni podaci prethodne godine prevode se po zaključnom tečaju prethodne godine),
 - (ii) prihodi i rashodi u svakom prikazanom računu dobiti i gubitka prevode se po tečaju važećem na datum transakcije (tj. usporedni podaci prethodne godine prevode se po stvarnom ili prosječnom tečaju prethodne godine);
- (b) za subjekt čija funkcionalna valuta predstavlja valutu hiperinflacijske privrede i za koji su usporedni iznosi prevedeni u valutu različite hiperinflacijske privrede, svi iznosi (npr. iznosi u bilanci i računu dobiti i gubitka) prevode se po zaključnom tečaju zadnje bilance koja je prezentirana (tj. usporedni podaci prethodne godine, usklađeni za naknadne promjene razine cijena, prevode se po zaključnom tečaju ove godine);
- (c) za subjekt čija funkcionalna valuta predstavlja valutu hiperinflacijske privrede i kod kojeg su usporedni podaci prevedeni u valutu ne-hiperinflacijske privrede, svi iznosi predstavljaju iznose koji su prikazani u financijskim izvještajima prethodne godine (tj. isti se ne usklađuju za naknadne promjene razine cijena ili naknadne promjene tečaja).

Ova se metoda svođenja, kao i ona opisana u točki UV13, primjenjuje samo kod svođenja financijskih izvještaja inozemnog poslovanja u svrhu uključivanja istih u financijske izvještaje izvještajnog subjekta te prilikom svođenja financijskih izvještaja subjekta u različitu valutu objavljivanja.

Upotreba valute objavljivanja koja nije funkcionalna valuta – svođenje inozemnog poslovanja

UV15. Standard zahtijeva da se goodwill i usklađivanje fer vrijednosti imovine i obveza koji nastaju prilikom stjecanja inozemnog subjekta tretiraju kao dio imovine i obveza stečenog subjekta i da se prevode po zaključnom tečaju.

Objavljivanje

UV16. Standard uključuje većinu zahtjeva za objavljivanje koje propisuje SOO-30. Isti se primjenjuju kod primjene metode svođenja koja je različita od metoda opisanih u točkama UV13 i UV14 ili ako su druge dodatne informacije (poput izvoda iz cjelovitih financijskih izvještaja) prikazane u valuti koja nije funkcionalna valuta ni valuta objavljivanja.

UV17. Nadalje, subjekti moraju objaviti svaku promjenu funkcionalne valute i razlog iste.

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) koristiti 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 financijske pozicije inozemnog poslovanja koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom, razmjernom konsolidacijom ili metodom udjela, i
 - (c) kod svođenja rezultata poslovanja i financijske pozicije subjekta u valutu objavljivanja.
4. MRS 39 primjenjuje se na većinu derivativa stranih valuta te su stoga isti isključeni iz opsega ovog Standarda. Međutim, oni derivativi stranih valuta koji nisu u opsegu MRS-a 39 (npr. određeni derivativi stranih valuta koji su ugrađeni u druge ugovore) spadaju u opseg ovog Standarda. Nadalje, ovaj se Standard primjenjuje ako subjekt prevodi iznose koji se odnose na derivative iz svoje funkcionalne 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 tijekova koji proizlaze iz transakcija u stranim valutama, niti na svođenje novčanih tijekova inozemnog poslovanja (vidi MRS 7, *Izvješća o novčanom tijeku*).

DEFINICIJE

8. *U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći izrazi s točno određenim značenjem:*
Zaključni tečaj je spot tečaj na datum bilance.
Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz svođenja 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 namiriti između informiranih i spremnih stranaka u transakciji koja se odvija po tržišnim uvjetima.

Strana valuta je valuta koja nije funkcionalna valuta subjekta.

Inozemno poslovanje je podružnica, pridruženi subjekt, zajednički pothvat ili poslovnicu izvještajnog subjekta čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog subjekta.

Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.

Grupa je matični subjekt i sve njegove podružnice.

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

Funkcionalna valuta

9. Primarno ekonomsko okruženje u kojem subjekt posluje je obično okruženje u kojem taj subjekt primarno generira i troši novac. Kod određivanja svoje funkcionalne valute, društvo 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, troškove materijala 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 funkcionalne valute inozemnog poslovanja te utvrđivanju je li funkcionalna 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 prvoga navodimo situaciju u kojoj se inozemno poslovanje sastoji isključivo od prodaje dobara uvezenih od izvještajnog subjekta i utržak se doznava 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, sustinski sve u lokalnoj valuti subjekta;

- (b) predstavljaju li transakcije s izvještajnim subjektom visok ili nizak udjel unutar aktivnosti inozemnog poslovanja;
 - (c) utječu li novčani tijekovi od aktivnosti inozemnog poslovanja direktno na novčane tijekove izvještajnog subjekta te mogu li isti biti odmah doznačeni;
 - (d) jesu li novčani tijekovi 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 funkcionalna valuta nije jasno vidljiva, rukovodstvo na temelju vlastite prosudbe utvrđuje funkcionalnu valutu koja najvjerojatnije 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 funkcionalne valute subjekta.
13. Funkcionalna valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i uvjete koji su za taj subjekt bitni. Sukladno tome, jednom kada se utvrdi, funkcionalna valuta se ne mijenja osim ako ne postoje promjene unutar tih pripadajućih transakcija, događaja i uvjeta.
14. Ako funkcionalna 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 funkcionalna valuta kako je utvrđeno prema ovom Standardu, kao svoje funkcionalne valute (poput funkcionalne 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 predvidivoj 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.

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 obveza na isporuku) fiksnog ili utvrdivog broja jedinica valute. Kao primjer navodimo: prijevremeno plaćeni iznosi za robu ili usluge (npr. 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 poslovanju (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 funkcionalna 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 funkcionalne 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:
- (a) kupuje ili prodaje robu ili usluge čija je cijena denominirana u stranoj valuti,
 - (b) uzima ili daje u zajam sredstva pri čemu su obveze ili potraživanja denominirani u stranoj valuti, ili
 - (c) na drugi način stječe 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.

Izvjštavanje na sljedeće datume bilance

23. Na svaki datum bilance:

- (a) monetarne stavke u stranoj valuti treba iskazati primjenom zaključnog tečaja,
- (b) nemonetarne stavke vrednovane po trošku nabave, izražene 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 umanjenu vrijednosti predstavlja knjigovodstvenu vrijednost prije razmatranja mogućih gubitaka od umanjenja vrijednosti ili njezinu nadoknadivu vrijednost, ovisno o tome koji je iznos manji. Ako je takva stavka nemonetarne stavka i mjeri se u stranoj valuti, knjigovodstvena vrijednost određuje se usporedbom:

- (a) 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
- (b) 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 bilance).

Efekt ove usporedbe može biti priznavanje gubitka od umanjenja 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 tijekovi od transakcije ili stanja mogle podmiriti da su ti novčani tijekovi 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 tijeka početno objave u rezervama, 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 evidentirane tijekom razdoblja ili prikazane u prošlim financijskim izvještajima, trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka 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 dobit ili gubitak od monetarne stavke priznat direktno u rezerve, svaka komponenta promjene stranih valuta te dobiti ili gubitka treba se priznati direktno u rezerve. Suprotno tome, ako je dobit ili gubitak od nemonetarne stavke priznat u računu dobiti i gubitka, svaka komponenta promjene stranih valuta dobiti ili gubitka treba se priznati u računu dobiti i gubitka.*
- 31. Ostali Standardi zahtijevaju priznavanje određenih dobiti i gubitka u rezervama. Primjerice, MRS 16 zahtijeva priznavanje određenih dobiti i gubitka koji proizlaze iz ponovne procjene nekretnina, postrojenja i opreme direktno u rezervama. Ako se takva imovina mjeri u stranoj valuti, točka 23(c) ovog Standarda zahtijeva da se ponovno procijenjeni iznos iskaže primjenom tečaja na datum utvrđivanja vrijednosti, što rezultira tečajnom razlikom koja se također priznaje u rezerve.
- 32. *Tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja izvještajnog društva u inozemno poslovanje (vidi točku 15.) treba se priznati u računu dobiti i gubitka u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta ili posebnim 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 podružnicu), takve tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna komponenta kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka 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 unutar posebnih financijskih izvještaja inozemnog poslovanja, u skladu s točkom 28. Slično tome, ako je takva stavka denominirana u funkcionalnoj valuti inozemnog poslovanja, tečajna razlika nastaje u zasebnim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta, u skladu s točkom 28. Takve tečajne razlike reklasificiraju se u odvojene komponente rezervi u financijskim izvještajima koje uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (tj. financijski izvještaji u kojima je inozemno poslovanje konsolidirano, razmjerno konsolidirano ili obračunano metodom udjela). Međutim, monetarna stavka koja čini dio

neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje može biti denominirana u valuti koja nije funkcionalna valuta ni izvještajnog subjekta niti inozemnog poslovanja. Tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja monetarne stavke u funkcionalne valute izvještajnog subjekta i inozemnog poslovanja ne reklasificiraju se na odvojenu komponentu rezervi u financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (tj. isti se nastavljaju priznavati u računu dobiti i gubitka).

34. Ako subjekt vodi knjige i evidencije u valuti koja nije njegova funkcionalna 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 funkcionalne valute

35. *Ako promijeni svoju funkcionalnu valutu, subjekt treba primijeniti procedure svođenja koje se primjenjuju na novu funkcionalnu valutu u razdobljima nakon datuma promjene.*
36. Kao što je navedeno u točki 13, funkcionalna valuta subjekta odražava pripadajuće transakcije, događaje i uvjete koji su bitni za subjekt. Sukladno tome, kada se jednom odredi funkcionalna 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 funkcionalne valute subjekta.
37. Učinak promjene funkcionalne 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 klasificiranog u rezerve, u skladu s točkama 32. i 39(c), ne priznaju se u računu dobiti i gubitka do prodaje poslovanja.

Primjena valute objavljivanja koja nije funkcionalna valuta

Svođenje u valutu objavljivanja

38. Subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se valuta objavljivanja razlikuje od funkcionalne valute subjekta, subjekt svodi svoje rezultate i financijsku poziciju u valutu objavljivanja. Primjerice, ako se unutar grupe nalaze samostalni subjekti koji koriste različite funkcionalne valute, rezultati i financijska pozicija svakog subjekta izražava se u istoj zajedničkoj valuti za potrebe prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja.
39. *Rezultati i financijska pozicija subjekta čija funkcionalna valuta nije valuta hiperinflacijske privrede trebaju se prevesti u različitu valutu objavljivanja primjenom sljedećih procedura:*

(a) za svaku objavlvenu bilancu (tj. uključujući usporedne podatke) imovina i obveze trebaju se iskazati po zaključnom tečaju na datum te bilance,

(b) za svaki račun dobiti i gubitka (tj. uključujući usporedne podatke) prihodi i rashodi trebaju se iskazati po tečajevima na datum transakcija, i

(c) sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se priznati kao zasebna komponenta kapitala i rezervi.

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:

(a) svođenja 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 računu dobiti i gubitka kao i iz stavki priznatih direktno u kapital i rezerve,

(b) svođenja početne neto imovine po zaključnom tečaju koji se razlikuje od prethodnog zaključnog tečaja.

Ove tečajne razlike ne priznaju se u računu dobiti i gubitka jer promjene tečaja imaju vrlo mali direktan utjecaj ili uopće nemaju direktan utjecaj na sadašnje i buduće novčane tijekove iz poslovanja. Ako se tečajne razlike odnose na inozemno poslovanje koje se konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu subjekta, kumulativne tečajne razlike proizašle iz svođenja i povezane s manjinskim udjelom raspoređuju se i priznaju kao dio manjinskog udjela u konsolidiranoj bilanci.

42. *Poslovni rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcionalna valuta predstavlja valutu hiperinflacijske privrede trebaju se prevesti u različitu valutu objavljivanja primjenom sljedećih procedura:*

(u) svi iznosi (tj. imovina, obveze, stavke kapitala i rezervi, prihodi i rashodi, uključujući usporedne podatke) trebaju se prevesti po zaključnom tečaju na datum zadnje bilance, osim

(v) ako su iznosi prevedeni u valutu ne-hiperinflacijske privrede, pri čemu usporedni podaci trebaju biti podaci koji su prezentirani kao iznosi sadašnje godine u povezanim financijskim izvještajima prethodne godine (tj. ne usklađuju se za naknadne promjene razine cijena ili naknadne promjene tečajeva).

43. *Ako funkcionalna 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 svođenja navedene u točki 42, osim za usporedne iznose koji se prevode u valutu ne-hiperinflacijske 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 trošak nabave za pretvaranje u valutu objavljivanja iznose svedene na razine cijena na datum kada je prestao prepravljati svoje financijske izvještaje.*

Svođenje inozemnog poslovanja

44. Točke 45. – 47., uz točke 38. – 43., primjenjuju se kod svođenja 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 međusobnih stanja unutar grupe i međusobnih transakcija podružnica (vidi MRS 27, Konsolidirani financijski izvještaji i MRS 31, Udjeli u zajedničkim pothvatima). Međutim, kratkoročna ili dugoročna međusobna monetarna imovina (ili obveza) unutar grupe kratkoročno ili dugoročno ne može se eliminirati s podudarnom međusobnom obvezom (ili imovinom) unutar grupe bez prikazivanja rezultirajuće promjene tečaja u konsolidiranim financijskim izvještajima. To je zbog toga što monetarna stavka predstavlja obvezu konvertiranja jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekt dobiti ili gubitku od promjene tečaja. Sukladno tome, u konsolidiranim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta takva tečajna razlika nastavlja se priznavati u računu dobiti i gubitka ili, ako proizlazi iz okolnosti opisanih u točki 32, ista se klasificira u kapital i rezerve 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 bilance inozemnog subjekta. Usklađenja se provode za značajne promjene tečaja do datuma bilance 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 razmjernе konsolidacije na zajedničko ulaganje, u skladu s MRS-om 28, Ulaganja u pridružene subjekte i MRS-om 31.
47. **Goodwill koji proizlazi od 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 ukupni iznos tečajnih razlika koji je bio odgođen unutar zasebne komponente kapitala i rezervi i koji se odnosi na to inozemno poslovanje, treba se priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem se priznaje dobit ili gubitak od prodaje.**
49. Subjekt može otuđiti svoj udjel u inozemnom subjektu prodajom, likvidacijom, povratom dioničkog kapitala ili ustupanjem cjelokupnog ili dijela tog subjekta. Isplata dividende je dio otuđenja samo kada predstavlja povrat ulaganja, kao na primjer, kod isplate dividende iz pred-akvizicijskih prihoda. U slučaju djelomičnog otuđenja samo se razmjerni dio povezanih akumuliranih tečajnih razlika uključuje u dobit ili gubitak. Otpis knjigovodstvene vrijednosti inozemnog poslovanja ne predstavlja djelomično otuđenje. Sukladno tome, niti jedan dio odgođenih prihoda ili rashoda od tečajnih razlika ne priznaje se u računu dobiti i gubitka u trenutku otpisa.

POREZNI UČINCI SVIHK 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 55.-57. izraz »funkcionalna valuta« odnosi se, u slučaju grupe, na funkcionalnu valutu matičnog subjekta.***
52. **Subjekt treba objaviti:**
- (a) ***iznos tečajnih razlika priznatih u računu dobiti i gubitka, osim onih koje proizlaze iz financijskih instrumenata koji se vode po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, u skladu s MRS-om 39, i***
- (b) ***neto tečajne razlike klasificirane u zasebnu komponentu kapitala i rezervi te usklađenje iznosa takvih tečajnih razlika na početku i na kraju razdoblja.***
53. ***Kada je valuta objavljivanja različita od funkcionalne valute, ta se činjenica treba objaviti zajedno s objavom funkcionalne valute i razlogom primjene različite valute objavljivanja.***
54. ***Kod promjene funkcionalne valute 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 funkcionalne 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 funkcionalna valuta, bez udovoljavanja zahtjevima iz točke 55. Primjerice, subjekt može konvertirati u drugu valutu samo odabrane stavke iz svojih financijskih izvještaja. Ili, subjekt čija funkcionalna 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 funkcionalne 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 s početkom na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblje s početkom prije 1. siječnja 2005. godine, tu činjenicu treba objaviti.***

59. *Subjekt treba primjenjivati točku 47. za sva buduća razdoblja na sva stjecanja poslovanja nastala nakon početka razdoblja financijskog izvještavanja u kojem se ovaj Standard prvi put primjenjuje. Retrospektivna primjena točke 47. na ranija stjecanja poslovanja je dozvoljena. Kod stjecanja inozemnog poslovanja koje se tretira kao buduće, ali je nastalo prije datuma prve primjene ovog Standarda, subjekt ne treba ispravljati podatke prethodnih godina i, sukladno tome, može, gdje je to prikladno, tretirati goodwill i usklađenje fer vrijednosti koje proizlazi iz tog stjecanja poslovanja kao imovinu i obveze subjekta radije nego kao imovinu i obveze inozemnog subjekta. Stoga su taj goodwill i usklađenja fer vrijednosti ili već izraženi u funkcionalnoj valuti subjekta ili predstavljaju nemonetarne stavke u stranoj valuti koje se objavljuju primjenom tečaja na datum stjecanja.*
60. *Sve ostale promjene proizašle iz primjene ovog Standarda trebaju se tretirati u skladu sa zahtjevima MRS-a 8, Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika.*

POVLAČENJE OSTALIH OBJAVLJIVANJA

61. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 21, Učinci promjena tečaja stranih valuta (izmijenjen 1993. godine).
62. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeća tumačenja:
- (a) SOO 11 – Strane valute – kapitalizacija gubitaka koja proizlazi iz značajne devalvacije valute,
- (b) SOO 19 – Izvještajna valuta – Mjerenje i prezentiranje financijskih izvještaja prema MRS-u 21 i MRS-u 29, i
- (c) SOO 30 – Izvještajna valuta – Svođenje valute mjerenja u valutu objavljivanja.

DODATAK

Dopune ostalih objavljivanja

Dopune iz ovog Dodatka primjenjuju se na godišnja razdoblja s početkom na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na ranije razdoblje, ove se dopune trebaju također primijeniti na to razdoblje.

Dopune koje su bile u ovom Dodatku prilikom izdavanja ovog Standarda 2003. godine, uključene su u relevantna objavljivanja unutar ovog izdanja.

Međunarodni računovodstveni standard 23

Troškovi posudbe

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 23	
Troškovi posudbe	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 3

DEFINICIJE	4 – 6
TROŠKOVI POSUDBE – OSNOVNI POSTUPAK	7 – 9
Priznavanje	7 – 8
Objavljivanje	9
TROŠKOVI POSUDBE – DOPUŠTENI ALTERNATIVNI POSTUPAK	10 – 29
Priznavanje	10 – 28
Troškovi posudbe prihvatljivi za kapitalizaciju	13 – 18
Prekoračenje knjigovodstvenog iznosa kvalificirane imovine iznad nadoknadivog iznosa	19
Početak kapitalizacije	20 – 22
Privremeni prekid kapitalizacije	23 – 24
Prestanak kapitalizacije	25 – 28
Objavljivanje	29
PRIJELAZNE ODREDBE	30
DATUM STUPANJA NA SNAGU	31

Međunarodni računovodstveni standard 23 Troškovi posudbe (MRS 23) naveden je u točkama 1. do 31. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 23 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

Međunarodni računovodstveni standard 23

Troškovi posudbe

CILJ

Cilj je ovog Standarda propisati računovodstveni postupak za troškove posudbe. Ovaj standard uglavnom zahtijeva da troškovi posudbe odmah terete rashode. Međutim, kao dopušteni alternativni postupak Standard dopušta kapitalizaciju troškova posudbe koji se izravno mogu pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva.

DJELOKRUG

1. **Ovaj Standard treba primijeniti u računovodstvenom iskazivanju troškova posudbi.**
2. Ovaj Standard zamjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 23 – Kapitalizacija troškova posudbe, usvojen 1983.
3. Ovaj Standard ne bavi se stvarnim ili izračunanim troškom glavnice, uključujući povlašteni kapital koji nije razvrstan kao obveza.

DEFINICIJE

4. U ovom Standardu se koriste sljedeći izrazi sa značenjem kako je navedeno:

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu subjektu u svezi s posudbom izvora sredstava.

Kvalificirana imovina je neka imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje da bi bila spremna za namjeravanu upotrebu ili prodaju.

5. Troškovi posudbe mogu uključiti:
 - (a) kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe;
 - (b) amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu;
 - (c) amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u 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.
6. Primjeri kvalificirane imovine su zalihe koje zahtijevaju znatno vremensko razdoblje da ih se dovede u stanje pogodno za prodaju, proizvodna postrojenja, energetska postrojenja te ulaganja u nekretnine. Ostala ulaganja te zalihe koje se proizvode rutinski ili na drugi način (ciklično u velikim količinama u kratkom vremenskom razdoblju) ne smatraju se kvalificiranom imovinom. Imovina koja je, kada je nabavljena, spremna na svoju namjeravanu upotrebu ili prodaju, također se ne smatra kvalificiranom imovinom.

TROŠKOVI POSUDBE – OSNOVNI POSTUPAK

Priznavanje

7. *Troškove posudbe treba priznati kao rashod u razdoblju u kojem su nastali.*
8. Prema osnovnom postupku troškovi posudbe priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali, neovisno od toga kako je posudba upotrijebljena.

Objavljivanje

9. *U financijskim izvještajima treba objaviti računovodstvenu politiku usvojenu za troškove posudbe.*

TROŠKOVI POSUDBE – DOPUŠTENI ALTERNATIVNI POSTUPAK

Priznavanje

10. *Troškove posudbe treba priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali, osim u dijelu u kojem su kapitalizirani u skladu s točkom 11.*
11. *Troškove posudbe, koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, treba kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine. Iznos troškova posudbe koji je prihvatljiv za kapitalizaciju treba odrediti u skladu s ovim Standardom.*
12. Prema dopuštenom alternativnom postupku se troškovi posudbe, koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, uključuju u trošak nabave te imovine. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine kada je vjerojatno da će subjektu pritijecati od njih buduće ekonomske koristi i ti se troškovi mogu pouzdano izmjeriti. Ostali se troškovi posudbe priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali.

Troškovi posudbe prihvatljivi za kapitalizaciju

13. 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 izvore sredstva posebno za svrhu nabave određene kvalificirane imovine, troškovi posudbe koji se izravno odnose na tu kvalificiranu imovinu mogu se odmah identificirati.

14. 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.
15. *U dijelu u kojem su posuđeni izvori sredstva izričito za svrhe pribavljanja kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju kod te imovine treba se odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao tim posuđivanjem tijekom razdoblja umanjen za bilo koji prihod od ulaganja temeljem privremenog ulaganja sredstava pribavljenih posudbom.*
16. 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 investiranja zarađen takvim financijskim sredstvima oduzima se od nastalih troškova posudbe.
17. *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.*
18. U nekim okolnostima prikladno je uključiti sve posudbe matice i njezinih podružnica kada se izračunava ponderirani prosjek troškova posudbi; u drugim okolnostima prikladno je da svaka podružnica koristi ponderirani prosjek troškova posudbi primjenjiv na vlastite posudbe.

Prekoračenje knjigovodstvenog iznosa kvalificirane imovine iznad nadoknadivog iznosa

19. Kada knjigovodstveni iznos ili očekivani konačni trošak kvalificirane imovine prelazi njezin nadoknadiivi iznos ili neto utrživu vrijednost, knjigovodstveni se iznos ispravlja ili otpisuje u skladu sa zahtjevima drugih međunarodnih računovodstvenih standarda. U određenim okolnostima iznos ispravka ili otpisa ponovno se pripisuje u skladu s tim drugim međunarodnim računovodstvenim standardima.

Početak kapitalizacije

20. **Kapitalizaciju troškova posudbe kao dijela troška kvalificirane imovine treba početi kada:**
 (a) nastanu izdaci za imovinu;
 (b) nastanu troškovi posudbe; i
 (c) aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju su u tijeku.
21. Izdaci za kvalificiranu imovinu uključuju samo one izdatke koji su imali za posljedicu plaćanje novcem, prijenose druge imovine ili su pretpostavljali obveze uz snošenje kamate. Izdaci se umanjuju kada se primi uplata i potpora u svezi s tom imovinom (vidjeti Međunarodni računovodstveni standard 20 – *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*). Prosječni knjigovodstveni iznos imovine tijekom nekog razdoblja, uključujući i prethodno kapitalizirane troškove posudbe, uobičajeno je razumna aproksimacija izdataka na koju se primjenjuje stopa kapitalizacije u tom razdoblju.
22. Aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju obuhvaćaju više od same fizičke izgradnje te imovine. One uključuju tehnički i administrativni rad 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

23. **Kapitalizaciju troškova posudbe treba privremeno prekinuti za vrijeme produženih razdoblja u kojima je prekinut aktivan razvoj.**
24. Troškovi posudbe mogu nastati za vrijeme produženog razdoblja u kojem su prekinute aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju. Takvi troškovi su troškovi držanja djelomično dovršene imovine i ne ispunjavaju uvjete kapitalizacije. Međutim, kapitalizacija troškova posudbe uobičajeno se ne prekida za vrijeme razdoblja kada se obavlja važan tehnički i administrativni rad. Kapitalizacija troškova posudbe također se ne prekida kada je odgoda nužan dio procesa kako bi imovina bila spremna za svoju namjeravanu upotrebu ili prodaju. Primjerice, kapitalizacija se nastavlja za vrijeme produženja razdoblja koje je potrebno da bi zalihe sazrele ili za vrijeme visokog vodostaja koje odlaže gradnju mosta, ako je visoki vodostaj uobičajen za vrijeme razdoblja izgradnje u tom zemljopisnom području.

Prestanak kapitalizacije

25. **S kapitalizacijom troškova posudbe treba prestati kada su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju.**
26. Imovina je obično spremna za svoju namjeravanu upotrebu ili za prodaju kada je dovršena njezina fizička izgradnja, čak kada se možda još nastavlja s rutinskim administrativnim radom. Ako su još preostale samo manje prilagodbe, kao što je ukrašavanje imovine po želji kupca ili korisnika, to ukazuje da su u biti dovršene sve aktivnosti.

27. **Kada se izgradnja kvalificirane imovine dovršava u dijelovima i svaki se dio može koristiti, dok se izgradnja drugih dijelova još nastavlja, s kapitalizacijom troškova posudbe treba prestati kada se dovrše sve bitne aktivnosti potrebne da se taj dio pripremi za njegovu namjeravanu upotrebu ili prodaju.**
28. Poslovni kompleks od nekoliko zgrada, od kojih se svaka može pojedinačno koristiti, primjer je kvalificirane imovine kojoj se svaki dio može koristiti dok se gradnja nastavlja za druge dijelove. 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

29. **U financijskim izvještajima treba objaviti:**
 (a) računovodstvenu politiku usvojenu za troškove posudbe;
 (b) iznos troškova posudbe koji je kapitaliziran u tijeku razdoblja; i
 (c) stopu kapitalizacije korištenu pri određivanju troškova posudbi prihvatljivih za kapitalizaciju.

PRIJELAZNE ODREDBE

30. **Kada prihvatanje ovog Standarda predstavlja promjenu računovodstvene politike, subjekt se potiče da uskladi svoje financijske izvještaje u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. Alternativno, subjekt treba kapitalizirati samo troškove posudbe nastale nakon datuma stupanja na snagu ovog Standarda, koji udovoljavaju kriterije za kapitalizaciju.**

DATUM STUPANJA NA SNAGU

31. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 1995. ili poslije toga.

Međunarodni računovodstveni standard 24

Objavljivanje povezanih stranaka

Ovo izdanje uključuje izmjene i dopune koje su nastale kao posljedica novih izmijenjenih MSFI-a izdanih 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« u uvodnom dijelu ovog izdanja pruža informacije o datumima stupanja na snagu ovih novih i izmijenjenih MSFI-ova, kao i o postojećim MSFI-evima koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV13
Međunarodni računovodstveni standard 24	
Objavljivanje povezanih stranaka	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 4
SVRHA OBJAVLJIVANJA POVEZANIH STANAKA	5 – 8
DEFINICIJE	9-11
OBJAVLJIVANJE	12-22

DATUM STUPANJA NA SNAGU	23
POVLAČENJE MRS-a 24 (revidiranog 1994. godine)	24
DODATAK:	
Dopuna MRS-a 30	

Međunarodni računovodstveni standard 24, *Objavljivanje povezanih stranaka* (MRS 24) predstavljen je u točkama 1. – 24. i Dodatku. Sve točke imaju ravnopravnu mjerodavnost ali zadržavaju format standarda koji je odredio IASC u trenutku usvajanja Standarda od strane Odbora. MRS 24 treba se čitati u kontekstu njegova cilja te Osnova za zaključivanje, Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja i Okvira za pripremanje i objavljivanje financijskih izvještaja. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogrešaka* pruža osnovu za biranje i primjenu računovodstvenih politika u odsutnosti izričitih uputa.

UVOD

- UV1. Međunarodni računovodstveni standard 24, *Objavljivanje povezanih stranaka* (MRS 24) zamjenjuje MRS 24 *Objavljivanje povezanih stranaka* (izmijenjen 1994.) i trebao bi se primjenjivati za razdoblja nakon 1. siječnja 2004. godine, a i ranija upotreba je preporučljiva.
- UV2. Međunarodni odbor za računovodstvene standarde razvio je ovu revidiranu verziju MRS 24 kao dio plana poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Provođenju ovog plana prethodila su pitanja i kritike tržišnih regulatora, profesionalnih računovođa i drugih zainteresiranih stranaka. Cilj ovog plana bio je smanjiti ili ukinuti alternativna rješenja, preopširnost i proturječnost među standardima, riješiti neke probleme približavanja kao i razna druga poboljšanja.
- UV3. Za MRS 24 glavni cilj Odbora bio je pružiti dodatne smjernice i jasnoću u području Standarda, definicije i objave za povezane stranke. Formulacije ciljeva standarda su izmijenjene i dopunjene kako bi razjasnile da financijska izvješća subjekata trebaju sadržavati objave potrebne da bi privukle pozornost na mogućnost da bi na financijski položaj subjekata i dobitak ili gubitak moglo utjecati postojanje povezanih stranaka te transakcije i otvorene stavke među njima. Odbor nije promijenio izvorni pristup objavljanja povezanih stranaka koji je sadržan u MRS-u 24.

Glavne promjene

- UV4. Glavne promjene u odnosu na prošlo izdanje MRS-a 24 su dolje navedene.

Područje primjene

- UV5. Standard zahtijeva objavu naknada isplata ključnim članovima uprave.
- UV6. Subjekti pod državnom kontrolom su unutar područja primjene Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja, tj. ona koja su profitno orijentirana nisu više oslobođena od objave transakcija s ostalim državnim poslovnim subjektima.

SVRHA OBJAVE POVEZANIH STRANAKA

- UV7. Rasprave o izračunu vrijednosti transakcija i pripadajućim objavama između povezanih stranaka izbačene su zato što se Standard ne odnosi na samo mjerenje transakcija povezanih stranaka.

DEFINICIJE

- UV8. Definicija »povezane stranke« proširena je dodavanjem:
- stranaka sa zajedničkom kontrolom nad subjektom,
 - zajedničkih pothvata u kojima je subjekt pothvatnik, i
 - planova za naknade umirovljenim zaposlenicima subjekta ili bilo kojeg drugog subjekta koji je povezana stranka s tim subjektom.
- UV9. Standard dodaje definiciju »bliskog člana obitelji pojedinca« i razjašnjava da su i neizvršni direktori također ključni članovi uprave.
- UV10. Standard razjašnjava da dva subjekta ne moraju biti povezane stranke samo zato što imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim pothvatom.

OBJAVLJIVANJE

- UV11. Standard dalje razjašnjava zahtjeve potrebne za objavu o:
- otvorenim stavkama s povezanim strankama zajedno s njihovim uvjetima, uključujući i to jesu li osigurane kao i vrstu naknade pri ispunjavanju obveze,
 - detaljima svih danih ili primljenih jamstava,
 - rezerviranjima za sumnjiva i sporna potraživanja,
 - podmirenju obveze u ime subjekta ili od strane subjekta u ime treće stranke.
- UV12. Standard razjašnjava da subjekt objavljuje da su uvjeti transakcija povezanih stranaka jednaki onima koji prevladavaju u tržišno nepovezanim transakcijama samo ako se ti uvjeti mogu potkrijepiti dokazima.
- UV13. Ostali elementi potrebni za objavu uključuju sljedeće:
- iznose transakcija i otvorenih stavaka s povezanim strankama. Objava udjela transakcija i otvorenih stavaka nije više dovoljna,
 - trošak priznat tijekom razdoblja za sporna i sumnjiva potraživanja od povezanih stranaka,
 - klasifikaciju iznosa obveza i potraživanja od povezanih stranaka u različite skupine povezanih stranaka,
 - ime matice ili, ako se razlikuje, subjekta krajnjeg vlasnika. Ako niti jedan od navedenih subjekata ne izdaje financijske izvještaje za javnu uporabu, zahtijeva se ime sljedećeg subjekta koji ima najveću kontrolu.

Međunarodni računovodstveni standard 24

Objavljivanje povezanih stranaka

CILJ

1. Cilj ovog Standarda je osigurati da financijski izvještaji subjekta sadrže objave koje će privući pozornost na mogućnost da bi na financijski položaj ili dobitak i gubitak tog subjekta moglo utjecati postojanje povezanih stranaka te transakcije i otvorene stavke s tim strankama.

DJELOKRUG

2. *Ovaj Standard će se primjenjivati kod:*
 (a) *određivanja odnosa i transakcija povezanih stranaka,*

- (b) određivanja otvorenih stavaka između subjekta i povezanih stranaka,
- (c) određivanja okolnosti u kojima se zahtijeva objava situacija iz točaka a) i b), i
- (d) određivanja što na kraju objaviti u svezi s tom situacijom.
3. Ovaj Standard zahtijeva objavu transakcija između povezanih stranaka i otvorenih stavaka u odvojenim financijskim izvještajima matice subjekta ili ulagatelja koji su iskazani u skladu s MRS-om 27 (Konsolidirani financijski izvještaji).
4. Transakcije s povezanim strankama i otvorene stavke s ostalim subjektima u grupi se objavljuju u financijskim izvještajima subjekta. Transakcije povezanih stranaka unutar grupe i otvorene stavke su eliminirane u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja grupe.

SVRHA OBJAVLJIVANJA POVEZANIH STRANAKA

5. Odnosi povezanih stranaka 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 stranaka mogu imati utjecaj na dobitak ili gubitak i financijski položaj subjekta. Povezane stranke 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 stranaka možda ne bi izvršile u istim iznosima kao transakcije između nepovezanih društava.
7. Na dobitak 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 strankama. Na primjer, ovisno društvo može prekinuti odnos s poslovnim partnerstvom ako matica koja obavlja istu djelatnost kao bivši poslovni partner kupi neko ovisno društvo. 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 stranaka, otvorenih stavaka i odnosa može utjecati na ocjenu poslovanja subjekta od strane korisnika financijskih izvještaja, uključujući ocjenu rizika i mogućnosti poslovanja subjekta.

DEFINICIJE

9. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:
- Povezana stranka** – stranka je povezana sa subjektom kada:
- (a) direktno ili indirektno kroz jednog ili više posrednika, stranka:
- (i) kontrolira, je kontrolirana od ili je pod zajedničkom kontrolom subjekta (što uključuje maticu, ovisne subjekte i podružnice),

- (ii) ima udio u subjektu koji mu daje značajan utjecaj nad tim subjektom, ili
- (iii) ima zajedničku kontrolu na subjektom,
- (b) stranka je pridruženo društvo (kao što je definirano u MRS-u 28 »Računovodstvo ulaganja u pridružena društva«),
- (c) stranka je predmet zajedničkog ulaganja u kojem je subjekt ulagač (pogledati MRS 31 »Financijsko izvješćivanje o udjelima u zajedničkim pothvatima«),
- (d) stranka je član ključnog upravljačkog osoblja subjekta ili matice,
- (e) stranka je uži član obitelji bilo kojeg pojedinca navedenog pod (a) ili (d),
- (f) stranka je subjekt čija kontrola, zajednička kontrola, značajni utjecaj ili glasačko pravo se nalaze, izravno ili neizravno kod subjekata pod (d) ili (e), ili
- (g) stranka je mirovinski plan u korist zaposlenika subjekta ili subjekta povezane stranke subjekta.

Transakcija između povezanih stranaka je prijenos sredstava, usluga ili obveza među povezanim strankama, neovisno o tome je li cijena zaračunana.

Bliski članovi obitelji pojedinca su oni članovi obitelji za koje se očekuje da bi mogli utjecati ili biti pod utjecajem tog pojedinca u poslovanju sa subjektom. Oni mogu biti:

- (a) životni partner ili djeca pojedinca,
- (b) djeca životnog partnera pojedinca, i
- (c) uzdržavane osobe pojedinca ili životnog partnera.

Kompenzacija uključuje sva davanja zaposlenima (kao što je navedeno u MRS 19 »Primanja zaposlenih«) uključujući i naknade zaposlenima na koje se odnosi MSFI 2 »Plaćanja na osnovi dionica«. Naknade zaposlenima su svi oblici plaćanja u zamjenu za usluge pružene poslovnom subjektu. Ona također uključuje isplate u ime matice-subjekta s obzirom na taj subjekt. Kompenzacija uključuje:

- (a) kratkoročne naknade zaposleniku, kao što su nadnice, plaće i doprinosi socijalnog osiguranja, plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje, udjel u dobitku 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,
- (b) naknade umirovljenicima kao što su mirovine, ostale mirovinske naknade, životno osiguranje nakon umirovljenja i medicinska skrb nakon umirovljenja,
- (c) ostale dugoročne naknade zaposlenicima uključujući isplate nakon duge službe, jubilarne naknade ili ostale naknade zaslužene dugom službom u poslovnom subjektu te dugoročne naknade za invaliditet i, u slučaju da nisu isplaćene u cijelosti u roku 12 mjeseci nakon kraja razdoblja, udjel u dobitku, bonusi i odgođene naknade,
- (d) naknade za otkaz, i
- (e) plaćanja na osnovi dionica.

Kontrola je moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta u svrhu koristi od njegovih aktivnosti.

Zajednička kontrola je ugovorno određeno dijeljenje kontrole nad gospodarskim aktivnostima.

Ključno osoblje uprave su one osobe koje imaju ovlast i odgovornost za planiranje, upravljanje i kontrolu aktivnosti subjekta, izravno ili neizravno, uključujući bilo kojeg direktora (izvršnog ili drugog) tog subjekta.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u financijskim i poslovnim politikama odlučivanja subjekta, ali nije i kontrola nad tim politikama. Značajan utjecaj postiže se vlasništvom dionica, statutom ili ugovorom.

10. Uzevši u obzir svaku pojedinu vezu povezanih stranaka, pažnja je usmjerena na bit, a ne samo pravni oblik odnosa.
11. U kontekstu ovog Standarda sljedeće situacije ne čine nužno povezane stranke:
- (a) dva subjekta samo zato što imaju zajedničkog direktora ili druge članove uprave usprkos točkama d) i f) u definiciji »povezane stranke«;
 - (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 s kojim subjekt posluje u velikom opsegu samo zbog prirode gospodarske ovisnosti.

OBJAVLJIVANJE

12. **Odnosi između matice i podružnice bit će objavljeni bez obzira je li među njima bilo transakcija. Subjekt će objaviti ime matice ili krajnjeg subjekta koja ima nad njim kontrolu. Ako niti matica, niti podružnice ne izdaju financijske izvještaje za javnu uporabu, ime sljedećeg subjekta koje ima najveću kontrolu bit će također objavljeno.**
13. Da bi omogućili korisnicima financijskih izvještaja stvoriti sliku o učincima povezanih stranaka na subjekte, primjereno je objaviti odnos povezanih stranaka kad postoji kontrola, bez obzira je li bilo transakcija među njima.
14. Utvrđivanje odnosa povezanih stranaka između roditelja i ovisnih društava je u dopuni standarda MRS 27, MRS 28 i MRS 31. Objava zahtijeva odgovarajući popis i opis značajnih investicija u podružnice, ovisna društva i zajednički kontrolirane poslovne subjekte.
15. Kada niti matica, niti krajnja stranka 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 ključnim članovima uprave u ukupnom iznosu i za svaku od sljedećih kategorija:**
- (a) **kratkoročne naknade zaposlenicima,**
 - (b) **naknade umirovljenicima,**
 - (c) **ostale dugoročne naknade,**
 - (d) **naknade za otpust, i**
 - (e) **naknade u obliku dionica.**

17. **Ako su postojale transakcije među povezanim strankama, subjekt će objaviti prirodu veze povezanih stranaka, kao i informacije o transakcijama i otvorenim stavkama koje su potrebne za razumijevanje potencijalnih učinaka na financijske izvještaje. Ovi zahtjevi objavljivanja su dodatak zahtjevima navedenim u točki 16. za objavu naknada ključnim članovima uprave. 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 bilo kakvih jamstava danih ili primljenih,**
 - (c) **rezerviranja sumnjivih i spornih potraživanja koja se odnose na iznos otvorenih stavaka, i**
 - (d) **troškove priznate tijekom razdoblja sumnjivih i spornih potraživanja od povezanih društava.**
18. **Objave zahtijevane u točki 17. bit će razdvojene za sve od navedenih kategorija:**
- (a) **matica,**
 - (b) **subjekte sa zajedničkom kontrolom ili značajnim utjecajem na subjekt,**
 - (c) **ovisna društva,**
 - (d) **pridružena društva,**
 - (e) **zajedničke pothvate,**
 - (f) **ključno osoblje upravljanja subjekta ili njegove matice, i**
 - (g) **ostale povezane stranke.**
19. Klasifikacija iznosa obveza i potraživanja od povezanih osoba u različitim kategorijama kao što zahtijeva točka 18. je proširenje objava koje zahtijeva MRS 1 »Prikazivanje financijskih izvještaja« za informacije koje će biti prikazane ili u bilanci ili u bilješkama. Kategorije su proširene kako bi pružile sveobuhvatniju analizu otvorenih stanja između povezanih stranaka i pripadajućih transakcija.
20. Sljedeći primjeri su transakcije koje moraju biti objavljene ako se odnose na povezane stranke:
- (a) kupnje ili prodaje dobara (dovršenih ili nedovršenih),
 - (b) kupnje ili prodaje nekretnina ili ostale imovine,
 - (c) pružanje ili primanje usluga,
 - (d) najmovi,
 - (e) prijenos istraživanja i razvoja,
 - (f) prijenos licenci a na osnovi ugovora o licencama,
 - (g) prijenos pod financijskim ugovorima (uključujući zajmove i kapitalna ulaganja u novcu ili naravi),
 - (h) davanje jamstava ili osiguranja plaćanja, i
 - (i) podmirenje obveza u ime subjekta ili od strane subjekta u ime treće stranke.
21. Objave da su transakcije povezanih stranaka 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 učinaka transakcija povezanih stranaka na financijske izvještaje subjekata.**

DATUM STUPANJA NA SNAGU

23. **Subjekti trebaju primjenjivati ovaj Standard na financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja**

2005. godine ili poslije toga. Potiče se prijevremena upotreba. Ako subjekt odluči primjenjivati ovaj Standard prije 1. siječnja 2005. godine tu činjenicu treba objaviti.

POVLACENJE MRS-a 24 (revidiranog 1994. godine)

24. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 24 »Objavljivanje povezanih stranaka« (revidiran 1994. godine).

Dodatak Dopuna MRS-a 30

Ova dopuna u Dodatku se treba primjenjivati na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili poslije toga. Ako subjekt primijeni ovaj Standard u razdobljima prije 1. siječnja 2005. godine, ova dopuna će se primijeniti u tim ranijim razdobljima.

* * * * *

Dopuna sadržana u ovom Dodatku, u trenutku izdavanja ovog Standarda 2003. godine, uključena je u tekst MRS-a 30 objavljenog u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 26 Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja

Ovaj Standard je stupio na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 1988. ili poslije toga.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 26	
Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja	
DJELOKRUG	1 – 7
DEFINICIJE	8 – 12
PLANOVI DEFINIRANIH DOPRINOSA	13 – 16
PLANOVI DEFINIRANIH MIROVINSKIH PRIMANJA	17 – 31
Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja	23 – 26
Učestalost aktuarskih procjena	27
Sadržaj financijskih izvještaja	28 – 31
SVI PLANOVI	32 – 36
Vrednovanje imovine plana	32 – 33
Objavljivanje	34 – 36
DATUM STUPANJA NA SNAGU	37

Međunarodni računovodstveni standard 26 *Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja* (MRS 26) naveden je u točkama 1. do 37. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 26 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške osigurava* osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

Međunarodni računovodstveni standard 26

Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja

DJELOKRUG

- Ovaj Standard treba primijeniti u financijskim izvještajima planova mirovinskih primanja, ako se takvi izvještaji sastavljaju.**
- 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.
- Ovaj Standard uređuje računovodstvo i izvještavanje plana svim sudionicima kao grupi. On se ne bavi s izvještajima pojedinačnim sudionicima o njihovim mirovinskim pravima.
- 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.
- Planovi mirovinskih primanja mogu biti definirani planovi doprinosa ili definirani planovi primanja. Mnogi zahtijevaju stvaranje posebnih fondova, koji mogu ali ne moraju imati posebne pravne identitete i mogu ali ne moraju imati povjerenike, kojima se doznačuju 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.
- 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.
- 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

- 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 uhdane 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 stranke koje neovisno upravljaju imovinom fondova. Te se stranke u nekim zemljama nazivaju povjerenici. Pojam povjerenik upotrebljava se u ovom Standardu kako bi se opisale takve stranke, 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:
 - (a) opis značajnih aktivnosti za razdoblje i učinak bilo kojih promjena u odnosu na plan, te njegovo članstvo, rokove i uvjete;
 - (b) izvješće o transakcijama i uspješnosti ulaganja za razdoblje te o financijskom položaju plana na kraju razdoblja; i
 - (c) opis politika ulaganja.

PLANOVI DEFINIRANIH MIROVINSKIH PRIMANJA

17. **Financijski izvještaji plana definiranih mirovinskih primanja trebaju alternativno sadržati:**
 - (a) **izvještaj koji prikazuje:**
 - (i) neto imovinu raspoloživu za primanja;
 - (ii) aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, praveći razliku između stečenih primanja i nestečenih primanja; te
 - (iii) višak ili manjak koji iz toga proizlazi; ili
 - (b) **izvještaj o neto imovini raspoloživoj za primanja, koji sadrži:**
 - (i) bilješku koja objavljuje aktuarsku sadašnju vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja, praveći razliku između stečenih primanja i nestečenih primanja; ili
 - (ii) 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 primijenjene 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 aktuara 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:
 - (a) opis značajnih aktivnosti za razdoblje i učinak bilo kojih promjena u odnosu na mirovinski plan te njegovo članstvo, rokove i uvjete;
 - (b) izvještaje o transakcijama i uspješnosti ulaganja za razdoblje i o financijskom položaju mirovinskog plana na kraju razdoblja;
 - (c) aktuarsku informaciju, bilo kao dio izvještaja ili kao posebno izvješće; i
 - (d) opis politika ulaganja.

Aktuarska sadašnja vrijednost obvezujućih mirovinskih primanja

23. Sadašnja vrijednost očekivanih plaćanja mirovinskog plana može se izračunati i pripisati primjenom tekuće razine plaća ili projicirane razine plaća sve do vremena umirovljenja sudionika.
24. Razlozi za usvajanje pristupa tekuće plaće uključuju:
 - (a) 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;
 - (b) povećanja mirovinskih primanja, koja se mogu pripisati povećanju plaće, postaju obveze plana u vrijeme porasta plaće;
 - (c) 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:
 - (a) financijska informacija trebala bi biti pripremljena na temelju načela vremenski neograničenog poslovanja, neovisno od pretpostavki i procjena koje se moraju obaviti;
 - (b) 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
 - (c) 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 ra-

spon 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:

- (a) 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;
- (b) 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
- (c) 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 tijekova 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.

Objavljivanje

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 poslodavca 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 1. siječnja 1988. ili poslije toga.**

Međunarodni računovodstveni standard 27

Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji

Ovo izdanje uključuje izmjene koje rezultiraju od izmjena MSFI izdanih do 31. ožujka 2004. U dijelu »Promjene u izdanju« na početku ovog izdanja ukazuju na datum primjene tih novih i izmijenjenih MSFI ali ukazuju i na one tekuće MSFI koji još nisu u ovom izdanju.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV14
Međunarodni računovodstveni standard 27	
Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji	
DJELOKRUG	1 – 3
DEFINICIJE	4 – 8
PRIKAZIVANJE KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA	9 – 11
OPSEG KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA	12 – 21
KONSOLIDACIJSKI POSTUPCI	22 – 36
RAČUNOVODSTVO ULAGANJA U OVISNA DRUŠTVA,	
ZAJEDNIČKI KONTROLIRANA DRUŠTVA I PRIDRUŽENA DRUŠTVA U ODVOJENIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA	37 – 39
OBJAVLJIVANJE	40 – 42
DATUM STUPANJA NA SNAGU	43
POVLAČENJE DRUGIH STANDARDARDA	44 – 45
DODATAK	
Izmjene drugih standarda	

Međunarodni računovodstveni standard 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (MRS 27) sastoji se od točaka 1 – 45 i Dodatka. Sve točke imaju jednaku važnost, ali zadržavaju oblik IASC standarda i nakon što ga je IASB usvojio. MRS 27 treba čitati u kontekstu *Osnova za zaključak, Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za pripremu i objavljivanje financijskih izvještaja. MRS 8 Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* osiguravaju osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih uputa.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 27, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (MRS 27) zamjenjuje MRS 27 (preoblikovan 2000. godine) *Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo*

u ulaganja u povezana društva i primjenjuje se na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Preporuča se i primjena prije tog datuma. Standard također zamjenjuje SOO-33 *Konsolidacija i metoda udjela – Potencijalna prava glasa i raspodjela vlasničkih udjela*.

Razlozi revidiranja MRS-a 27

UV2. Međunarodni Odbor za računovodstvene standarde razvio je ovo revidirano izdanje MRS 27 kao dio plana poboljšanja međunarodnih računovodstvenih standarda. Provođenju ovog plana prethodila su pitanja i kritike tržišnih regulatora, profesionalnih računovođa i drugih zainteresiranih stranaka. Cilj ovog plana bio je smanjiti ili ukinuti alternativna rješenja, preopširnost i proturječnost među standardima, riješiti neke probleme stjecanja kao i razna druga poboljšanja.

UV3. Za MRS 27 glavni cilj Odbora bio je smanjenje alternativa u računovodstvu povezanih društava u konsolidiranim financijskim izvještajima i u računovodstvu ulaganja u povezana društva u odvojenim financijskim izvještajima pothvatnika ili ulagača. Odbor nije promijenio osnovni pristup konsolidaciji povezanih društava u MRS-u 27.

Osnovne promjene

UV4. Glavne promjene u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 27 su opisane u nastavku.

Djelokrug

UV5. Standard se primjenjuje u računovodstvu ulaganja u povezana društva, zajednički kontrolirane subjekte i subjekte u odvojenim financijskim izvještajima matice, pothvatnika ili ulagača. Zbog toga je naslov standarda dopunjen kako je navedeno u točki UV1.

Izuzeci od konsolidacije ulaganja u povezana društva

UV6. Standard mijenja izuzetak oslobođenja u pripremanju konsolidiranih financijskih izvještaja. Točka 8. u prethodnom izdanju MRS-a 27 (nova točka 10.) je promijenjena tako da matica ne treba predstaviti konsolidirane financijske izvještaje ako:

- je matica sama ovisno društvo u potpunom vlasništvu, ili je matica ovisno društvo u djelomičnom vlasništvu drugog društva i njegovih drugih vlasnika, uključujući to da su oni koji inače nemaju pravo glasa obaviješteni o, i ne protive se da, matica ne priprema konsolidirane financijske izvještaje,
- matičinim dužničkim ili vlasničkim instrumentima se ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta),
- matica nije predala, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja Komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu, i
- krajnja ili bilo koja posredna matica sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Standard objašnjava zahtjeve matice oslobođene od sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja kad matica sama oda-

bere, ili je obvezuje domaće zakonodavstvo, prikazati odvojene financijske izvještaje (vidi točku 13. i 14.).

Privremena kontrola

UV7. Standard ne zahtijeva konsolidaciju stečenog ovisnog društva kad postoji dokaz o namjeri privremene kontrole. Mora postojati dokaz da je ovisno društvo stečeno s namjerom prodaje u roku 12 mjeseci i da uprava aktivno traži kupca. Osim toga, riječi »u skoroj budućnosti« su zamijenjene riječima »unutar 12 mjeseci«. Kad ovisno društvo koje je prethodno isključeno iz konsolidacije nije prodano u roku 12 mjeseci mora se konsolidirati na datum stjecanja, osim ako se ne mogu primijeniti posebne okolnosti.

UV8. Standard određuje da se obveza konsolidacije ulaganja u ovisna društva primjenjuje na subjekte zajedničkog pothvata, otvorene fondove, zaklade i slične subjekte. To je dodano radi objašnjenja.

UV9. Subjektu nije dozvoljeno isključiti iz konsolidacije subjekte koje i dalje kontrolira samo zbog toga što taj subjekt posluje pod strogim dugotrajnim zabranama koje značajno umanjuju njegovu mogućnost prijenosa imovine matici. Da bi isključenje bilo moguće mora se izgubiti kontrola.

Konsolidacijski postupci

Moguća prava glasa

UV10. Standard zahtijeva od subjekta sagledavanje postojanja i utjecaja mogućih prava glasa trenutno primjenjivog ili promjenjivog kod procjene postojanja snage upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta. Ovaj je zahtjev prethodno bio uključen u SOO-33, koji je ukinut.

Računovodstvene politike

UV11. Standard zahtijeva od subjekta da koristi jednake računovodstvene politike izvještavanja za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima. Prethodno izdanje MRS-a 27, omogućavalo je iznimku od ovog zahtjeva kada »nije praktično koristiti jednake računovodstvene politike«.

Manjinski interesi

UV12. Standard zahtijeva od subjekta prikazivanje manjinskog interesa u konsolidiranoj bilanci unutar glavnice, odvojeno od matične vlasničke glavnice. Iako je prethodno izdanje MRS-a 27 koje je onemogućavalo prikazivanje manjinskih interesa unutar obveza, nije zahtijevalo iskazivanje unutar glavnice.

Odvojena financijska izvješća

UV13. Standard propisuje računovodstveni tretman ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirane subjekte i pridružena društva kad subjekt izabere, ili ga obvezuje domaće zakonodavstvo, prikazati odvojene financijske izvještaje. Ta ulaganja moraju biti knjižena (iskazana) po trošku ili u skladu s MRS-om 39, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.

UV14. Standard zadržava alternativu za knjiženje tih ulaganja u ulagačevim odvojenim financijskim izvještajima. Međutim, standard određuje da kad subjekt obračunava ulaganja u ne-konsolidirana ovisna društva u skladu s MRS-om 39 u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, to također mora učiniti u svojim odvojenim financijskim izvještajima.

Međunarodni računovodstveni standard 27

Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji

DJELOKRUG

1. *Ovaj se Standard treba primijeniti u sastavljanju i prikazivanju konsolidiranih financijskih izvještaja za grupu subjekata pod kontrolom pothvatnika, matice ili ulagača.*
2. *Ovaj se Standard ne bavi metodama računovodstva poslovnih spajanja i njihovim učincima na konsolidaciju, uključujući gododwill proizišao poslovnim spajanjem (vidjeti MSFI 3 Poslovna spajanja).*
3. *Ovaj se Standard također treba primijeniti u računovodstvu ulaganja u povezana društva, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte kad poslovni subjekt odabere ili mora na osnovi domaćeg propisa prikazati u odvojenim financijskim izvještajima matice.*

DEFINICIJE

4. *U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:*

***Konsolidirani financijski izvještaji** su financijski izvještaji grupe, prikazani kao da su jedan subjekt.*

***Kontrola** je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.*

***Metoda troška ulaganja** je metoda računovodstva ulaganja čime je ulaganje priznato po trošku. Ulagatelj priznaje prihod, nakon datuma njegova stjecanja, samo u mjeri u kojoj prima raspodjelu zadržane dobiti društva u koje je izvršio ulaganje. Primljene raspodjele koje prelaze takve zadržane dobiti smatraju se nadoknadom ulaganja i priznaju se kao smanjenje troška ulaganja.*

***Grupa** je matica i sva njezina ovisna društva.*

***Manjinski interes** je onaj dio dobiti ili gubitka i neto imovine ovisnog društva koji se može pripisati u kapitalu (glavnici) koji nisu vlasništvo matice, izravno ili neizravno kroz ovisna društva.*

***Matica** je subjekt koji ima jedno ili više ovisnih društava.*

***Odvojeni financijski izvještaji** su izvještaji koje prikazuje matica, ulagač u pridruženo društvo ili zajednički kontrolirani subjekt, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže.*

***Ovisno društvo** je društvo uključujući i ostale poslovne subjekte poput partnerstva koje kontrolira drugi subjekt (znan kao matica).*

5. *Matica ili njezino ovisno društvo mogu biti ulagač u pridruženo društvo, pothvatničko društvo ili zajednički kontroliran subjekt. 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 pridružena društva* i MRS-u 31, *Udjeli u zajedničkim ulaganjima*.*
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 pridodani ili priloženi tim izvještajima.*

7. Financijski izvještaji subjekta koji nema ovisno društvo, pridruženo društvo ili zajednički kontroliran subjekt nisu odvojeni financijski izvještaji.
8. Matica koja je izuzeta sukladno točki 10. od prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja može prikazati odvojene financijske izvještaje kao svoje jedine financijske izvještaje.

PRIKAZIVANJE KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

9. **Matica, osim matice spomenute u točki 10., treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u ovisna društva u skladu s ovim Standardom.**
10. **Matica ne treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje ako, i samo ako:**
 - (a) je matica, koja je u cijelosti ovisno društvo u nečijem vlasništvu, ili je ovisno društvo u djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovih drugih vlasnika, uključujući da su oni koji inače nemaju glasačka prava obaviješteni o tome da matica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i da se tome ne protive,
 - (b) se matičinim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta),
 - (c) matica nije predala, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja Komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu, i
 - (d) krajnji ili bilo koji posredni vlasnik matice sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja.
11. Matica koja izabere u skladu s točkom 10. da ne prikaže konsolidirane financijske izvještaje, i prikaže samo odvojene financijske izvještaje je u skladu s točkama 37 – 42.

OPSEG KONSOLIDIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

12. **Konsolidirani financijski izvještaji moraju uključivati sva ovisna društva matice.***
13. Smatra se da kontrola postoji kad matica posjeduje, izravno ili neizravno preko ovisnog društva, 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 matica posjeduje polovinu ili manje od polovine glasačke moći subjekta kada postoji:
 - (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 warrant-e, call opcije, dužničke ili vlasničke instrumente koji se mogu zamijeniti za redovne di-

onice, ili druge slične instrumente koji imaju tu opciju, ako se iskoriste ili zamijene, kako bi omogućili društvu glasačku moć ili smanjili glasačku moć druge strane 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 sagledanih 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. Ovisno društvo nije isključeno iz konsolidacije samo zbog toga što je ulagač subjekt u zajedničkom pothvatu, otvorenom fondu ili sličnom subjektu.
20. Ovisno društvo nije isključeno iz konsolidacije kad njegove poslovne aktivnosti nisu slične onima drugih subjekata unutar grupe. Bolja informacija se pruža konsolidiranjem takvih ovisnih društava i objavljivanjem dodatnih informacija u konsolidiranim financijskim izvještajima o različitim poslovnim aktivnostima ovisnog društva. Na primjer, objavljivanja koja zahtijeva MRS 14 *Izvještavanje po segmentu*, 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 te dobivanja 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 ovisno društvo postane subjekt pod kontrolom vlade, suda, administratora ili regulatora. Može se također pojaviti kao rezultat ugovorenog sporazuma.

KONSOLIDACIJSKI POSTUPCI

22. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekt kombinira financijske izvještaje matice i njenih ovisnih društava stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, glavnice, prihoda i rashoda. Da bi ti konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je to jedan subjekt, poduzimaju se sljedeći koraci:
 - (a) knjigovodstvena svota matičinog ulaganja u svako ovisno društvo i matičinog dijela u glavnici svakog ovisnog društva se eliminiraju (vidjeti MSFI 3, koji opisuje postupak s proizašlim goodwillom),
 - (b) manjinski interes u dobiti ili gubitku konsolidiranih ovisnih društava za izvještajno razdoblje su utvrđeni, i
 - (c) manjinski interesi u neto imovini konsolidiranih ovisnih društava su utvrđeni odvojeno od matičine vlasničke glavnice. Manjinski interes u neto imovini sastoji se od:

- (i) iznosa manjinskog vlasništva na datum početnog spajanja izračunanog u skladu s MSFI-em 3, i
- (ii) manjinskog udjela promjena vlasničke glavnice od datuma spajanja.
23. Kad postoje potencijalna prava glasa, omjeri dobiti ili gubitka i promjene u glavnici raspoređene matici i manjinskim vlasnicima su određeni na temelju trenutnih vlasničkih omjera i ne odražavaju moguće izvršenje ili promjenu 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 knjigovodstvenom iznosu imovine, kao što su zalihe i dugotrajna sredstva, 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 iz unutargrupnih transakcija.
26. **Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih društava koji se koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja moraju se pripremiti na isti izvještajni datum. Kad su izvještajni datumi matice i ovisnih društava različiti, ovisno društvo mora pripremiti, za potrebe konsolidacije, dodatne financijske izvještaje na isti datum kao matičini financijski izvještaji, osim ako nije praktično činiti tako.**
27. Kad se, u skladu s točkom 26, financijski izvještaji ovisnog društva koji se upotrebljavaju u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja pripremaju na datum izvještavanja različit od datuma izvještavanja matice, usklađivanja trebaju biti učinjena za učinke značajnih transakcija ili drugih poslovnih događaja koji nastaju između tog datuma i datuma matičinih izvještaja. U svakom slučaju, razlika između izvještajnih datuma ovisnog društva i matice ne smije biti veća od tri mjeseca. Duljina razdoblja izvještavanja i bilo koje razlike u izvještajnim datumima trebaju biti jednake od razdoblja do razdoblja.
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, odgovarajuće usklađivanje njegovih financijskih izvještaja se obavlja kad se oni koriste u pripremanju konsolidiranih financijskih izvještaja.
30. Prihodi i rashodi ovisnog društva se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje od datuma stjecanja, kako je određeno u MSFI-u 3. Prihodi i rashodi ovisnog društva se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje do datuma od kojeg matica posjeduje kontrolu nad ovisnim društvom. Razlika između primitaka od prodaje ovisnog društva i njegovog knjigovodstvenog iznosa na datum prodaje, uključujući kumulativni iznos svih tečajnih razlika koje se odnose na priznavanje ovisnog društva unutar glavnice u skladu s MRS-om 21, Učinci promjena tečaja stranih valuta, je priznavanje u konsolidiranom Izvještaju o dobiti kao dobit ili gubitak pri prodaji ovisnog društva.
31. **Ulaganja u subjekt treba knjižiti u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti*: priznavanje i mjerenje, od datuma kojim prestaje udovoljavati definiciji ovisnog društva, a ne postaje pridruženo društvo, kao što je utvrđeno u MRS-u 28 ili zajednički kontrolirano društvo kao što je odredio MRS 31.**
32. **Knjigovodstveni iznos ulaganja na datum na koji ono prestaje biti ovisno društvo smatra se troškom pri početnom mjerenju financijske imovine u skladu sa MRS-om 39.**
33. **Pripadajući manjinski interes treba se iskazati u konsolidiranoj bilanci unutar glavnice, odvojeno od matičnog dijela vlasničke glavnice. Pripadajući dio manjinskih interesa u dobiti ili gubitku grupe također se trebaju odvojeno prikazati.**
34. Dobit ili gubitak se raspodjeljuje dioničarima matice i manjinskim vlasnicima. Zbog toga što su oboje glavnica, iznos koji se raspoređuje manjinskim vlasnicima nije prihod ili rashod.
35. Gubici primjenjivi na manjinsko vlasništvo u konsolidiranom ovisnom društvu mogu prelaziti manjinski dio u glavnici ovisnog društva. Prekoračenje, i svi daljnji gubici primjenjivi na manjinsko vlasništvo, terete većinsko vlasništvo osim u mjeri u kojoj manjinski vlasnici ima čvrstu obvezu dodatnog ulaganja radi nadoknade gubitka i u mogućnosti je to učiniti. Ako ovisno društvo kasnije iskaže dobit, takvi se dobiti dodjeljuju većinskim vlasnicima, sve dok manjinski dio gubitaka, koji je prije pokrila većina, ne bude nadoknađen.
36. Ako ovisno društvo ima kumulativne povlaštene dionice koje pripadaju manjinskom vlasništvu i klasificirane su kao glavnica, matica izračunava svoj udio u dobiti ili gubitku nakon prilagođavanja za dividende na te dionice, bez obzira jesu li dividende izglasane ili ne.

RAČUNOVODSTVO ULAGANJA U OVISNA DRUŠTVA, ZAJEDNIČKI KONTROLIRANA DRUŠTVA I PRIDRUŽENA DRUŠTVA U ODVOJENIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

37. *Kad se sastavljaju odvojeni financijski izvještaji, ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana društva i pridružena društva koja nisu razvrstana za držanje do prodaje (ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana za držanje radi prodaje) u skladu s MSFI-em 5 obračunavat će se:*
- (a) *po trošku, ili*
- (b) *u skladu s MRS-om 39.*
- Isto računovodstvo će se primijeniti za svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana i pridružena društva koja su razvrstana za držanje radi prodaje (ili uključena u grupu za prodaju koja je razvrstana za držanje radi prodaje) u skladu s MSFI-om 5 trebaju se obračunati u skladu s tim MSFI-om.
38. Ovaj standard ne nalaže koja društva moraju izdati odvojene financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu. Točke 37. i 39 – 42. se primjenjuju kad jedno društvo priprema odvojene financijske izvještaje koji su u skladu s MSFI-evima. Društvo također proizvodi konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu kao što to zahtijeva točka 9, osim kada je moguće primijeniti izuzetak objašnjenja u točka 10.
39. *Ulaganja u zajednički kontrolirana i pridružena društva 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 međuodnosa između matice i ovisnog društva u kojem matica ne posjeduje izravno ili neizravno preko ovisnog društva, više od polovine glasačke moći,
- (d) Razloge zašto posjedovanje, izravno ili neizravno preko ovisnog društva, više od polovine glasačke moći subjekta u kojeg se investira ne omogućava kontrolu,
- (e) Datum izvješćivanja financijskih izvještaja ovisnog društva kad se takva financijska izvješća koriste u pripremi konsolidiranih financijskih izvještaja i na datum su izvješćivanja ili su za razdoblje različito od onog matice te razlog korištenja različitog datuma ili razdoblja izvješćivanja, i
- (f) Prirodu i razmjernost značajnih ograničenja (npr. nastalih zbog ugovora o pozajmljivanju ili regulatornih zahtjeva) u mogućnosti ovisnog društva za prijenos imovine matici u obliku dividendi isplaćenih u novcu ili za otplatu zajmova ili predujmova.

41. Kada matica koja priprema odvojene financijske izvještaje, u skladu s točkom 10, izabere da ne priprema 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 društva čiji su financijski izvještaji, u skladu s MSFI-evima, objavljeni za javnu upotrebu; i adresu gdje se konsolidirani financijski izvještaji mogu dobiti,
- (b) Popis značajnih ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana i pridružena društva, 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 matica (osim matice opisane u točki 41.), ulagač s ulogom u zajednički kontroliranom ili pridruženom društvu priprema odvojene financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima treba objaviti:

- (a) Činjenicu da su ti financijski izvještaji odvojeni financijski izvještaji, razlog zašto su ti izvještaji pripremljeni ako to ne zahtijeva zakon;
- (b) Popis značajnih ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana i pridružena društva, uključujući ime, zemlju osnivanja ili sjedište, omjer vlasničkih uloga i, ako je drugačije, omjer posjedovane glasačke moći; i
- (c) Opis korištene metode obračuna ulaganja navedenih pod (b);

i treba utvrditi financijske izvještaje pripremljene 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 primjenjivati ovaj standard za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Potiče se i ranija primjena. Ako društvo primijeni ovaj Standard na razdoblja prije 1. siječnja 2005. godine, tu činjenicu treba objaviti.

Povlačenje drugih standarda

44. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 27 *Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u ovisna društva* (revidiran 2000. godine).

45. Ovaj Standard zamjenjuje SOO-33 *Konsolidacija i metoda udjela – potencijalna prava glasa i raspoređivanje vlasničkih interesa*.

Dodatak

Izmjene drugih standarda

Izmjene u ovom Dodatku se trebaju primjenjivati na financijska izvješća koja obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Ako subjekt primijeni ovaj Standard na ranija razdoblja, ove promjene se primjenjuju i na ta ranija razdoblja.

Izmjene sadržane u ovom Dodatku kad je standard objavljen 2003. godine uključene su u odgovarajuće standarde u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 28

Ulaganje u pridružena društva

Ovo izdanje uključuje izmjene i dopune koje su nastale kao posljedica novih izmijenjenih MSFI-a izdanih 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« u uvodnom dijelu ovog izdanja pruža informacije o datumima stupanja na snagu novih izmijenjenih MSFI-a, kao i o postojećim MSFI-a koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV15
Međunarodni računovodstveni standard 28	
Ulaganja u pridružena društva	
DJELOKRUG	1
DEFINICIJE	2 – 5
Značajan utjecaj	6 – 10
Metoda udjela	11 – 12
PRIMJENA METODE UDJELA	13 – 34
Gubici od umanjenja	31 – 34
ODVOJENI FINANIJSKI IZVJEŠTAJI	35 – 36
OBJAVLJIVANJE	37 – 40
DATUM STUPANJA NA SNAGU	41
PRIJELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE	42 – 43
DODATAK	
Izmjene i dopune ostalih odredbi	

Međunarodni računovodstveni standard 28 *Ulaganja u pridružena društva* (MRS 28) predstavljen je u točkama 1 – 43. i Dodatku. Sve točke imaju ravnopravnu mjerodavnost ali zadržavaju format standarda koji je definirao IASC u trenutku usvajanja Standarda od strane

Odbora. MRS 28 treba se čitati u kontekstu njegova cilja te *Osnova za zaključivanje, Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za pripremanje i objavljivanje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogrešaka* pruža osnovu za biranje i primjenu računovodstvenih politika u odsutnosti izričitih uputa.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 28 »*Ulaganja u pridružena društva*« zamjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 28 »*Računovodstvo ulaganja u povezana društva*« (revidiran 2000.) te se treba primjenjivati od 1. siječnja 2005. Ranija primjena se ohrabruje. Standard također mijenja sljedeća objašnjenja standarda:

- SOO-3 *Ukidanje nerealiziranih dobitaka i gubitaka iz transakcija s povezanim društvima,*
- SOO-20 *Računovodstvena metoda udjela – Priznavanje gubitaka,*
- SOO-33 *Konsolidacija i metoda udjela – Moguća prava glasa i dodjeljivanje vlasničkih prava.*

Razlozi izmjene MRS-a 28

UV2. Međunarodni Odbor za računovodstvene standarde razvio je ovo revidirano izdanje MRS-a 28 kao dio plana poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Provođenju ovog plana prethodila su pitanja i kritike tržišnih regulatora, profesionalnih računovođa i drugih zainteresiranih stranaka. Cilj ovog plana bio je smanjiti ili ukinuti alternativna rješenja, preopširnost i proturječnost među standardima, riješiti neke probleme spajanja kao razna druga poboljšanja.

UV3. Što se tiče MRS-a 28 glavni cilj Odbora bio je smanjiti alternative u primjeni metode udjela u računovodstvu ulaganja u povezana društva za odvojene financijske izvještaje.

Glavne promjene

UV4. Glavne promjene u odnosu na raniju verziju MRS-a 28 opisane su niže.

Područje primjene

UV5. Standard se ne primjenjuje na ulaganja koja su podružnice ili interesi ulagača u zajednički kontroliranim subjektima koje drže ulagači u zajedničke pothvate, ulagači u otvorene fondove, uzajamne fondove i slični subjekti kada su ta ulaganja razvrstana kao ona koja se drže radi trgovanja i knjižena u skladu s MRS-om 39 »*Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*«. Takvi instrumenti se vrednuju po fer vrijednosti, sukladno promjenama u priznavanju fer vrijednosti dobiti ili gubitka razdoblja na koje se odnose.

UV6. Nadalje, Standard dozvoljava izuzeća od primjene metode udjela slična onima koja dozvoljavaju određenim maticama da ne sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje. Ova izuzeća vrijede i kad je ulagač matica u skladu s MRS-om 27, *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, izuzeta od sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja (točka 13(b)), kao i kad ulagač, iako nije takav subjekt matica, udovoljava istim uvjetima koji izuzimaju takve matice (točka 13(c)).

Značajan utjecaj

Moguća prava glasa

UV7. Ulagač je dužan razmotriti postojanje i utjecaj mogućih prava glasa koja su trenutno dostupna i primjenjiva, kada ocjenjuje omogućuju li ta prava vlasnicima sudjelovanje u donošenju financijskih i operativnih odluka subjekta u koji se ulaže.

Metoda udjela

UV8. Standard razjašnjava da ulaganja u podružnice u kojima ulagač ima značajan utjecaj moraju biti evidentirana korištenjem metode udjela bez obzira na to ima li ulagač udjel i u podružnicama i sastavlja li konsolidirane financijske izvještaje. Međutim, ulagač ne primjenjuje metodu udjela kada objavljuje odvojene financijske izvještaje sastavljene u skladu s MRS-om 27.

Izuzeća primjene metode udjela

UV9. Standard ne zahtijeva primjenu metode udjela kada se povezano društvo stječe i drži s namjerom njegove prodaje u roku 12 mjeseci od datuma stjecanja. Moraju postojati dokazi kako je društvo stečeno s namjerom njegove prodaje i da menadžment aktivno traži kupca. Riječi »u bliskoj budućnosti« zamenjeni su riječima »u roku 12 mjeseci«. Kada se takvo društvo ne proda u roku 12 mjeseci mora se evidentirati primjenom metode udjela od datuma stjecanja, osim u usko definiranim okolnostima.

UV10. Standard ne dopušta ulagaču koji zadržava značajan utjecaj u ovisnom društvu izuzeće od primjene metode udjela kada ovisno društvo posluje pod ozbiljnim dugoročnim ograničenjima koja značajno umanjuju njegovu sposobnost prijenosa sredstava ulagaču. Značajan utjecaj mora nestati prije no što metoda udjela prestane biti primjenjiva.

Eliminacija nerealiziranih dobitaka i gubitaka iz transakcija s ovisnim društvima

UV11. Dobici i gubici nastali »uzlaznim« i »silaznim« transakcijama između ulagača i ovisnog društva moraju se eliminirati do visine ulagačeva udjela u ovisnom društvu. Konsenzus iz SOO-3 uključen je u Standard.

Neusklađena izvještajna razdoblja

UV12. Kada su financijski izvještaji pridruženog društva koji se koriste prilikom primjene metode udjela sastavljeni na datum izvještavanja različit od datuma izvještavanja ulagača, razlika među njima ne smije biti veća od tri mjeseca.

Jedinstvene računovodstvene politike

UV13. Standard nalaže ulagaču obavljanje prikladnih prilagodbi financijskih izvještaja ovisnog društva kako bi se oni uskladili s ulagačevim računovodstvenim politikama za slične transakcije i druge događaje pod sličnim okolnostima. Prethodno izdanje MRS-a 28 dozvoljavalo je izuzeća od ovog zahtjeva u slučaju kada nije bilo praktično primjenjivati jedinstvene računovodstvene politike.

Priznavanje gubitaka

UV14. Prilikom priznavanja svog udjela u gubitku ovisnog društva, ulagač mora razmotriti knjigovodstveni iznos svog ulaganja u kapitalu pridruženog društva kao i svoje dugoročne interese u

pridruženom društvu. SOO-20 ograničilo je taj udjel ulagača u gubitku na knjigovodstveni iznos njegovog ulaganja u kapital pridruženog društva. Zbog toga je to Službeno stajalište ukinuto.

Odvojeni financijski izvještaji

UV15. Potreba sastavljanja odvojenih financijskih izvještaja ulagača postavljena je pozivanjem na MRS 27.

Međunarodni računovodstveni standard 28

Ulaganja u pridružena društva

DJELOKRUG

1. *Ovaj Standard trebaju primjenjivati ulagači u računovodstvu ulaganja u pridružena društva. Međutim, Standard se ne primjenjuje na:*

(a) organizacije zajedničkih pothvata, ili

(b) ulagače u otvorene fondove, uzajamne fondove i slične subjekte uključujući i ulagačke osiguravajuće fondove koji su prvotno vrednovani po fer vrijednosti u dobiti i gubitku a razvrstani su u imovinu koja se drži radi trgovanja i knjižena u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje. Takva ulaganja trebaju se vrednovati po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39, zajedno s promjenama u fer vrijednosti priznatim u dobiti i gubitku za razdoblje u kojem se promjena dogodila.*

DEFINICIJE

2. *U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s određenim značenjima:*

Pridruženo društvo je subjekt, uključujući i nepovezane subjekte kao što su partnerstva, u kojem ulagač ima značajan utjecaj i koje nije ni njegova podružnica niti njegov zajednički pothvat.

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe objavljeni i prezentirani kao izvještaji jednog ekonomskog subjekta.

Kontrola je moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta kako bi se tim aktivnostima ostvarile koristi.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganje početno evidentira u visini troškova ulaganja i usklađuje za naknadne promjene ulagačeva udjela u neto imovini subjekta u kojeg je izvršio ulaganje. Dobit ili gubitak ulagača odražava njegov udjel u dobiti ili gubitku subjekta u koje je izvršio ulaganje.

Zajednička kontrola je ugovorom utvrđeno dijeljenje kontrole nad nekim gospodarskim subjektom, a postoji jedino kada strateške financijske i poslovne odluke zahtijevaju jednoglasni pristanak svih stranaka koje dijele kontrolu (pothvatnici).

Odvojeni financijski izvještaji su oni prezentirani od strane matičnog društva, ulagača u pridruženo društvo ili pothvatnika u zajednički kontrolirani subjekt, u kojima se ulaganja priznaju direktno u okviru kapitala a ne u okviru izvještajnog rezultata ili neto imovine subjekta u koje se ulaže.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlukama o financijskim i poslovnim politikama subjekta u koje je izvršeno ulaganje, ali ne predstavlja kontrolu tih politika.

Podružnica je subjekt, uključujući i nepovezana društva kao što su partnerstva, koje kontrolira drugi subjekt (poznat kao matica).

3. Financijski izvještaji kod kojih se primjenjuje metoda udjela nisu odvojeni financijski izvještaji niti su to izvještaji subjekta koji nemaju podružnice, pridružena društva ili ulagačke interese u zajedničkim pothvatima.
4. Odvojeni financijski izvještaji su oni prezentirani u svrhu konsolidacije financijskih izvještaja, financijski izvještaji koji se sastavljaju primjenom metode udjela i u kojima su interesi ulagača proporcionalno konsolidirani. Odvojeni financijski izvještaji mogu se, ali ne moraju, dodati ili pridružiti 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 metode udjela u skladu s točkom 2. MRS-a 31, *Udjeli u zajedničkim pothvatima*, mogu prezentirati odvojene financijske izvještaje kao svoje jedinstvene financijske izvještaje.

Značajan utjecaj

6. Ako ulagač ima, izravno ili neizravno (npr. preko podružnice), 20% ili više glasačke moći kod subjekta u koji je izvršio ulaganje, pretpostavlja se da ulagač ima značajan utjecaj, osim kad može biti jasno pokazano da to nije slučaj. Obrnuto, ako ulagač drži, izravno ili neizravno (npr. preko podružnice), 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 ulagača nužno ne priječi da ulagač ima značajan utjecaj.
7. Postojanje značajnog utjecaja ulagača obično se dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:
 - (a) zastupanjem u Upravnom odboru ili odgovarajućem upravljačkom tijelu subjekta u koji je izvršeno ulaganje,
 - (b) sudjelovanjem pri donošenju politika, uključujući i sudjelovanje u odlukama o dividendi ili drugim raspodjelama,
 - (c) značajnim transakcijama između ulagača i subjekta u koje je izvršeno ulaganje,
 - (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 ovisno društvo 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 pridruženo društvo je početno evidentirano po trošku ulaganja, a njegov knjigovodstveni iznos raste ili se smanjuje kako bi se priznao ulagačev udjel u profitima ili gubicima subjekta u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma ulaganja. Uagačev 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 knjigovodstveni iznos ulaganja. Usklađivanje knjigovodstvenog iznosa može također biti nužno zbog alternativa u ulagačevom razmjernom udjelu u subjektu u koji je izvršeno ulaganje, proizašlim iz promjene glavnice toga subjekta koje nisu bile uključene u dobit ili gubitak. Takve promjene uključuju i one koje su proizašle iz revalorizacije nekretnina, postrojenja, opreme i iz provođenja tečajnih razlika iz usklađivanja razlika proizašlih iz poslovnih spajanja. Uagačev udio u ovim promjenama direktno se priznaje u ulagačevu glavicu.
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 pridruženo društvo 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 društvu da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje,*
- (c) *svi ispod navedeni primjenjuju izuzeće:*
- (i) *ulagač je podružnica u potpunom ili pak djelomičnom vlasništvu drugog vlasnika, kada su i oni koji nemaju prava glasa obaviješteni o tome i ne protive se neprimjenjivanju metode udjela,*
- (ii) *ulagačevi dužnički ili vlasnički instrumenti ne kotiraju na javnom tržištu (domaćoj ili stranoj burzi ili na OTC tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta),*
- (iii) *ulagač nije prijavio, niti je u procesu prijave, svojih financijskih izvještaja Komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojem drugom kontrolnom tijelu, radi izdavanja*

bilo kakvih financijskih instrumenata na tržište kapitala, i

(iv) krajnja ili bilo koja posrednička matica ulagača sastavlja konsolidirane financijske izvještaje dostupne javnosti koji su u skladu s MSFI-ovima.

14. *Ulaganja opisana u točki 13(a) evidentirat će se u skladu s MSFI-om 5.*
15. Kada ulaganje u pridruženo društvo 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 društva. Budući da ulagač ima značajan utjecaj nad pridruženim društvom, zainteresiran je i za njegovo poslovanje kao i za povrat svog ulaganja. Uagač računa na svoj udio proširujući djelokrug svojih financijskih izvještaja koji sada uključuju i njegov udio u dobitku ili gubitku takvog pridruženog društva. Rezultat toga je da primjena metode udjela omogućuje detaljniji pregled neto imovine i dobiti ili gubitka ulagača.
18. *Uagač će prestati s primjenom metode udjela onog trenutka kada izgubi značajan utjecaj u pridruženom društvu te će ulaganje evidentirati u skladu s MRS-om 39, osiguravajući da pridruženo društvo ne postane podružnica ili zajednički pothvat definiran u MRS-u 31.*
19. *Knjigovodstveni iznos ulaganja na datum kada ono prestaje biti pridruženo društvo smatrat će se kao početni trošak 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 podružnice, usvojeni su također za stjecanje ulaganja u pridružena društva.
21. Grupni udio u pridruženom društvu je sažetak ulaganja u to pridruženo društvo koje su poduzeli matica i njene podružnice. Ulaganja drugih koje nisu pridružena društva ili pothvatnici zanemarena su za ovu svrhu. Kada pridruženo društvo ima podružnice, pridružena društva ili zajednički pothvati, dobiti i gubici kao i neto imovina koja se evidentira primjenom metode udjela smatraju se dijelom financijskih izvještaja tog pridruženog društva (uključujući i dobitke, gubitke i neto imovinu njegovih pridruženih društava i zajedničkih pothvata).
22. Dobici i gubici od uzlaznih i silaznih transakcija između ulagača (uključujući i konsolidirane podružnice) i pridruženog društva u ulagačevim financijskim izvještajima priznaju se samo u visini nepovezanog ulagačeva interesa u pridruženom društvu. Uzlazne transakcije su na primjer prodaja imovine pridruženog društva ulagaču. Silazne transakcije su na primjer prodaja imovine ulagača pridruženom društvu. Uagačev udio u dobiti i gubicima pridruženog društva koji rezultiraju iz ovih transakcija se eliminira.
23. Ulaganje u pridruženo društvo obračunava se prema metodi udjela od datuma s kojim zadovoljava uvjete definicije pridru-

ženog društva. 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 društva, obračunava se, u skladu s Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 3, Poslovne kombinacije. Dakle:

(a) goodwill povezan s pridruženim društvom uključuje se u cjelokupni knjigovodstveni iznos ulaganja. Međutim, amortizacija tog goodwilla nije dopuštena te zbog toga nije uključen u definiranje ulagačevog udjela u dobiti ili gubitku pridruženog društva,

(b) bilo koja razlika između troška ulaganja i ulagačeva udjela u fer vrijednosti neto imovine pridruženog društva koja se može identificirati izuzima se iz knjigovodstvene vrijednosti ulaganja i uključuje u prihod koji određuje ulagačev udio u dobitima ili gubicima pridruženog društva u razdoblju u kojem je stjecanje izvršeno.

Odgovarajuća usklađivanja u ulagačevom dijelu dobiti ili gubitka pridruženog društva 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 društva nakon stjecanja obavljaju se i za gubitke od umanjenja imovine pridruženog društva, kao što su na primjer goodwill, nekretnine, postrojenja i oprema.

24. *Ulagáč koristi najnovije raspoložive financijske izvještaje pridruženog društva primjenjujući metodu udjela. Oni su obično sastavljeni do istog datuma kao financijski izvještaji ulagača. Kada se datumi izvještavanja ulagača i pridruženog društva razlikuju, pridruženo društvo za potrebe ulagača sastavlja izvještaje na isti datum kao što su financijski izvještaji ulagača. Kada je to neizvedivo, mogu se koristiti financijski izvještaji sastavljeni na različite izvještajne datume.*
25. *Kada se, u skladu s točkom 24, koriste financijski izvještaji s različitim datumima izvještavanja, usklađivanja se izvode za učinke svih značajnih poslovnih događaja i transakcija između ulagača i pridruženog društva koji se pojave između datuma financijskih izvještaja pridruženog društva i datuma financijskih izvještaja ulagača. U svakom slučaju, razlika između datuma financijskih izvještaja pridruženog društva i datuma financijskih izvještaja ulagača ne smije biti duža od tri mjeseca. Načelo dosljednosti zahtijeva da dužina izvještajnih razdoblja, i bilo koja razlika u izvještajnim datumima, budu dosljedni iz razdoblja u razdoblje.*
26. *Financijski izvještaji ulagača obično su sastavljeni primjenom jedinstvenih računovodstvenih politika za jednake transakcije i poslovne događaje u sličnim okolnostima.*
27. Ako pridruženo društvo 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 društva kada ih ulagač koristi u primjenjivanju metode udjela.
28. Ako pridruženo društvo 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 društva jednak ili prelazi knjigovodstveni iznos ulaganja, ulagač obično prekida priznavanje svojeg udjela u budućim gubicima. Korist od ulaganja u pridruženo društvo jednaka je knjigovodstvenom iznosu ulaganja u pridruženo društvo 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 pridruženo društvo. 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 zalog, osigurani krediti, na primjer. Gubici koji prema metodi udjela premašuju ulagačev udio u običnim dionicama prenose se na druge komponente ulagačevog udjela u pridruženom društvu prema načelu rastuće ročnosti (likvidnost je prioritarna).
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 pridružena društva da bi ispunio obveze pridružena društva za koje je ulagač jamčio ili se na neki drugi način obvezao. Ako pridruženo društvo 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 društva 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 pridruženo društvo.
32. Ulagáč također primjenjuje odredbe MRS-a 39 u određivanju priznavanja dodatnih gubitaka od umanjenja u skladu s ulagačevim udjelom u pridruženom društvu koje nije sastavni dio neto ulaganja.
33. Budući da se goodwill uključen u knjigovodstveni iznos ulaganja u pridruženo društvo ne priznaje odvojeno, on se i ne testira odvojeno za umanjenje primjenom odredbi za testiranje umanjenja goodwilla iz MRS-a 36, *Umanjenje imovine*. Umjesto toga cijeli knjigovodstveni iznos ulaganja testira se za umanjenje prema MRS-u 36, i to usporedbom nadoknadivog iznosa (vrijednosti u upotrebi ili fer vrijednost – ovisno od toga što je veće, umanjena za troškove prodaje) i knjigovodstvenog iznosa, kad god primjena odredbi MRS-a 36 pokazuje da ulaganje može biti umanjeno. Pri određivanju vrijednosti u upotrebi ulaganja, subjekt procjenjuje:
- (a) svoj udjel sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tijekova koje se očekuje da će stvoriti primatelj ulaganja u cjelini, uključujući novčane tijekove od poslovanja primatelja ulaganja i prihoda od posljednjeg otuđenja ulaganja, ili
- (b) sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tijekova koji se očekuju od dividendi koje treba primiti od ulaganja i od posljednjeg otuđenja.
- Uz odgovarajuće pretpostavke obje metode daju isti rezultat.
34. Nadoknadivi iznos ulaganja u pridruženo društvo ocjenjuje se za svako pojedino pridruženo društvo, osim ako pojedino pri-

druženo društvo ne stvara novčane tijekove od kontinuirane upotrebe koji su znatno neovisni od novčanih tijekova drugih sredstava izvještajnog subjekta.

ODVOJENI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI

35. *Ulaganje u pridruženo društvo evidentirat će se u odvojenim financijskim izvještajima u skladu s točkama 37 – 42. MRS-a 27.*
36. Ovaj Standard ne definira koji subjekti trebaju sastavljati odvojene financijske izvještaje za javnost.

OBJAVLJIVANJE

37. *Objaviti se treba sljedeće:*
- fer vrijednost ulaganja u pridružena društva čija cijena kotira na tržištu,*
 - sažete financijske informacije o pridruženim društvima, uključujući i agregatni iznos imovine, obveza, prihoda, dobiti i gubitaka,*
 - razlozi zbog kojih se pretpostavka da ulagač nema značajan utjecaj zanemaruje ako ulagač drži, direktno ili indirektno preko podružnica, manje od 20% glasova ili glasačke moći u subjektu u koji je uložio, a zaključi da ima značajan utjecaj,*
 - razlozi zbog kojih se pretpostavka da ulagač ima značajan utjecaj zanemaruje ako ulagač drži, direktno ili indirektno preko podružnica, 20% ili više glasova ili glasačke moći subjekta u koji je uložio, a zaključi da nema značajan utjecaj,*
 - datum financijskih izvještaja pridruženog društva, kada se takvi financijski izvještaji koriste u primjeni metode udjela a njihov se datum izvještavanja ili izvještajno razdoblje razlikuje od onog kojeg primjenjuje ulagač, kao i razloge korištenja različitih datuma izvještaja ili izvještajnog razdoblja,*
 - prirodu i opseg zabrana (na primjer zabrana posudbe ili neke druge regulativne zabrane) koje je dobilo pridruženo društvo, a tiču se prebacivanja sredstava ulagaču u obliku novčanih dividendi, otplate dugova ili predujmova,*
 - nepriznati udio u gubitku pridruženog društva i za razdoblje i kumulativno, ako je ulagač prestao priznavati svoj udio u gubitku pridruženog društva,*
 - činjenicu da se pridruženo društvo ne evidentira primjenom metode udjela u skladu sa točkom 13, i*
 - sažete financijske informacije o pridruženim društvima, pojedinačno ili skupno, koja se ne evidentiraju primjenom metode udjela, uključujući i iznose cjelokupne imovine, obveza, prihoda, dobiti i gubitaka.*
38. *Ulaganja u pridružena društva koja se evidentiraju primjenom metode udjela trebaju se razvrstati kao dugotrajna imovina. Uлагаčev udjel u dobiti ili gubitku takvog društva, kao i knjigovodstveni iznos takvih ulaganja trebaju se objaviti zasebno. Uлагаčev udjel u izvanrednim stavkama također se treba zasebno objaviti.*
39. *Uлагаčev udjel u promjenama koje se izravno priznaju u glavnici pridruženog društva, trebaju se izravno priznati i u glavnici ulagača i objaviti u Izvještaju o promjenama glavnice definiranom u MRS-u 1, Prezentiranje financijskih izvještaja.*

40. *U skladu s MRS-om 37, Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina, ulagač treba objaviti:*
- svoj udjel u nepredviđenim obvezama pridruženog društva zajedno s drugim ulagačima, i*
 - one nepredviđene obveze koje nastaju jer je ulagač odvojeno odgovoran za sve ili dio obveza pridruženog društva.*

DATUM STUPANJA NA SNAGU

41. *Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili poslije toga. Potiče se ranija primjena ovog Standarda. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2005. godine treba objaviti tu činjenicu.*

PRIJELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE

42. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 28, Računovodstvo ulaganja u pridružena društva (koji je promijenjen 2000.).
43. Ovaj Standard mijenja sljedeća objašnjenja:
- SOO-3, Ukidanje nerealiziranih dobitaka i gubitaka iz transakcija s pridruženim društvima,*
 - SOO-20, Metoda udjela – Priznavanje gubitaka, i*
 - SOO-33, Konsolidacija i metoda udjela – Potencijalna prava glasa i distribucija vlasničkih udjela.*

Dodatak

Izmjene i dopune ostalih odredbi

Ove izmjene i dopune primjenjivat će se za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. ili poslije toga. Ako neki subjekt usvoji raniju primjenu ovog Standarda, treba primjenjivati i ove izmjene i dopune.

* * * *

Izmjene i dopune koje je sadržavao ovaj Dodatak u trenutku izdavanja ovog Standarda 2003. godine uključene su u relevantne odredbe ovog izdanja.

Međunarodni računovodstveni standard 29

Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama

Ovo izdanje uključuje dopune koji su rezultat novih i izmijenjenih MSFI-a koji su izdani do 31. ožujka 2004. godine. Odlomak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja uključuje pregled datuma primjene ovih novih i dopunjenih MSFI-a te također utvrđuje trenutno važeće MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 29	
Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama	
DJELOKRUG	1 – 4
PREPRAVLJANJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA	5 – 10
Financijski izvještaji na temelju povijesnog troška	11 – 28
Bilanca	11 – 25
Izvještaj o dobiti	26
Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja	27 – 28
Financijski izvještaji na temelju tekućeg troška	29 – 31

Bilanca	29
Izvještaj o dobiti	30
Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja	31
Porezi	32
Izvještaj o novčanom tijeku	33
Usporedni podaci	34
Konsolidirani financijski izvještaji	35 – 36
Izbor i korištenje općeg indeksa cijena	37
PRIVREDE KOJE PRESTAJU BITI HIPERINFLACIJSKE	38
OBJAVLJIVANJA	39 – 40
DATUM STUPANJA NA SNAGU	41

Međunarodni računovodstveni standard 29 – *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama* (MRS 29) je prikazan u točkama 1 – 41. Sve točke jednako su mjerodavne, ali je zadržana IASC struktura Standarda u trenutku usvajanja istoga od strane IASB-a. MRS 29 treba čitati u kontekstu *Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za pripremu i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, Promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* osigurava temelj za izbor i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih uputa.

Međunarodni računovodstveni standard 29

Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama

DJELOKRUG

- Ovaj se Standard treba primijeniti na financijske izvještaje, uključujući konsolidirane financijske izvještaje svakog subjekta koji izvještava u valuti hiperinflacijske privrede.**
- U hiperinflacijskoj privredi 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 ustanovljuje 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 privrednog okruženja zemlje koje uključuju sljedeće (ali se ne ograničava na to):
 - stanovništvo općenito radije drži svoje bogatstvo u novčanim sredstvima ili nekoj relativno stabilnoj inozemnoj valuti. Iznosi zadržane domaće valute odmah se ulažu da bi se održala kupovna moć;
 - stanovništvo općenito 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;

(d) kamatne stope, plaće i cijene vezane su uz indeks cijena; i

(e) kumulativna se stopa inflacije kroz tri godine približava, ili premašuje, 100%.

- Preporuča se da svi subjekti koji izvještavaju u valuti iste hiperinflacijske privrede, 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 FINACIJSKIH 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.
- U većini se zemalja financijski izvještaji pripremaju na računovodstvenoj osnovi povijesnog troška, bez obzira na to da li je riječ o promjenama opće razine cijena ili o porastu cijena specifičnih sredstava koja se drže, izuzev do veličine do koje se nekretnine, postrojenje i oprema te ulaganja mogu revalorizirati. Neki subjekti, međutim, prezentiraju financijske izvještaje koji se zasnivaju na pristupu tekuće cijene i pokazuju učinke promjena specifičnih cijena sredstava koja drže.
- U hiperinflacijskoj privredi korisni su financijski izvještaji bilo da su zasnovani na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekuće cijene, samo ako su izraženi i mjernom jedinicom koja vrijedi na datum bilance. Kao što proizlazi, ovaj se Standard odnosi na financijske izvještaje u valuti izvještajnih subjekata hiperinflacijske privrede. Nije dopušteno da se prezentiraju informacije zahtijevane ovim izvještajem kao dodatak financijskim izvještajima koji nisu prepravljani. Također se ne podržava odvojena prezentacija financijskih izvještaja prije prepravljavanja.
- Financijski izvještaji subjekta koji izvještava u valuti hiperinflacijske privrede, bilo da su temeljeni na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekuće cijene, trebaju se iskazati u obliku tekuće mjerne jedinice na datum bilance. Usporedni podaci za prethodno razdoblje koje zahtijeva MRS 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja i sve informacije koje se tiču ranijih razdoblja trebaju se također iskazati u obliku tekuće mjerne jedinice na datum bilance. U svrhu prikazivanja usporednih podataka u različitoj valuti primjenjuju se točke 42(b) i 43 MRS-a 21 – Računovodstvo učinaka promjena tečajeva stranih valuta (revidirano 2003.)***
- Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja treba uključiti u neto dobit i odvojeno objaviti.**
- Prepravljavanje 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

Bilanca

- Bilančni iznosi koji još nisu iskazani pomoću tekuće mjerne jedinice na datum bilance prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.

12. Monetarne stavke se ne prepravljaju, jer su već iskazane pomoću tekuće mjerne jedinice na datum bilance. 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 bilance. Te se stavke knjiže po tom usklađenom iznosu u prepravljenoj bilanci.
14. Sva druga sredstva i obveze su nemonetarne stavke. Neke nemonetarne stavke knjiže se po tekućim iznosima na datum bilance, kao što su neto utržiiva vrijednost i tržišna vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva druga nemonetarna 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. Prepravljani trošak ili trošak umanjen za amortizaciju svake stavke utvrđuje se primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena od datuma nabave do datuma bilance na njen trošak nabave i ispravak vrijednosti. Stoga se nekretnine, postrojenje, i oprema, ulaganja, zalihe sirovina i trgovačke robe, goodwill, patenti, zaštitni znakovi i slična sredstva prepravljaju od datuma njihove nabave. Zalihe nedovršenih i gotovih roba prepravljaju se od datuma kada su nastali troškovi 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 prepravljajanje.
17. Opći indeks cijena možda nije raspoloživ za razdoblja za koja se ovim Standardom zahtijeva prepravljajanje 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 od bilance; primjerice nekretnina, postrojenja i oprema koji su bili revalorizirani po nekom ranijem datumu. U tim se slučajevima knjigovodstveni iznosi prepravljaju od datuma revalorizacije.
19. Prepravljani iznos nemonetarne stavke se umanjuje, u skladu s odgovarajućim međunarodnim računovodstvenim standardima, kada on prelazi nadoknadivi iznos od korištenja predmeta u budućnosti (uključujući prodaju ili drugo otuđenje). Stoga se u takvim slučajevima smanjuje prepravljani iznos nekretnina, postrojenja i opreme, goodwilla, patenata, zaštitnih znakova, i to do nadoknadivog iznosa, prepravljani iznosi zaliha se smanjuju do neto utržiive vrijednosti, a prepravljani iznosi tekućih ulaganja smanjuju se do tržišne vrijednosti.
20. Primatelj ulaganja koje se obračunava metodom udjela može izvjestiti u valuti hiperinflacijske privrede. Bilanca i izvještaj o dobiti takvog primatelja ulaganja prepravljaju se u skladu s ovim Standardom da bi se izračunao udjel ulagačevih neto sredstava i njegov udjel u rezultatima poslovanja. Tamo gdje se prepravljani financijski izvještaji primatelja ulaganja iskazuju u stranoj valuti, oni se prevode po zaključnim tečajevima.
21. Utjecaj inflacije obično se priznaje u troškovima posudbe. Nije primjereno prepravljati i ulaganja u stalna sredstva 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 sredstvo na temelju sporazuma koji mu dopušta odgodu plaćanja bez izričitog nastajanja troška kamate. Ondje gdje je neizvedivo uračunavanje iznosa kamata, takva se sredstva prepravljaju od datuma plaćanja, a ne od datuma nabave.
23. [Brisano]
24. Na početku prvog razdoblja primjene ovog Standarda prepravljaju se dijelovi vlasničke glavnice osim zadržanih zarada i svakog revalorizacijskog viška, i to tako da se primijeni opći indeks cijena od datuma kada su ti dijelovi uloženi ili nastali na drugi način. Svaki revalorizacijski višak proizašao iz prethodnih razdoblja eliminira se. Prepravljajanje zadržanih zarada izvodi se iz drugih iznosa u prepravljenoj bilanci.
25. Na kraju prvog razdoblja i u kasnijim razdobljima prepravljaju se svi sastavni dijelovi vlasničke glavnice, primjenjujući opći indeks cijena od početka razdoblja ili datuma uloga, ako je kasniji. Kretanja za razdoblje u vlasničkoj glavnici objavljuju se u skladu s MRS 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja*.

Izvještaj o dobiti

26. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o dobiti iskažu pomoću tekuće mjerne jedinice na datum bilance. Zato se svi iznosi trebaju prepraviti primjenjujući promjenu općeg iznosa cijena 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 sredstva i obveze nisu vezani za razinu cijena. Taj dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja može se izvesti kao razlika koja proizlazi iz prepravljajanja nemonetarnih sredstava, vlasničke glavnice iz stavaka izvještaja o dobiti te usklađivanja sredstava 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 od neto monetarnog položaja uključuje se u neto dobit. Usklađivanje imovine i obveza vezanih sporazumom na promjene cijena, izvedena u skladu s točkom 13. prebija se s dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja. Druge stavke izvještaja o dobiti, kao što su prihod i rashod od kamata i tečajne razlike vezane na uložena i posuđena sredstva, također su povezane s neto monetarnim položajem. Iako se takve stavke odvojeno objavljuju, one mogu biti korisne ako su prezentirane zajedno s dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja u izvještaju o dobiti.

Financijski izvještaji na temelju tekućeg troška

Bilanca

29. Stavke iskazane po tekućem trošku ne prepravljaju se jer su već izražene u obliku tekuće mjerne jedinice na datum bilan-

ce. Druge se stavke u bilanci prepravljaju u skladu s točkama 11 – 25.

Izveštaj o dobiti

30. Izveštaj o dobiti pripremljen na osnovi tekućeg troška prije prepravljavanja, 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 bilance, 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. Prepravljavanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom može dovesti do razlike između knjigovodstvenog iznosa pojedine imovine i obveza u bilanci i njihovih poreznih osnovica. Te se razlike obračunavaju u skladu s MRS-om 12 – *Porez na dobit*.

Izveštaj o novčanom tijeku

33. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o novčanom tijeku iskazuju u obliku tekuće mjerne jedinice na datum bilance.

Usporedni podaci

34. Usporedni podaci 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 u obliku tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Informacija koja je objavljena u odnosu na ranije razdoblje također se izražava u iznosima mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. U svrhu prikazivanja usporednih podataka u različitoj mornoj jedinici primjenjuju se točke 42(b) i 43 MRS-a 21 – *Računovodstvo učinaka promjena tečajeva stranih valuta* (revidirano 2003.).

Konsolidirani financijski izvještaji

35. Matica koja izvještava u valuti hiperinflacijske privrede može imati podružnice koje također izvještavaju u valutama hiperinflacijskih privreda. Financijski izvještaji svake takve podružnice trebaju se prepraviti primjenjujući opći indeks cijena zemlje u čijoj valuti ona izvještava prije nego se uključe u konsolidirane financijske izvještaje koje izdaje njena matica. Tamo gdje je takva podružnica inozemna podružnica, njeni prepravljani financijski izvještaji prevode se po zaključnom tečaju. Financijski izvještaji podružnica, koji se ne izvještavaju u valutama hiperinflacijske privrede, obrađuju se u skladu s MRS-om 21 – *Računovodstvo učinaka promjena tečajeva stranih valuta*.

36. Ako su financijski izvještaji s različitim izvještajnim datumima 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. Prepravljavanje 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.

PRIVREDE KOJE PRESTAJU BITI HIPERINFLACIJSKE

38. *Kada privreda prestaje biti hiperinflacijska i subjekt prekida pripremanje i prezentiranje financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s ovim Standardom s iznosima iskazanim u tekućoj mornoj jedinici na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja treba postupati kao s osnovom za knjigovodstvene iznose u njegovim narednim financijskim izvještajima.*

OBJAVLJIVANJA

39. *Treba objaviti sljedeće:*

- (a) 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 u obliku tekuće mjerne jedinice na datum bilance,
- (b) da li su financijski izvještaji zasnovani bilo na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, i
- (c) prepoznatljivost i razinu indeksa cijene na datum bilance kao i kretanje toga indeksa za vrijeme tekućeg i prethodnog izvještajnog razdoblja.

40. Objavljanja 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 financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju 1. siječnja 1990. ili nakon toga.*

Međunarodni računovodstveni standard 30

Objavljanja u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija

Ovo izdanje uključuje promjene koje proizlaze iz novih i revidiranih MSFI-eva, izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene unutar ovog izdanja« na početku samog izdanja navodi datume početka primjene novih i izmijenjenih MSFI-eva i također identificira postojeće MSFI-eve koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 30	
Objavljanja u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija	
OPSEG	1 – 5
POLAZIŠTE	6 – 7
RAČUNOVODSTVENE POLITIKE	8
RAČUN DOBITI I GUBITKA	9 – 17

BILANCA	18 – 25
POTENCIJALNE I NEPREDVIĐENE OBVEZE	
UKLJUČUJUĆI IZVANBILANČNE STAVKE	26 – 29
DOSPIJEĆE IMOVINE I OBVEZA	30 – 39
KONCENTRACIJA IMOVINE, OBVEZA I IZVANBILANČNIH STAVKI	40 – 42
GUBICI PO ZAJMOVIMA I PREDUJMOVIMA	43 – 49
OPĆI BANKOVNI RIZICI	50 – 52
IMOVINA ZALOŽENA KAO JAMSTVO	53 – 54
POVJERENIČKE AKTIVNOSTI	55
TRANSAKCIJE S POVEZANIM STRANKAMA	56 – 58
DATUM STUPANJA NA SNAGU	59

Međunarodni računovodstveni standard 30, *Objavlivanja u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija* (MRS 30) naveden je pod točkama 1. – 59. Sve točke imaju jednaku važnost, ali zadržavaju oblik Standarda kojeg je propisivala Komisija za međunarodne računovodstvene standarde kada je isti prihvaćen od strane Odbora. MRS 30 je potrebno čitati u kontekstu *Uvoda u Međunarodne standarde financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8, *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika* čini osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku izričitih smjernica.

Međunarodni računovodstveni standard 30

Objavlivanja u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija

OPSEG

- Ovaj se Standard treba primijeniti u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija (u daljnjem tekstu: banke).**
- Za potrebe ovog Standarda, pojam »banka« uključuje sve financijske institucije kojima je jedna od glavnih aktivnosti primanje depozita i zajmova s ciljem pozajmljivanja i ulaganja i koje su obuhvaćene bankarskim ili sličnim zakonodavstvom. Ovaj se Standard odnosi na takve subjekte bez obzira imaju li ili nemaju riječ »banka« u svome nazivu.
- Banke čine značajan i utjecajan sektor poslovanja diljem svijeta. Većina pojedinaca i organizacija koristi banke, bilo kao depozitari ili kao zajmoprimci. Zbog bliskog odnosa s regulatornim tijelima i vladama te zbog pravila što im nameću države, banke imaju glavnu ulogu u održavanju povjerenja u monetarni sustav. Stoga postoji veliko i široko zanimanje za dobrobit banaka, posebice za njihovu solventnost i likvidnost te stupanj rizika koji je povezan s različitim vrstama njihova poslovanja. Poslovanje, pa stoga i zahtjevi računovodstva i izvještavanja banaka razlikuju se od drugih subjekata. Ovaj Standard uzima u obzir posebne potrebe banaka. Standard također potiče prikazivanje komentara uz financijske izvještaje koji se bave pitanjima poput upravljanja i kontrole likvidnosti i rizika.

- Ovaj Standard nadopunjuje druge Standarde koji se također primjenjuju na banke, osim ako nisu izričito izuzete u nekom Standardu.
- Ovaj se Standard odnosi na odvojene financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje banke. Gdje bankarske djelatnosti obavlja neka grupa, ovaj se Standard primjenjuje na te djelatnosti, na konsolidacijskoj osnovi.

POLAZIŠTE

- Korisnici financijskih izvještaja određene banke trebaju relevantne, pouzdane i usporedive informacije koje im služe u procjeni financijskog položaja i poslovanja banke i koje su im korisne u donošenju ekonomskih odluka. Također su im potrebne informacije koje im omogućavaju bolje razumijevanje posebnih obilježja poslovanja banke. Korisnicima trebaju te informacije, čak i onda kad banka podliježe nadzoru regulatornih tijela i istima predaje informacije koje nisu uvijek dostupne javnosti. Objavlivanja u financijskim izvještajima banaka trebaju, stoga, biti dovoljno razumljiva da zadovolje potrebe korisnika, u okvirima onoga što se objektivno može zahtijevati od rukovodstva.
- Korisnici financijskih izvještaja banke zainteresirani su za njezinu likvidnost i solventnost te rizike povezane s imovinom i obvezama koji su priznati u bilanci i izvanbilančnim stavkama banke. Likvidnost ukazuje na to da se raspolože s dovoljno sredstava za pokriće povlačenja depozita i drugih financijskih obveza kako one dospijevaju. Solventnost ukazuje na višak imovine nad obvezama i, stoga, na adekvatnost kapitala banke. Banka je izložena riziku likvidnosti i rizicima koji proizlaze iz promjena tečaja valuta, promjena kamatnih stopa, promjena tržišnih cijena i propasti druge strane u ugovoru. Ti se rizici mogu prikazati u financijskim izvještajima, ali ih korisnici mogu bolje razumjeti ako rukovodstvo predoči komentar uz financijske izvještaje koji opisuje način na koji se upravlja i kontrolira rizicima povezanim s poslovanjem banke.

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

- Banke primjenjuju različite metode za priznavanje i mjerenje stavki u svojim financijskim izvještajima. Iako je usklađivanje tih metoda poželjno, ono ne spada u opseg ovog Standarda. Kako bi se zadovoljili zahtjevi MRS-a 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja* te korisnicima omogućilo razumijevanje osnove na kojoj se pripremaju financijski izvještaji banke, potrebno je objaviti računovodstvene politike koje propisuju sljedeće stavke:
 - priznavanje glavnih vrsta prihoda (vidi točke 10. i 11.),
 - vrednovanje investicijskih vrijednosnica i vrijednosnica kojima se trguje (vidi točke 24. i 25.),
 - razlikovanje između onih transakcija i ostalih događaja koji za posljedicu imaju priznavanje imovine i obveza u bilanci i onih transakcija i ostalih događaja na temelju kojih samo nastaju potencijalne obveze (vidi točke 26. – 29.),
 - osnove za utvrđivanje gubitaka od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova i za otpis nenaplativnih zajmova i predujmova (vidi točke 43. – 49.), i
 - osnove za utvrđivanje rashoda za opće bankarske rizike i računovodstveni postupak takvih rashoda (vidi točke 50. – 52.).

Neke od tih tema obrađene su u postojećim Međunarodnim računovodstvenim standardima, dok će druge biti obrađene u budućnosti.

RAČUN DOBITI I GUBITKA

9. **Banka u računu dobiti i gubitka treba prezentirati prihode i rashode grupirane po vrstama i objaviti iznose glavnih vrsta prihoda i rashoda.**
10. **Uz zahtjeve koje propisuju drugi Standardi, objavljivanja u računu dobiti i gubitka ili u bilješkama uz financijske izvještaje trebaju uključivati, ali nisu ograničeni na, sljedeće stavke prihoda i rashoda:**
Prihod od kamata i slični prihodi,
Rashodi od kamata i slični rashodi,
Prihod od dividendi,
Prihod od naknada i provizija,
Rashod od naknada i provizija,
Dobici umanjeni za gubitke od vrijednosnica za trgovanje,
Dobici umanjeni za gubitke od investicijskih vrijednosnica,
Dobici umanjeni za gubitke od trgovanja stranim valutama,
Ostali prihodi iz poslovanja,
Gubici od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova,
Opći administrativni rashodi, i
Ostali rashodi iz poslovanja.
11. Glavne vrste prihoda koji nastaju iz poslovanja banke uključuju kamate, naknade za usluge, provizije i rezultat iz posredovanja. Svaka vrsta prihoda objavljuje se odvojeno kako bi korisnici mogli procijeniti uspješnost poslovanja banke. Takva objavljivanja nadopunjuju objave o izvorima prihoda koje propisuje MRS 14, *Izvještavanje po segmentu*.
12. Glavne vrste rashoda koji nastaju iz poslovanja banke uključuju kamate, provizije, gubitke po zajmovima i predujmovima, rashode koji se odnose na smanjenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja i opće administrativne rashode. Svaka vrsta rashoda objavljuje se odvojeno kako bi korisnici mogli procijeniti uspješnost poslovanja banke.
13. **Stavke prihoda i rashoda se ne prebijaju, osim onih stavki prihoda i rashoda koje se odnose na zaštitu te imovinu i obveze koje se prebijaju u skladu s MRS-om 32.**
14. Prijebaj u slučajevima koji se ne odnose na zaštitu i na imovinu i obveze kod kojih je izvršen prijebaj kako je opisano u MRS-u 32, korisnicima onemogućava procjenu uspješnosti pojedinačnih aktivnosti banke i povrata kojeg banka ostvaruje od pojedinih vrsta imovine.
15. Dobici i gubici proizašli iz svake od sljedećih stavki obično se prikazuju na neto osnovi:
 - (a) otuđenja i promjene knjigovodstvene vrijednosti tržišnih vrijednosnih papira,
 - (b) otuđenja investicijskih vrijednosnih papira, i
 - (c) poslovanje stranim valutama.
16. Prihodi i rashodi od kamata objavljuju se odvojeno kako bi se omogućilo bolje razumijevanje strukture i razloga za promjenu neto kamata.
17. Neto kamata je istodobno rezultat i kamatnih stopa i iznosa primljenih i danih zajmova. Poželjno je da rukovodstvo pruži

komentar o prosječnim kamatnim stopama, prosječnoj kamatonosnoj imovini i prosječnim obvezama na koje se plaćaju kamate za razdoblje. U nekim zemljama vlada pruža pomoć bankama dajući im depozite i druge kreditne oblike po kamatnim stopama koje su znatno niže od tržišnih stopa. U tim slučajevima, u komentarima rukovodstva često se objavljuje visina tih depozita i kreditnih oblika te njihov učinak na neto dobit.

BILANCA

18. **Banka treba prezentirati bilancu u kojoj su imovina i obveze grupirani prema vrsti i poredani na način koji odražava odnos likvidnosti.**
19. **Uz zahtjeve koje propisuju drugi Standardi, objavljivanja u bilanci ili u bilješkama uz financijske izvještaje trebaju uključivati, ali nisu ograničeni na, sljedeću imovinu i obveze:**
Imovina
Novac i sredstva kod središnje banke,
*Blagajnički zapisi i drugi vrijednosni papiri pogodni za re-
 eskont sa središnjom bankom,*
Državne i druge vrijednosne papire namijenjene za trgovanje,
Plasmani, zajmovi i predujmovi drugim bankama,
Drugi plasmani na tržištu novca,
Zajmovi i predujmovi komitentima,
Investicijski vrijednosni papiri.
Obveze
Depoziti drugih banaka,
Ostali depoziti s tržišta novca,
Obveze prema drugim deponentima,
Certifikati depozita,
Vlastite mjenice i druge dokumentirane obveze,
Ostali uzeti zajmovi.
20. Najbolji pristup klasifikaciji imovine i obveza banke je grupirati iste po vrsti i poredati ih po približnom redosljedu njihove likvidnosti. To može biti približno jednako njihovim dospjjećima. Kratkoročne i dugoročne stavke ne prezentiraju se odvojeno jer većina imovine i obveza banke može biti realizirana i podmirena u bliskoj budućnosti.
21. Razlikovanje između stanja kod drugih banaka i stanja na ostalim dijelovima tržišta novca te drugih deponentata predstavlja važnu informaciju jer omogućava razumijevanje odnosa i ovisnosti banke o drugim bankama i tržištu novca. Stoga banka odvojeno objavljuje:
 - (a) stanja kod središnje banke,
 - (b) plasmane drugim bankama,
 - (c) druge plasmane na tržištu novca,
 - (d) depozite drugih banaka,
 - (e) druge depozite na tržištu novca, i
 - (f) ostale depozite.
22. Banka uglavnom ne poznaje posjednika svojih certifikata depozita jer se njima obično trguje na otvorenom tržištu. Stoga, banka odvojeno objavljuje depozite koji su dobiveni izdavanjem vlastitih certifikata depozita ili drugog prenosivog vrijednosnog papira.

23. [Brisano]
24. **Banka treba objaviti fer vrijednost svake vrste financijske imovine i obveza prema zahtjevima MRS-a 32, Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje.**
25. MRS 39 propisuje četiri kategorije financijske imovine: zajmovi i potraživanja, ulaganja koja se drže do dospijeca, financijska imovina po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka i financijska imovina raspoloživa za prodaju. Banka treba objaviti fer vrijednost svoje financijske imovine minimalno za ove četiri kategorije.

POTENCIJALNE I NEPREDVIĐENE OBVEZE UKLJUČUJUĆI IZVANBILANČNE STAVKE

26. **Banka treba objaviti sljedeće potencijalne i nepredviđene obveze:**
- (a) *vrstu i iznos potencijalnih obveza kojima se povećavaju neopozivi krediti koji se ne mogu povući po vlastitoj odluci banke bez rizika da će izazvati značajnu kaznu ili trošak, i*
- (b) *vrstu i iznos potencijalnih i nepredviđenih obveza i obveza koje proizlaze iz izvanbilančnih stavki, uključujući one koje se odnose na:*
- (i) *izravne kreditne supstitute, uključujući opće garancije po zaduženjima, bankovne akceptne garancije i akreditive koji služe kao financijske garancije za zajmove i vrijednosnice,*
- (ii) *određene potencijalne obveze temeljem transakcija, uključujući garancije za dobro izvršenje posla, garancije za ozbiljnost ponude, jamstva i akreditive povezane s određenim transakcijama,*
- (iii) *kratkoročne, samo-likvidne, potencijalne obveze koje se odnose na trgovinu, a proizlaze iz kretanja robe, poput dokumentarnih akreditiva gdje se ugovorena isporuka koristi kao jamstvo,*
- (iv) [Brisano]
- (v) [Brisano]
- (vi) *ostale potencijalne obveze, okvire za izdavanje obveznica i obnavljajuće (revolving) okvire ugovorenih instrumenata.*
27. MRS 37, *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* općenito se bavi računovodstvom i objavljivanjem potencijalnih obveza. Ovaj je Standard posebno značajan za banke, jer banke često ugovaraju različite vrste potencijalnih i nepredviđenih, opozivih i neopozivih obveza, koje su često značajne i znatno veće nego kod drugih tržišnih subjekata.
28. Mnoge banke također ulaze u transakcije koje se trenutno ne priznaju kao imovina ili obveze u bilanci, ali koje rezultiraju potencijalnim i nepredviđenim obvezama. Takve izvanbilančne stavke često predstavljaju značajan dio poslovanja banke i mogu imati značajan utjecaj na razinu rizika kojemu je banka izložena. Te stavke mogu povećati ili smanjiti druge rizike, primjerice, zaštitom imovine ili obveza u bilanci.
29. Korisnici financijskih izvještaja trebaju biti upoznati s nepredviđenim i neopozivim potencijalnim obvezama banke jer isti mogu utjecati na likvidnost i solventnost banke te inherentnu mogućnost potencijalnih gubitaka. Korisnici također zahti-

jevaju primjerene informacije o vrsti i iznosu izvanbilančnih transakcija banke.

DOSPIJEĆE IMOVINE I OBVEZA

30. **Banka treba objaviti analizu imovine i obveza, grupirajući ih po dospijecima od datuma bilance do ugovorenog datuma dospijeca.**
31. Usklađenost i kontrolirana neusklađenost dospijeca i kamatnih stopa imovine i obveza predstavljaju osnovu za upravljanje bankom. Potpuna usklađenost je neobična za banke, jer rokovi poslovnih transakcija često nisu točno određivi, a transakcije su različitih vrsta. Neusklađeno stanje može eventualno potaknuti profitabilnost, ali može također povećati rizik gubitka.
32. Dospijeca imovine i obveza te mogućnost da se, uz prihvatljiv trošak, po dospijecu zamijene obveze na koje se plaćaju kamate, važni su čimbenici u procjeni likvidnosti banke i njene izloženosti promjenama kamatnih stopa i tečajeva valuta. Kako bi se pružile informacije koje su značajne za procjenu njene likvidnosti, banka minimalno treba objaviti analizu imovine i obveza po relevantnim grupama dospijeca.
33. Grupiranje po dospijecu koja se primjenjuju na pojedinu imovinu i obveze, razlikuju se između banaka te po njihovoj primjerenosti na određenu imovinu i obveze. Primjeri razdoblja koji se koriste su sljedeći:
- (a) od mjesec dana,
- (b) od 1 do 3 mjeseca,
- (c) od 3 mjeseca do 1 godine,
- (d) od 1 do 5 godina,
- (e) više od 5 godina.
- Razdoblja se često spajaju, kao na primjer kod zajmova i predujmova, grupiranjem istih na razdoblja do jedne godine i one iznad jedne godine. Kad je otplata raspoređena tijekom određenoga razdoblja, svaka se rata raspoređuje u razdoblje prema kojem je ugovorena, ili u kojem se očekuje da će biti plaćena ili primljena.
34. Važno je da su razdoblja dospijeca koje je banka prihvatila ista za imovinu i za obveze. To pojašnjava mjeru do koje su dospijeca povezana i iz toga proizlazeću ovisnost banke o drugim izvorima likvidnosti.
35. Dospijeca se mogu izraziti kao:
- (a) preostalo razdoblje do datuma otplate,
- (b) prvobitno razdoblje do datuma otplate ili
- (c) preostalo razdoblje do idućeg datuma kada se kamatne stope mogu promijeniti.
- Analiza imovine i obveza prema njihovim preostalim razdobljima do datuma otplate daje najbolju osnovu za procjenu likvidnosti banke. Banka također može objaviti dospijeca otplate na temelju prvobitno ugovorenog razdoblja do datuma otplate kako bi pružila informaciju o svojim strategijama financiranja i poslovanja. Dodatno, banka može objaviti grupirana dospijeca na temelju preostalog razdoblja do idućeg datuma na koji se mogu promijeniti kamatne stope, kako bi pokazala svoju izloženost kamatnom riziku. Rukovodstvo može također pružiti, u svom komentaru uz financijske izvještaje, informaciju o izloženosti kamatnom riziku i o načinu na koji upravlja i kontrolira takvu izloženost.

36. U mnogim se zemljama depoziti kod banke mogu povući na zahtjev i predujmovi što ih je banka dala mogu se otplatiti na zahtjev. U praksi se, međutim, ti depoziti i predujmovi često drže dugo, bez povlačenja ili otplate. Stoga je stvarni datum otplate kasniji od ugovorenog datuma. Unatoč tome, banka objavljuje analizu izraženu u ugovornim dospeljima, iako ugovorno razdoblje otplate često ne predstavlja stvarno razdoblje jer ugovorni datumi odražavaju rizike likvidnosti povezane s imovinom i obvezama banke.
37. Određena imovina banke nema ugovoreni datum dospeljega. Razdoblje u kojem se pretpostavlja da će ta imovina dospjeti obično se uzima kao očekivani datum realizacije te imovine.
38. Korisnici procjenjuju likvidnost banke iz objavljenih grupiranih dospeljega u kontekstu lokalne bankarske prakse, uključujući raspoloživost sredstava bankama. U nekim su zemljama kratkoročna sredstva dostupna u redovnom tijeku poslovanja s tržišta novca ili, u hitnom slučaju, od središnje banke. U drugim zemljama to nije slučaj.
39. Kako bi se korisnicima omogućilo potpuno razumijevanje grupiranja dospeljega, objavljivanje u financijskim izvještajima ponekad se treba dopuniti informacijama o vjerojatnosti otplate unutar prestalog razdoblja. Stoga, rukovodstvo može dati u svom komentaru na financijske izvještaje informaciju o stvarnim razdobljima dospeljega i o načinu na koji upravlja i kontrolira rizike i izloženosti povezane s različitim dospeljima i vrstama kamatnih stopa.

KONCENTRACIJA IMOVINE, OBVEZA I IZVANBILANČNIH STAVKI

40. **Banka treba objaviti svaku značajnu koncentraciju imovine, obveza i izvanbilančnih stavki. Takva objavljivanja se sastavljaju prema zemljopisnim područjima, klijentima ili granama industrije, ili drugim koncentracijama rizika. Banka također treba objaviti iznos značajne izloženosti neto valutnom riziku.**
41. Banka objavljuje značajne koncentracije u raspodjeli imovine i u izvorima svojih obveza jer je to koristan pokazatelj potencijalnih inherentnih rizika prilikom realizacije imovine i sredstava raspoloživih banci. Takva se objavljivanja sastavljaju prema zemljopisnim područjima, grupama klijenata, granama industrije ili sličnim koncentracijama rizika primjerenima u okolnostima banke. Slična analiza i objašnjenje izvanbilančnih stavki su također važni. Zemljopisna područja mogu obuhvaćati pojedine države, grupe država ili regije unutar zemalja. Kada je riječ o klijentima, mogu se objavljivati informacije po sektorima, poput državnih tijela, javnih tijela te trgovačkih i poslovnih subjekata. Takvi se podaci dodatno objavljuju uz informacije o segmentu koje propisuje MRS 14, Izvještavanje po segmentu.
42. Objavljivanje značajne izloženosti valutnom riziku također je koristan pokazatelj rizika od gubitaka koji nastaju zbog promjena tečaja stranih valuta.

GUBICI PO ZAJMOVIMA I PREDUJMOVIMA

43. **Banka treba objaviti sljedeće:**
 (a) računovodstvenu politiku koja opisuje osnovu po kojoj se nenaplativi zajmovi i predujmovi priznaju i otpisuju kao rashod,

(b) detalje o promjenama u rezerviranjima za gubitke od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova tijekom razdoblja. Potrebno je odvojeno prikazati iznos razdoblja priznat kao gubitak od umanjenja vrijednosti po nenaplativim zajmovima i predujmovima, iznos otpisanih zajmova i predujmova u tom razdoblju i iznos prethodno otpisanih, a naplaćenih zajmova i predujmova u razdoblju,

(c) zbrojni iznos rezervacija za gubitke od umanjenja vrijednosti po zajmovima i predujmovima na datum bilance.

44. **Svaki iznos u pogledu gubitaka po zajmovima i predujmovima, koji se dodatno rezervira uz gubitke od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova priznatih prema MRS-u 39, računovodstveno se tretira kao raspodjela zadržane dobiti. Sve pozitivne stavke koje su posljedica smanjenja takvih iznosa dovode do porasta zadržane dobiti i ne uzimaju se u obzir pri utvrđivanju dobiti ili gubitka za razdoblje.**
45. [Brisano]
46. Lokalne okolnosti ili zakonodavstvo mogu zahtijevati ili dopuštati banci da napravi rezervacije za gubitke od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova uz gubitke koji se priznaju prema MRS-u 39. Svako takvo rezerviranje predstavlja izdvajanje zadržane dobiti, a ne rashod pri utvrđivanju dobiti ili gubitka. Slično tome, sva odobrenja koja nastaju smanjenjem takvih iznosa imaju za posljedicu povećanje zadržane dobiti i ne uzimaju se u obzir pri utvrđivanju dobiti ili gubitka.
47. Korisnici financijskih izvještaja banke trebaju biti upoznati s utjecajem gubitaka od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova na financijsku poziciju i poslovanje banke. To im pomaže procijeniti učinkovitost s kojom banka koristi svoje resurse. Stoga, banka objavljuje ukupni iznos rezerviranja za gubitke od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova na datum bilance i promjene rezerviranja tijekom razdoblja. Promjene rezerviranja, uključujući prethodno otpisane iznose koji su nadoknađeni tijekom razdoblja, prikazuju se odvojeno.
48. [Brisano]
49. Kad se zajmovi i predujmovi ne mogu nadoknaditi, isti se otpisuju i terete rezerviranja za gubitke od umanjenja vrijednosti. U nekim se slučajevima oni ne otpisuju dok se ne završe svi potrebni zakonski postupci i konačno se ne utvrdi iznos gubitka od umanjenja vrijednosti. U drugim se slučajevima otpisuju ranije, primjerice kad zajmoprimac nije platio kamatu ili nije otplatio glavnice koja je dospjela u određenom razdoblju. Kako se vrijeme u kojem se nenaplativi zajmovi i predujmovi otpisuju razlikuje, bruto iznos zajmova i predujmova te rezerviranja za gubitke od umanjenja vrijednosti mogu se značajno razlikovati u sličnim okolnostima. Kao rezultat toga, banka treba objaviti svoju politiku otpisa nenaplativih zajmova i predujmova.

OPĆI BANKOVNI RIZICI

50. **Bilo koje rezerviranje za opće bankovne rizike, uključujući buduće gubitke i druge nepredvidive rizike ili nepredviđene događaje treba odvojeno objaviti kao usklađivanje zadržane dobiti. Sva odobrenja koja su posljedica smanjenja takvih iznosa dovode do povećanja zadržane dobiti i ne uključuju se u utvrđivanje dobiti ili gubitka za razdoblje.**
51. Lokalne okolnosti ili zakonodavstvo mogu zahtijevati od banke, ili joj dopuštati, da tereti dobit za opće bankovne rizike,

uključujući buduće gubitke ili druge nepredvidive rizike, povrh terećenja za gubitke po zajmovima i predujmovima utvrđene u skladu s točkom 45. Od banke se također može zahtijevati, ili joj se može dopustiti, da tereti dobit za nepredviđene događaje. Takvi iznosi za opće bankovne rizike i nepredviđene događaje ne mogu biti priznati kao rezerviranja prema MRS-u 37, Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. Sukladno tome, banka priznaje takve iznose kao raspodjelu zadržane dobiti. To je neophodno kako bi se izbjeglo precjenjivanje obveza, potcjenjivanje imovine, neobjavljivanje obračunanih, a neplaćenih obveza i rezerviranja, te mogućnost krivog prikazivanja neto dobiti i rezervi.

52. Račun dobiti i gubitka ne može dati relevantnu i pozdanu informaciju o poslovanju banke ako dobit ili gubitak za razdoblje uključuje učinke neobjavljenih terećenja za opće bankovne rizike ili dodatne nepredviđene događaje, ili neobjavljena odobrenja koja su nastala poništenjem takvih terećenja. Slično tome, bilanca ne može dati relevantnu i pouzdanu informaciju o financijskoj poziciji banke ako bilanca uključuje precijenjene obveze, potcijenjenju imovinu ili neobjavljene obračunane, a neplaćene obveze i rezerviranja.

IMOVINA ZALOŽENA KAO JAMSTVO

53. **Banka treba objaviti ukupan iznos osiguranih obveza te vrstu i knjigovodstvenu vrijednost imovine založene kao jamstvo.**
54. U nekim se zemljama od banaka zahtijeva, zakonom ili nacionalnim običajem, da založe imovinu kao jamstvo za određene depozite i druge obveze. Iznosi o kojima je riječ često su značajni i stoga mogu značajno utjecati na procjenu financijskog položaja banke.

POVJERENIČKE AKTIVNOSTI

55. Banke obično djeluju kao povjerenici i u drugim povjereničkim svojstvima koji rezultiraju držanjem ili plasiranjem imovine u ime pojedinaca, udruženja, mirovinskih fondova i planova i drugih institucija. Pod uvjetom da je povjerenički ili sličan odnos zakonski podržan, ta imovina ne predstavlja imovinu banke i stoga, nije uključena u njezinu bilancu. Ukoliko je banka uključena u značajne povjereničke poslove, ta se činjenica i pokazatelj veličine tih poslova objavljuje u njezinim financijskim izvještajima zbog mogućeg nastanka obveze ako banka ne ispuni svoje povjereničke dužnosti. U tom smislu, povjereničko poslovanje ne obuhvaća poslovanje sa sefovima.

TRANSAKCIJE S POVEZANIM STRANKAMA

56. MRS 24, *Objavljivanja povezanih stranaka* uglavnom se bavi s objavljivanjem odnosa s povezanim strankama i transakcija između izvještajnog subjekta i povezanih stranaka. U nekim zemljama zakon ili regulatorna tijela sprječavaju ili zabranjuju bankama da ulaze u transakcije s povezanim strankama, dok su u drugim zemljama takve transakcije dopuštene. MRS 24 je posebno značajan za prezentiranje financijskih izvještaja banke u zemlji koja dopušta takve transakcije.
57. Određene transakcije između povezanih stranaka mogu se izvršiti pod drukčijim uvjetima od onih s nepovezanim strankama. Primjerice, banka može dati veći iznos ili naplatiti niže kamate povezanoj stranci nego što bi u inače istim okolnostima napravila za nepovezanu stranku. Zajmovi ili depoziti mogu se među povezanim strankama kretati brže i s manje

formalnosti nego što je to moguće kad su u transakciju uključene nepovezane stranke. Čak i kad se transakcije s povezanim strankama pojave u redovnom tijeku bankovnog poslovanja, informacije o takvim transakcijama značajne su za potrebe korisnika i MRS 24 zahtijeva njihovo objavljivanje.

58. Kod ulaska u transakcije s povezanim strankama, banka treba objaviti prirodu odnosa s povezanom strankom, informacije o transakcijama i otvorenim stanjima potrebne za razumijevanje potencijalnih efekata odnosa na financijske izvještaje banke. Objavljivanje se vrši u skladu s MRS-om 24 i uključuje objave koje se odnose na kreditnu politiku banke prema povezanim strankama i, kad je riječ o transakcijama s povezanim strankama, iznos koji je uključen u:
- svaki zajam i predujam, depozit, akceptirane i vlastite mjenice; objavljivanja mogu uključivati ukupna otvorena stanja na početku i na kraju razdoblja kao i predujmove, depozite, otplate i druge promjene tijekom razdoblja,
 - sve glavne vrste prihoda, rashoda od kamata i plaćenih provizija,
 - iznos za koji je terećena dobit u razdoblju za gubitke od umanjenja vrijednosti zajmova i predujmova te iznos rezerviranja na datum bilance, i
 - neopozive obveze i nepredviđene obveze koje proizlaze iz izvanbilačnih stavki.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

59. **Ovaj se Standard primjenjuje na financijske izvještaje banaka za razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. siječnja 1991. godine.**

Međunarodni računovodstveni standard 31

Udjeli u zajedničkim pothvatima

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV10
Međunarodni računovodstveni standard 31	
Udjeli u zajedničkim pothvatima	
DJELOKRUG	1 – 2
DEFINICIJE	3 – 12
Oblici zajedničkog pothvata	7
Zajednička kontrola	8
Ugovorni aranžman	9 – 12
ZAJEDNIČKI KONTROLIRANE DJELATNOSTI	13 – 17
ZAJEDNIČKI KONTROLIRANA SREDSTVA	18 – 23
ZAJEDNIČKI KONTROLIRANI SUBJEKTI	24 – 47
Financijski izvještaji pothvatnika	30 – 45
Razmjerna konsolidacija	30 – 37
Metoda udjela	38 – 41
Izuzeća od primjene razmjerne konsolidacije ili metode udjela	42 – 45
Odvojeni financijski izvještaji	46 – 47

TRANSAKCIJE IZMEĐU POTHVATNIKA I ZAJEDNIČKOG POTHVATA	48 – 50
IZVJEŠČIVANJE O UDJELIMA U ZAJEDNIČKIM POTHVATIMA U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA ULAGAČA	51
UPRAVLJAČI ZAJEDNIČKIH POTHVATA	52 – 53
OBJAVLJIVANJE	54 – 57
DATUM STUPANJA NA SNAGU	58
POVLAČENJE MRS-a 31 (revidiranog 2000. godine)	59
DOPUNA	
Amandmani na druga proglašenja	

Ovo izdanje uključuje dopune koje su rezultat novog i dopunjenog MSFI izdanog do 31. ožujka 2004. godine. Odlomak »Izmjene u ovom izdanju« na prednjem dijelu ovog izdanja prikazuje datume aplikacije ovih novih i dopunjenih MSFI i također određuje sadašnje MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Međunarodni računovodstveni standard 31, Udjeli u zajedničkim pothvatima (MRS 31) je naveden u člancima 1-59. i u Dodatku. Sve točke imaju istu punovažnost ali zadržavaju IASC oblik od Standarda kad je bio usvojen od strane IASB. MRS 31 treba čitati u kontekstu Osnova za zaključke, Predgovora Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja i Okviru za pripremu i prezentaciju financijskih izvješća. MRS 8, Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreškama, predstavlja osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku eksplicitnog vodiča.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 31, Udjeli u zajedničkim pothvatima (MRS 31) zamjenjuje MRS 31, Financijsko izvješćivanje o udjelima u zajedničkim pothvatima (revidiranog 2000. godine) i treba se primjenjivati za godišnje izvještaje počevši od ili poslije 1. siječnja 2005. Potiče se i ranija primjena.

Razlozi za izmjenu MRS-a 31

UV2. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde je razvio ovaj izmijenjeni MRS 31, kao dio projekta Poboljšanja međunarodnih računovodstvenih standarda. Ovaj projekt je poduzet u sklopu ispitivanja i kritičkog pogleda u pogledu Standarda od strane regulatora tržišta vrijednosnih papira, profesionalnih računovođa i drugih zainteresiranih strana. Cilj projekta je smanjiti ili eliminirati alternative, redundancije i konflikte unutar standarda, baviti se određenim stvarima glede konvergencije i napraviti druga poboljšanja.

UV3. Glavni cilj Odbora glede MRS-a 31 je napraviti dopune potrebne da bi se uzele u obzir opsežne promjene napravljene u MRS-u 27, *Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u podružnice* i MRS-u 28, *Računovodstvo ulaganja u pridružena društva*, kao dio Projekta poboljšanja. Odbor nije ponovno razmotrio temeljni pristup računovodstvu udjela u povezanim društvima sadržanim u MRS-u 31.

Glavne promjene

UV4. Glavne promjene od prijašnje verzije MRS-a 31 su ispod opisane.

Djelokrug

UV5. Standard se ne odnosi na investicije koje bi inače bile udjeli pothvatnika u zajednički kontroliranim subjektima u vlasništvu organizacija zajedničkih pothvata, otvorenih fondova i sličnih subjekata kada su te investicije klasificirane kao one koje su namijenjene za trgovanje i obračunane u skladu s MRS-om 39, Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje. Te se investicije mjere po fer vrijednosti, s promjenama u fer vrijednosti prikazanima u dobiti i gubitku u razdoblju u kojem su se pojavile.

UV6. Nadalje, Standard prikazuje izuzetke od primjene razmjernе konsolidacije i metode udjela slične onim danim nekim matičnim kompanijama da ne moraju raditi konsolidirana financijska izvješća. Ove iznimke vrijede i kada je investitor matična kompanija izuzeta u skladu s MRS-om 27, Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, od izrade konsolidiranih financijskih izvještaja (točka 2b), i kada investitor, koji nije matična kompanija, može udovoljiti istim uvjetima koji izuzimaju takvu matičnu kompaniju (točka 2c).

Izuzeca od primjene razmjernе konsolidacije ili metode udjela

UV7. Standard ne zahtijeva da se proporcionalna konsolidacija ili metoda udjela primjenjuje kada je udjel u zajedničkom pothvatu dobiven i držan s namjerom njegova otuđenja unutar 12 mjeseci od kupnje. Mora postojati dokaz da je investicija stečena s namjerom njenog ustupanja i da uprava aktivno traži kupca. Riječi »u bližoj budućnosti« iz prijašnje verzije MRS-a 31 su zamijenjene sa »unutar 12 mjeseci«. Kada takav udjel u zajedničkom pothvatu nije otuđen unutar 12 mjeseci mora biti obračunan za korištenje razmjernе konsolidacije ili metode udjela od datuma akvizicije, osim u strogo određenim uvjetima.

UV8. Standard ne dozvoljava pothvatniku koji i dalje ima zajedničku kontrolu udjela u zajedničkom pothvatu da ne primjenjuje razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela kada zajednički pothvat posluje pod jakim dugoročnim ograničenjima koji dosta smanjuju njegovu mogućnost da transferira sredstva pothvatniku. Zajednička kontrola mora biti prekinuta prije nego se razmjerna konsolidacija ili metoda udjela prestaje primjenjivati.

Odvojeni financijski izvještaji

UV9. Zahtjevi za izradu investitorovih odvojenih financijskih izvještaja su uspostavljeni pozivanjem na MRS 27.

Objavlјivanje

UV10. Standard zahtijeva od pothvatnika objavlјivanje metode koju je koristio za prikazivanje svog udjela u zajednički kontroliranim subjektima (tj. razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela).

Međunarodni računovodstveni standard 31

Udjeli u zajedničkim pothvatima

DJELOKRUG

1. *Ovaj se Standard treba primijeniti u računovodstvu udjela u zajedničkim pothvatima i izvješćivanju o imovini, obve-*

zama, 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 držani od:

- (a) organizacija zajedničkih pothvata, ili
- (b) otvorenih fondova, uzajamnih fondova i sličnih subjekata uključujući investicijama povezane osiguravajuće fondove, koji su na temelju inicijalnog odobrenja dizajnirani kao fer vrijednost kroz dobit ili gubitak ili su klasificirani kao element za trgovanje i objašnjeni u skladu s MRS-om 39, Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje. Takve investicije se trebaju mjeriti po fer vrijednosti u skladu s MSFI 39, s promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku u razdoblju kada je promjena nastala.

2. Pothvatnik s udjelom u zajednički kontroliranom subjektu je izuzet iz točke 30. (proporcionalna 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) sve sljedeće se primjenjuje na:

- (i) pothvatnik je podružnica u cjelokupnom vlasništvu ili u djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovih vlasnika, uključujući one koji inače nemaju pravo glasa, a bili su informirani o tome i ne protive se, pothvatnik ne primjenjuje razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela,
- (ii) pothvatnikovim dužničkim i glavnničkim instrumentima se ne trguje na otvorenim tržištima (domaća ili strane burze ili OTC tržište, uključujući lokalna ili regionalna tržišta),
- (iii) pothvatnik nije dostavio, niti je u procesu dostavljanja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj organizaciji, za svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na otvoreno tržište, i
- (iv) krajnji ili bilo koji posredni pothvatnikov vlasnik izrađuje konsolidirane financijske izvještaje dostupne za javno korištenje koji su u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

DEFINICIJE

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

Kontrola je moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama gospodarske aktivnosti tako da se njome steknu koristi.

Metoda udjela je metoda računovodstva i izvješćivanja kojom se udjel u zajednički kontroliranom subjektu početno evidentira u visini (povijesnog) troška, a potom usklađuje za naknadne promjene stjecanja ulagačeva udjela u neto imovini zajednički kontroliranog subjekta. Dobit ili gubitak

odražava ulagačev udjel u rezultatima poslovanja zajednički kontroliranog subjekta.

Ulagrač u zajednički pothvat je stranka u zajedničkom pothvatu i nema zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

Zajednička kontrola je ugovorno utvrđeno dijeljenje kontrole nad gospodarskom aktivnošću i postoji kada strateške financijske i poslovne odluke koje se odnose na aktivnost zahtijevaju jednoglasan pristanak strana koje imaju zajedničku kontrolu.

Zajednički pothvat je ugovorni aranžman kojim dvije ili više stranaka poduzimaju gospodarsku aktivnost koja podliježe zajedničkoj kontroli.

Razmjerna konsolidacija je metoda računovodstva i izvješćivanja kojom se pothvatnikov udjel u svakom dijelu imovine, obveza, prihoda i rashoda nekog zajedničkog kontroliranog subjekta spaja, stavku po stavku, sa sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

Odvojeni financijski izvještaji su oni koje je izradila matična kompanija, investitor u povezano društvo ili pothvatnik u zajednički kontroliranom subjektu u kojem su investicije obračunane na bazi direktnog udjela u kapitalu, radije nego na bazi izvještenih rezultata i neto imovine onih u koje se investira.

Značajan utjecaj je pravo sudjelovanja u odlukama o financijskim i poslovnim politikama gospodarske aktivnosti, ali nije kontrola ili zajednička kontrola nad tim politikama.

Pothvatnik je stranka u zajedničkom pothvatu i 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 od subjekata koji nemaju podružnicu, povezano društvo ili pothvatnikov udjel u zajednički kontroliranom subjektu.
- 5. Odvojeni financijski izvještaji su oni koji su prezentirani kao dodatak konsolidiranim financijskim izvještajima, financijski izvještaji u kojima su investicije obračunane za korištenjem metode udjela i financijski izvještaji u kojima su pothvatnikovi udjeli u zajedničkim ulaganjima razmjerno konsolidirani. Odvojeni financijski izvještaji trebaju biti priloženi uz ta izvješća.
- 6. Subjekti koji su izuzeti od konsolidacije u skladu s točkom 10. MRS-a 27, točkom 13(c) MRS-a 28 *Ulaganja u pridružena društva* od primjenjivanja metode udjela ili točkom 2. ovog Standarda od primjenjivanja razmjerne konsolidacije ili metode udjela mogu prezentirati odvojena financijska izvješća kao svoja jedina financijska izvješća.

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 sredstva i zajednički kontrolirani subjekti. Oni su zajednički opisani i udovoljavaju definiciji zajedničkog pothvata. Sljedeće su značajke zajedničke svim zajedničkim pothvatima:
 - a) dva ili više pothvatnika vezani su ugovornim aranžmanom, i
 - b) 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 sredstva 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 pridružena društva u kojima ulagač ima značajan utjecaj (vidjeti Međunarodni računovodstveni standard 28, *Računovodstvo ulaganja u pridružena društva*). Aktivnosti koje nisu ugovorno uspostavile zajedničku kontrolu nisu zajednički pothvatni 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:
 - a) aktivnost, trajanje i obveze u vezi s izvješćem o zajedničkom pothvatu,
 - b) imenovanje upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela zajedničkog pothvata i glasačka prava pothvatnika,
 - c) uplate kapitala pothvatnika, i
 - d) 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 podružnica 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 svoja financijska sredstva, što predstavlja njegove vlastite obveze. Aktivnosti zajedničkog pothvata mogu obavljati pothvatnikovi namještenici usporodo 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:*

- a) *sredstva koja kontrolira i obveze koje nastaju, i*
- b) *rashode koji nastaju i svoj udio u prihodu koji zarađuje od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.*

16. Budući da su sredstva, 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 SREDSTVA

18. Neki zajednički pothvatni obuhvaćaju zajedničku kontrolu, a često i zajedničko vlasništvo pothvatnika, jednoga ili više njih, koji su dali sredstva ili su nabavljena i namijenjena za svrhe zajedničkog pothvata. Tim se sredstvima ostvaruje korist za pothvatnike. Svaki pothvatnik može uzeti dio proizvodnje od sredstava i svaki snosi dogovoreni dio rashoda koji su nastali s tim u svezi.
19. Ti zajednički pothvatni 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 kontroliranom sredstvu.
20. Mnoge aktivnosti u djelatnostima nafte, plina i ekstraktivne industrije minerala obuhvaćaju zajednički kontrolirana sredstva. 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 kontroliranog sredstva kada dva subjekta zajednički kontroliraju nekretninu, svaki uzimajući dio primljenih najamnina i snoseći dio rashoda.
21. *U pogledu svoga udjela u zajednički kontroliranim sredstvima, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:*
 - a) *svoj udjel u zajednički kontroliranim sredstvima, razvrstan prema vrsti sredstava,*
 - b) *sve obveze koje su nastale,*
 - c) *svoj udjel u svim obvezama nastalim zajednički 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 kontroliranim sredstvima uključuje u računovodstvene dokumente i priznaje u svojim financijskim izvještajima:
 - a) svoj dio u zajednički kontroliranim sredstvima, razvrstan prema vrsti sredstava, 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 sredstvima,
- c) svoj dio u nastalim obvezama zajednički s drugim pothvatnicima u svezi sa zajedničkim pothvatom,
- 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 sredstvima i prodaji svog dijela proizvodnje.

Budući da su sredstva, 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 kontroliranih sredstava 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 aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću subjekta.
25. Zajednički kontrolirani subjekt kontrolira sredstva zajedničkog pothvata, stvara obveze i rashode i zarađuje dobit. On može ugovarati u svoje ime i pribavljati financijska sredstva 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 prenošeći primjerena sredstva 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 sredstva. Na primjer, pothvatnici mogu prenijeti zajednički kontrolirano sredstvo, kao što je naftovod, u zajednički kontrolirani subjekt, zbog poreza ili drugih razloga. Slično tomu, pothvatnici mogu priložiti sredstva 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. *U zajednički kontroliranim subjektima, pothvatnik treba iskazati svoj udjel primjenjujući razmjernu konsolidaciju ili alternativnu metodu opisanu u članku 38. Kada je korištena razmjerna konsolidacija, jedan od dva izvještajna oblika, koji su dolje identificirani, se mora koristiti.*
31. Pothvatnik iskazuje svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu koristeći jedan od dva izvještajna oblika za razmjernu konsolidaciju bez obzira da li također ima investicije u podružnice i da li predstavlja svoje financijske izvještaje kao konsolidirane financijske izvještaje.
32. Kada se izvješćuje 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 sredstava i obveza pothvata. Taj sadržaj i gospodarska stvarnost odražava se u konsolidiranim financijskim izvještajima pothvatnika kada pothvatnik izvještava o svojim udjelima u sredstvima, obvezama, приходima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta primjenjujući jedan ili dva izvještajna oblika za razmjernu konsolidaciju opisanu u točki 34.
33. Primjena razmjerne konsolidacije znači da bilanca pothvatnika uključuje njegov dio sredstava koje 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 za konsolidiranje ulaganja u podružnice, koji su utvrđeni u Međunarodnom računovodstvenom standardu 27, *Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u povezana društva*.
34. Različiti se izvještajni oblici mogu primjenjivati da se utvrde učinci u razmjernoj konsolidaciji. Pothvatnik može zbrojiti svoj dio svih sredstava, 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 zalih 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 sredstvima, obvezama, приходima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta. Na primjer, on može prikazati svoj udjel u tekućim sredstvima zajednički kontroliranog subjekta odvojeno, kao dio tekućih sredstava 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 sredstava, 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 prijeboj sredstva ili obveza oduzimanjem drugih obveza ili sredstava ili bilo kojeg prihoda ili rashoda, oduzimanjem drugih rashoda ili prihoda. To se može učiniti jedino kad postoji zakonsko pravo prijeboja a poravnanje znači očekivanje u smislu realizacije sredstava 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. **Pothvatnik treba iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu primjenjujući metodu udjela kao alternative razmjernoj konsolidaciji opisanoj u članku 30.**
39. Pothvatnik iskazuje svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu koristeći metodu udjela bez obzira da li također ima investicije u podružnice i da li predstavlja svoje financijske izvještaje 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 standardu 28, *Računovodstvo ulaganja u povezana društva*. 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 ima 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 s MSFI 5 moraju biti obračunani u skladu s tim MSFI.**
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 podružnica od pothvatnika, pothvatnik obračunava svoj udjel u skladu s MRS-om 27. Od datuma s kojim zajednički kontrolirani subjekt postaje pridruženo društvo od 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 pothvatnikovim odvojenim financijskim izvještajima u skladu s točkama 37-42. MRS-a 27.**
47. Ovaj Standard ne nalaže koji subjekt treba izraditi odvojene financijske izvještaje namijenjene javnom korištenju.

TRANSAKCIJE IZMEĐU POTHVATNIKA I ZAJEDNIČKOG POTHVATA

48. **Kada pothvatnik pridonosi ili prodaje sredstva u zajednički pothvat, priznavanje bilo kojeg dijela dobitka ili gubitka iz transakcije treba odražavati suštinu transakcije. Dok su sredstva 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 sredstva od zajedničkog pothvata, pothvatnik ne smije priznati svoj udjel u dobiti od zajedničkog pothvata iz transakcije dok ne preproda sredstva nekoj neovisnoj stranci. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati kada pokazuju 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 umanjujujući vrijednosti sredstva, pothvatnik određuje nadoknadivi iznos sredstva prema MRS-u 36, *Umanjenje imovine*. Pri određivanju vrijednosti u upotrebi, budući novčani tijekovi od sredstva procjenjuju se na temelju kontinuirane upotrebe sredstva i njegovog posljednjeg otuđenja od zajedničkog pothvata.

IZVJEŠĆIVANJE O UDJELIMA U ZAJEDNIČKIM POTHVATIMA U FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA ULAGAČA

51. **Ulagач 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 zbrojni iznos sljedećih nepredviđenih obveza, odvojeno od iznosa drugih nepredviđenih događaja, osim ako je vjerojatnost gubitka prestala postojati, odvojeno od iznosa druge nepredviđene obveze:*
- sve nepredviđene obveze koje su nastale pothvatniku u svezi s njegovim udjelima u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u svakoj od nepredviđene obveze koja je nastala zajednički s drugim pothvatnicima,*
 - svoj udjel u nepredviđenim obvezama samih zajedničkih pothvata za koje je obveza nepredviđena, i*
 - one nepredviđene obveze koje nastaju jer pothvatnik ima nepredviđenu 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 pothvatnika 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 izvješćuje u svojim udjelima u zajednički kontroliranim subjektima primjenjuje izvještajni oblik po sustavu, stavak po stavak, za razmjernu konsolidaciju ili prema metodi udjela treba objaviti zbrojne iznose svakog dijela 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 izvješća počevši od ili poslije 1. siječnja 2005. Podupire se i prijevremena uporaba. Ako subjekt počne primjenjivati ovaj Standard prije 1. siječnja 2005., mora objaviti taj podatak.*
Povlačenje MRS-a 31 (revidiranog 2000. godine)
59. *Ovaj Standard zamjenjuje MRS 31, Financijsko izvješćivanje o udjelima u zajedničkim pothvatima (revidiranog 2000. godine).*

Dopuna

Amandmani na druga proglašenja

Amandmani u ovoj dopuni se trebaju koristiti godišnje, počevši od ili poslije 1. siječnja 2005. Ako subjekt koristi i ovaj Standard i u prijašnjem razdoblju, ovi amandmani moraju se primijeniti za to prijašnje razdoblje.

Amandmani koji su sadržani u ovoj dopuni kada se ovaj Standard objavljivao 2003. godine su bili uključeni u relevantna proglašenja objavljena u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 32

Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV21
Razlozi za promjenu MRS-a 32	UV1 – UV3
Glavne promjene	UV4 – UV9
Povlačenje ostalih službenih tumačenja	UV20
Međunarodni računovodstveni standard 32	
Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje	
CILJ	1 – 3
DJELOKRUG	4 – 10
DEFINICIJE	11 – 14
PREZENTACIJE	15 – 50
Obveze i glavnica	15 – 27
Nepostojanje ugovorne obveze isporuke novca ili druge financijske imovine	17 – 20
Namira vlastitim vlasničkim instrumenatima društva	21 – 24
Rezerviranja za nepredviđene namire	25
Opcije namire	26 – 27
Složeni financijski instrumenti	28 – 32
Trezorske dionice	33 – 34
Kamate, dividende, gubici i dobici	35.41
Prijeboj financijske imovine i financijske obveze	42 – 50
OBJAVLJIVANJE	51 – 59
Oblik, raspored i skupine financijskih instrumenata	53 – 55
Politike upravljanja rizicima i aktivnosti zaštite	56 – 59
Rokovi, uvjeti i računovodstvene politike	60 – 66
Kamatni rizik	67 – 75
Kreditni rizik	76 – 85
Fer vrijednost	86 – 93
Ostala objavljivanja	94 – 95
DATUM STUPANJA NA SNAGU	96 – 97
POVLAČENJE OSTALIH OBJAVLJIVANJA	98 – 100

Ovo izdanje uključuje izmjene koje rezultiraju iz novih izmjena MSFI izdanih do 31. ožujka 2004. U dijelu »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja dat je i datum primjene novih i izmijenjenih MSFI, a također je ukazano i na nove MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

UVOD

Razlozi za promjenu MRS-a 32

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 32 *Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje* (MRS 32), zamjenjuje MRS 32 *Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje* (izmijenjen 2000. godine) i primjenjuje se na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Standard također zamjenjuje

sljedeća Tumačenja i nacрте Tumačenja Stalnog odbora za tumačenje Međunarodnih računovodstvenih standarda:

- SOO br. 5, *Razvrstavanje financijskih instrumenata – rezerviranja za nepredviđene namire*
- SOO br. 16, *Temeljni kapital – ponovno stjecanje vlastitih vlasničkih instrumenata (trezorske dionice)*,
- SOO br. 17, *Kapital – troškovi vlasničkih transakcija te*
- *Nacrt tumačenja N34, Financijski instrumenti – instrumenti ili prava naplativa od strane imatelja.*

UV2. Međunarodni odbor za računovodstvene standarde objavio je ovu izmijenjenu verziju MRS-a 32 u sklopu projekta poboljšanja MRS-a 32 i MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Cilj ovog projekta bio je pojednostaviti Standard putem pojašnjenja i dodatnih uputa te eliminacijom internih nedosljednosti i uvrštenjem u Standarde elemenata SOO-a Stalnog odbora za tumačenje međunarodnih računovodstvenih standarda i uputa za primjenu MRS-a 39 izdanih od strane Odbora za primjenu standarda.

UV3. Vežano za MRS 32, osnovni cilj Odbora bio je provesti pregled manjeg opsega kako bi se jednim Standardom osigurale dodatne upute za određene stavke (poput mjerenja sastavnih dijelova (komponenti) složenog financijskog instrumenta kod početnog priznavanja te klasifikacije derivativnih instrumenata temeljenih na vlastitim dionicama subjekta) i objedinile sve objave koje se odnose na financijske instrumente. Odbor nije ponovno razmatrao temeljni pristup prezentaciji i objavljivanju financijskih instrumenata iznesen u MRS-u 32.

Glavne promjene

UV4. Osnovne promjene u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 32 prikazane su u nastavku.

Opseg

UV5. Gdje je to bilo prikladno, opseg MRS-a 32 usklađen je s opsegom MRS-a 39.

Načelo

UV6. Ukratko, kada izdavatelj utvrđuje da li je financijski instrument financijska obveza ili vlasnički instrument, instrument je vlasnički instrument samo onda, i isključivo onda, ako ispunjava obadva uvjeta pod (a) i (b).

- a) nederivativni instrument koji ne uključuje ugovornu obvezu izdavatelja da isporuči promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata, ili
- b) derivativni instrument koji će biti namiren zamjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine od strane izdavatelja za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata. U tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti izdavatelja ne uključuju instrumente koji samostalno predstavljaju ugovore o budućim primicima ili isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata izdavatelja.

UV7. Nadalje, kada izdavatelj ima obvezu kupiti vlastite dionice za novac ili u zamjenu za drugu financijsku imovinu, obveza se formira u iznosu koji izdavatelj treba namiriti.

UV8. Definicije financijske imovine i financijske obveze te opis vlasničkog instrumenta izmijenjeni su sukladno ovom principu.

Klasifikacija ugovora koji se namiruju vlastitim (glavničkim) vlasničkim instrumentima subjekta

UV9. Klasifikacija derivativnih i nederivativnih ugovora vezanih uz ili koji se namiruju vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta pojašnjena je konzistentno u skladu s principom navedenim u točki UV6. Prvenstveno, ako subjekt koristi vlastite vlasničke instrumente kao »valutu« u ugovoru o primitku ili isporuci promjenjivog broja dionica čija vrijednost odgovara fiksnom iznosu ili iznosu koji se temelji na promjenama osnovne varijable (npr. cijeni robe), ugovor se ne smatra vlasničkim instrumentom, već financijskom imovinom ili financijskom obvezom.

Instrumenti s pravom prodaje

UV10. MRS 32 uključuje upute prethodno sadržane u nacrtu SOO-a 34, *Financijski instrumenti – instrumenti ili prava naplativa od strane imatelja*. Prema navedenom, financijski instrument koji imatelju daje pravo prodaje instrumenta izdavatelju u zamjenu za novac ili drugu financijsku imovinu (»instrumenti s pravom prodaje«) predstavlja financijsku obvezu izdavatelja. Kao odgovor na komentare primljene na Nacrt, ovaj Standard uključuje dodatne upute i ogleđne primjere za subjekte koji zbog ove odredbe nemaju glavnice ili čiji se temeljni kapital prema MRS-u 32 ne definira kao glavnica.

Rezerviranja za nepredviđene namire

UV11. MRS 32 uključuje zaključke SOO-a br. 5, *Klasifikacija financijskih instrumenata – rezerviranja za nepredviđene namire*, prema kojem financijski instrument predstavlja financijsku obvezu ako način namire obveze ovisi o nastanku ili nenastanku nepredvidivih budućih događaja ili o posljedicama nepredvidivih okolnosti koje su izvan kontrole izdavatelja i imatelja. Rezerviranja za nepredviđene namire ne uzimaju se u obzir kada su primjenjiva isključivo za slučaj likvidacije izdavatelja ili nisu ispravna.

Opcije namire

UV12. Prema MRS-u 32, derivativni financijski instrument predstavlja financijsku imovinu ili financijsku obvezu kada jednoj od strana pruža mogućnost izbora načina namire, osim ako bi sve alternative namire rezultirale time da instrument predstavlja vlasnički instrument.

Mjerenje komponenti složenog financijskog instrumenta kod početnog priznavanja

UV13. Izmjenama se ukida opcija koja je prethodno bila dozvoljena MRS-om 32 o mjerenju komponente obveze složenog financijskog instrumenta kod početnog priznavanja kao iznosa koji preostaje nakon odvajanja komponente kapitala ili primjenom metode relativne fer vrijednosti. Stoga, najprije se razdvajaju komponente imovine i obveza, a ostatak predstavlja iznos komponente kapitala. Ovi zahtjevi za razdvajanjem obveze i kapitala složenog financijskog instrumenta u skladu su s definicijom vlasničkog instrumenta kao preostalog iznosa i odredbama mjerenja prema MRS-u 39.

Trezorske dionice

UV14. MRS 32 uključuje zaključke SOO-a br. 16 *Temeljni kapital – ponovno stjecanje vlastitih vlasničkih instrumenata (trezorske*

dionice) prema kojima kupnja ili naknadna ponovna prodaja vlasničkih instrumenata subjekta ne rezultira gubitkom niti dobitkom za subjekt, već predstavlja prijenos između onih imatelja vlasničkih instrumenata koji se odriču svog udjela u kapitalu i onih koji zadržavaju vlasništvo nad svojim vlasničkim instrumentima.

Kamate, dividende, gubici i dobiti

UV15. MRS 32 uključuje Upute prethodno sadržane u SOO-u br. 17 *Kapital – troškovi vlasničkih transakcija*. Transakcijski troškovi koji su nastali kao neophodni dio obavljanja vlasničke transakcije računovodstveno se tretiraju kao dio te transakcije te se prikazuju kao odbitna stavka od kapitala.

Objavljivanje

UV16. Djelomična iznimka MRS-a 32 od zahtjeva za objavom fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza u skladu je s iznimkom MRS-a 39 od zahtjeva za mjerenjem po fer vrijednosti određenih ulaganja u vlasničke instrumente koji ne kotiraju i derivativne instrumente vezane uz takve vlasničke instrumente.

UV17. Dodani su sljedeći zahtjevi za objavljivanjem:

- informacije o upotrebi tehnika procjene, uključujući osjetljivost procjena fer vrijednosti na značajne pretpostavke mjerenja,
- informacije o imovini zadržanoj u transakcijama koje ne ispunjavaju kriterije za prestanak priznavanja u potpunosti,
- knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza klasificiranih kao imovine i obveza namijenjenih trgovanju te financijske imovine i obveza koje je subjekt kod početnog priznavanja klasificirao kao financijsku imovinu i financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka,
- iznos promjene fer vrijednosti financijske obveze klasificirane po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, a koja se ne odnosi na promjenu osnovne kamatne stope,
- postojanje, te specifične informacije o izdanim složenim financijskim instrumentima koji sadržavaju višestruke ugrađene derivativne komponente čije su vrijednosti međusobno ovisne, i
- informacije o svakom nepodmirenju obveza subjekta iz ugovora o zajmu ili drugog nepoštivanja ugovora o zajmu.

UV18. Zahtjev za objavljivanjem zasebnih informacija o financijskoj imovini koja se vodi po iznosu većem od njezine fer vrijednosti smatra se suvišnim te je stoga eliminiran. Razlog tome je što MRS 32 zahtijeva da informacije o fer vrijednosti budu objavljene na način koji omogućava njihovu usporedbu s knjigovodstvenim vrijednostima financijske imovine.

UV19. Zahtjevi za objavljivanjem prethodno sadržani u MRS-u 39, sada su uključeni u MRS 32.

Povlačenje ostalih službenih tumačenja

UV20. Kao posljedica pregleda ovog Standarda, Odbor je povukao tri službena tumačenja i jedan nacrt tumačenja nekadašnjeg Stalnog odbora za tumačenje Međunarodnih računovodstvenih standarda, kako je navedeno u točki UV1.

Mogući utjecaj prijedloga iz Nacrta standarda

UV21. [Brisano]

Međunarodni računovodstveni standard 32

Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje

CILJ

- Cilj ovog Standarda je poboljšati razumijevanje korisnika financijskih izvještaja o značajnosti financijskih instrumenata za financijski položaj, poslovanje i novčani tijek subjekta.
- 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 zahtijeva objavljivanje informacija o čimbenicima koji utječu na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tijekova subjekta koji se odnose na financijske instrumente i računovodstvenih politika koje se primjenjuju na te instrumente. Ovaj Standard također zahtijeva 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*.

DJELOKRUG

- Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata osim:**
 - onih udjela u podružnicama, pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima koje propisuju MRS 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRS 28 *Ulaganja u pridružene subjekte ili MRS 31 Interesi u zajedničkim pothvatima*. Međutim, subjekti trebaju primijeniti ovaj Standard kod udjela u podružnicu, pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koji se sukladno MRS-u 27, MRS-u 28 ili MRS-u 31 računovodstveno priznaje u skladu s MRS 39: *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. U takvim slučajevima, uz zahtjeve koje propisuje ovaj Standard, subjekti također trebaju ispunjavati zahtjeve objavljivanja koje propisuju MRS 27, MRS 28 i MRS 31. Subjekti su također obvezni primijeniti ovaj Standard na sve derivativne instrumente iz udjela u podružnicama, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima;
 - prava i dužnosti zaposlenika, sukladno planu primanja zaposlenika, koje propisuje MRS 19 *Primanja zaposlenih*;
 - ugovora za nepredviđene naknade kod poslovnih spajanja (vidi MSFI 3 *Poslovna spajanja*). Ova se iznimka odnosi samo na stjecatelja;
 - ugovora o osiguranju kako je definirano MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na derivativne ugrađene u ugovore o osiguranju ako MRS 39 zahtijeva da ih subjekt prikaže zasebno;

- e) *financijskih instrumenata koje propisuje MSFI 4 budući da oni sadržavaju obilježje diskrecione participacije. Izdavaatelj 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 dionici, 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. Ovaj se Standard primjenjuje na priznate i nepriznate financijske instrumente. Priznati financijski instrumenti uključuju vlasničke instrumente izdane od strane subjekta, te financijsku imovinu i financijske obveze koje propisuje MRS 39. Nepriznati financijski instrumenti uključuju određene financijske instrumente koje, iako nisu regulirani MRS-om 39, propisuje ovaj Standard (poput nekih kreditnih obveza).
6. [Brisano]
7. Ostali standardi koji se primjenjuju na posebne vrste financijskih instrumenata sadržavaju dodatne zahtjeve prezentiranja i objavljivanja. Primjerice, MRS 17 *Najmovi* i MRS 26 *Računovodstvo i izvještavanje o mirovinskim planovima* sadrže posebne zahtjeve objavljivanja koji se odnose na financijski najam, odnosno ulaganja u plan mirovinskog osiguranja. Nadalje, određeni zahtjevi koje propisuju drugi Standardi, posebno MRS 30 *Objavljivanja u financijskim izvještajima banaka* i *sličnim financijskim institucijama*, primjenjuju se na financijske instrumente.
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. *U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći izrazi s točno određenim značenjem:*
- 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) derivativni instrument koji 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 vlasnički instrumenti subjekta ne uključuju instrumente koji samostalno predstavljaju ugovore o budućem primitku ili 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) *derivativni instrument koji 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 drugog subjekta. U tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti subjekta ne uključuju instrumente koji samostalno predstavljaju ugovore o budućem primitku ili isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta.*

Vlasnički (glavnički) instrument je svaki ugovor koji dokazuje udjel u ostatku imovine nekog drugog subjekta nakon oduzimanja svih njegovih obveza.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza namiriti između informiranih i spremnih stranaka u transakciji koja se odvija po tržišnim uvjetima.

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 račun dobiti i gubitka,
- čvrsta obveza,
- predviđena transakcija,
- učinkovitost zaštite,
- zaštićena stavka,
- instrument zaštite,
- ulaganja koja se drže do dospijeća,
- 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 stranke 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 glavnica (vidi točke VP25-VP29)

15. *Izdavatelj financijskog instrumenta treba kod početnog priznavanja klasificirati instrument ili njegove sastavne dijelove (komponente) kao financijsku obvezu, financijsku imovinu ili vlasnički instrument, u skladu sa suštinom ugovornog sporazuma te definicijama financijske obveze, financijske imovine i vlasničkog instrumenta.*

16. Ako izdavatelj primjenjuje definicije iz točke 11 kako bi utvrdio da li financijski instrument predstavlja vlasnički instrument, a ne financijsku obvezu, instrument je vlasnički instrument samo, i isključivo, ako ispunjava oba dolje navedena uvjeta, 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 isporuci promjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata ili

ii) derivativni instrument koj će biti namiren isključivo zamjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine od strane izdavatelja za fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata. U tu svrhu, vlastiti vlasnički instrumenti izdavatelja ne uključuju instrumente koji samostalno predstavljaju ugovore o budućem primitku ili isporuci vlastitih vlasničkih instrumenata izdavatelja.

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.

Nepostojanje ugovorne obveze isporuke novca ili druge financijske imovine (točka 16(a))

17. Kritična odlika pri razlikovanju financijske obveze od vlasničkog instrumenta je postojanje ugovorne obveze jedne strane financijskog instrumenta (izdavatelja) da isporuci novac ili drugu financijsku imovinu drugoj strani (imatelju) ili razmijeni financijsku imovinu ili financijske obveze s 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 raspodijeljenog kapitala i rezervi, izdavatelj nije ugovorno obvezan izvršiti takvu raspodjelu budući da nije obvezan isporučiti novac ili drugu financijsku imovinu drugoj strani.

18. Klasifikaciju financijskog instrumenta u bilanci subjekta određuje sadržaj, a ne zakonski oblik tog instrumenta. Sadržaj i zakonski oblik instrumenta su uglavnom konzistentni, iako ne uvijek. Neki financijski instrumenti imaju zakonski oblik kapitala, ali u suštini predstavljaju obveze, dok drugi mogu sadržavati 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 buduć 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 pravom prodaje«) predstavlja fi-

nancijsku obvezu. Čak i kad je iznos novca ili druge financijske imovine utvrđen na temelju određenog pokazatelja ili druge stavke koja može rasti ili padati, ili kad zakonski oblik instrumenta s pravom prodaje pruža imatelju pravo na preostali udjel u imovini izdavatelja. Postojanje opcije imatelja na prodaju instrumenta izdavatelju u zamjenu za novac ili drugu financijsku imovinu, znači da instrument s pravom prodaje udovoljava definiciji financijske obveze. Primjerice, zajednički otvoreni fondovi, udruženi investicijski fondovi, partnerstva i određena kooperativni subjekti mogu svojim vlasnicima udjela ili članovima dati pravo na prodaju svog udjela u bilo koje vrijeme, za iznos novca koji je proporcionalan vrijednosti njihovog udjela u imovini izdavatelja. Međutim, klasifikacija instrumenta kao financijske obveze ne isključuje mogućnost upotrebe opisnih 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 zajedničkih fondova ili udruženih fondova, vidi Ilustrativni primjer 7) ili upotrebe dodatnog objavljivanja kako bi prikazalo da ukupni udjeli svih članova uključuju sredstva poput rezervi koje udovoljavaju definiciji glavnice, i instrumenata s pravom prodaje koji 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. 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 zagaraniran primitak iznosa koji je najmanje jednak opciji namire u novcu (vidi točku 21.).

Namira vlastitim vlasničkim instrumenatima 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 fiksnom 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 iznosu 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 sredstvo namire ugovora. Sukladno tome, ugovor ne predstavlja preostali udio u imovini subjekta nakon umanjnja za sve obveze.
22. Ugovor koji će biti namiren od strane subjekta koje će (primiti ili) isporučiti fiksni broj vlastitih vlasničkih instrumenata u zamjenu za fiksni iznos novca ili druge financijske imovine, je 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 obveznice, 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.
23. 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 termenske cijene reotkupa, cijene izvršenja cjenovne 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 nepredviđene namire

25. Financijski instrument može zahtijevati od subjekta isporuku novca ili druge financijske imovine ili drugi način namire temeljem kojeg će predstavljati financijsku obvezu, u slučaju nastanka ili izostanka nepredviđenih budućih događaja (ili zbog posljedica nepredviđenih događaja) koji su izvan kontrole izdavatelja i imatelja instrumenta, poput promjene burzovnih pokazatelja, potrošačkih indeksa, kamatne stope ili poreznih obveza, ili budućih prihoda izdavatelja, neto prihoda ili omjera ukupnih obveza i kapitala i rezervi. Izdavatelj takvog instrumenta nema bezuvjetno pravo izbjeći isporuku novca ili druge financijske imovine (ili izvršiti namiru na način temeljem kojeg će predstavljati financijsku obvezu). Sukladno tome, instrument predstavlja financijsku obvezu izdavatelja osim ako:
- dio rezerviranja za nepredviđene namire koje može zahtijevati namiru u novcu ili putem druge financijske imovine (ili na drugi način temeljem kojeg će predstavljati financijsku obvezu) nije ispravan, ili
 - se od izdavatelja zahtjeva namira obveze u novcu ili putem druge financijske imovine (ili na drugi način temeljem kojeg će predstavljati financijsku obvezu) isključivo u slučaju likvidacije izdavatelja.

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 vlasnički 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 bilanci odvojeno prezentira komponente obveze od komponenti kapitala.
30. Klasifikacija komponenti obveza i kapitala konvertibilnog instrumenta nije revidirana kao rezultat promjene vjerovatnosti 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, vjerovatnost konverzije mijenja se s vremena na vrijeme. Ugovorne obveze subjekta o izvršenju budućih plaćanja ostaju otvorene do namire putem konverzije, dospijea instrumenta ili neke druge transakcije.
31. MRS 39 propisuje mjerenje financijske imovine i financijskih obveza. Vlasnički 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 računu dobi-*

ti i gubitka, 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 bilanci ili u bilješkama, u skladu s MRS-om 1 Prezentiranje financijskih izvještaja. Ako subjekt otkupi svoje vlastite vlasničke instrumente od povezanih stranaka, objavljivanje se obavlja u skladu s MRS-om 24 *Objavljivanja o transakcijama s povezanim strankama.*

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 računu dobiti i gubitka. 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 računu dobiti i gubitka. 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 računu dobiti i gubitka, dok se otkup ili refinanciranje vlasničkih instrumenata priznaje kao promjena u glavnici. 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 raspoređuju 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 odredbama 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 glavnice i prikazuje u skladu s MRS-om 12 *Porez na dobit.*

40. Dividende klasificirane kao trošak mogu u računu dobiti i gubitka 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 računu dobiti i gubitka. 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 računu dobiti i gubitka, 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 računu dobiti i gubitka 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 bilanci 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 tijekove 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 uklaňanjem 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 vjerovnika. U posebnim okolnostima dužnik može imati zakonsko pravo prijeboja dugovanja trećih osoba s dospjelim iznosom vjerovnika, pod uvjetom da između triju stranaka postoji ugovor kojim je jasno definirano pravo dužnika na prijeboj. Budući da je pravo prijeboja 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 prijeboja 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 prijeboj. U nedostatku namjere izvršenja tog prava ili istovremene namire, pravo prijeboja ne utječe na iznos i vrijeme budućih novčanih tijekova subjekta. Ako subjekt namjerava realizirati pravo prijeboja ili istovremene namire, prezentiranje neto imovine i obveza adekvatnije odražava iznose i vremenske okvire očekivanih budućih novčanih tijekova te rizika kojima su ti novčani tijekovi izloženi. Namjera jedne ili objiju strana da izvrši neto namiru bez zakonskog prava na takvu namiru, nije dovoljna kako bi opravdala sam prijeboj, 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 prijeboja, 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 tijekovi, 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 prijeboj 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 terminskih 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 strankom može sklopiti sporazum o master prijeboju 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 stranka nije u mogućnosti namiriti svoje obveze. Sporazum o master prijeboju obično propisuje pravo prijeboja 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 prijeboju ne pruža osnovu za prijeboj, osim ako nisu zadovoljena oba kriterija iz točke 42. Ako financijska imovina i financijske obveze koje su predmet sporazuma o master prijeboju nisu prebijeni, učinak sporazuma na izloženost subjekta kreditnom riziku objavljuje se u skladu s točkom 76.

OBJAVLJIVANJE

51. Svrha objavljivanja koje zahtijeva ovaj Standard je pružiti informacije u svrhu poboljšanja razumijevanja značaja financijskih instrumenata za financijski položaj, poslovanje i novčane tokove subjekta te pomoći u procjeni iznosa, vremena i izvjesnosti budućih novčanih tijekova povezanih s tim instrumentima.
52. Transakcije financijskim instrumentima mogu uzrokovati preuzimanje ili prijenos jednog ili više financijskih rizika opisanih u nastavku od strane subjekta drugim osobama. Informacije sadržane u zahtjevu za objavljivanjem pomažu korisnicima financijskih izvještaja pri procjeni veličine rizika povezanog s financijskim instrumentima.
- a) *Tržišni rizik* uključuje tri vrste rizika:
 - (i) *valutni rizik* – rizik da će se vrijednost financijskog instrumenta mijenjati zbog promjena tečaja stranih valuta,
 - (ii) *kamatni rizik fer vrijednosti* – rizik da će se vrijednost financijskog instrumenta mijenjati zbog promjena kamatnih stopa na tržištu,
 - (iii) *cjenovni rizik* – rizik da će se vrijednost financijskog instrumenta mijenjati kao rezultat promjena tržišnih cijena, bilo da su te promjene uzrokovane faktorima specifičnim za pojedini instrument ili njegovog izdatelja ili faktorima koji utječu na sve instrumente kojima se trguje na tržištu.
 Tržišni rizik ne uključuje samo mogućnost gubitka, nego također i mogućnost dobitka.
 - b) *Kreditni rizik* – rizik da jedna strana financijskog instrumenta neće izvršiti obvezu te će time uzrokovati nastajanje financijskih gubitaka druge strane;
 - c) *Rizik likvidnosti* (također *rizik financiranja*) – rizik da će subjekt imati teškoće pri iznalaženju sredstava za namiru obveza povezanih s financijskim instrumentima. Rizik likvidnosti može proizaći iz nemogućnosti brze prodaje financijske imovine po cijeni približno jednakoj fer vrijednosti te imovine;
 - d) *Kamatni rizik novčanog tijeka* – rizik da će se budući novčani tijekovi financijskog instrumenta mijenjati zbog promjena tržišnih kamatnih stopa. Primjerice, u slučaju promjenjive stope dužničkog instrumenta, takva će promjena rezultirati promjenom efektivne kamatne stope

financijskog instrumenta, obično bez povezane promjene fer vrijednosti tog instrumenta.

Oblik, raspored i skupine financijskih instrumenata

53. Ovaj Standard ne propisuje oblik informacije koja treba biti objavljena ni njezin raspored kod financijskih instrumenata. Ako je zahtjevana informacija objavljena u temeljnim financijskim izvještajima, istu nije potrebno ponavljati u bilješkama. Objavljivanja mogu uključivati kombinaciju opisa i numeričkih podataka, ovisno o vrsti instrumenta te njihovog relativnog značaja za subjekt.
54. Utvrđivanje obujma informacija koje će biti objavljene o pojedinim financijskim instrumentima stvar je prosudbe, pri čemu je potrebno uzeti u obzir značaj tih instrumenata za subjekt. Neophodno je uspostaviti ravnotežu između pretrpavanja financijskih izvještaja mnoštvom detalja koji vjerovatno neće pomoći korisnicima financijskih izvještaja i netransparentnog prikaza važnih informacija kao rezultata prekomjernog sažimanja podataka. Primjerice, ako je subjekt jedna od strana u više ugovora o financijskim instrumentima sličnih karakteristika, a nijedan ugovor zasebno nije značajan, prikladan je opis po skupinama instrumenata. S druge strane, informacije o pojedinom instrumentu mogu biti važne ako taj instrument predstavlja, primjerice, značajan element strukture kapitala subjekta.
55. Rukovodstvo subjekta grupira financijske instrumente u skupine koje odgovaraju vrsti objavljenih informacija, uzimajući u obzir obilježja instrumenata i primjenjenu osnovu mjerenja. Skupine, općenito, razlikuju stavke koje su mjerene po trošku nabave ili amortiziranom trošku i stavke koje su mjerene po fer vrijednosti. Objavljuje se dovoljno informacija kako bi se omogućilo povezivanje s relevantnim stavkama u bilanci. Ako je subjekt jedna od strana u ugovoru o financijskim instrumentima koji nisu definirani ovim Standardom, ti instrumenti predstavljaju skupinu ili skupine financijske imovine ili financijskih obveza odvojeno od onih koje definira ovaj Standard. Objavljivanje takvih financijskih instrumenata opisano je u drugim MSFI.

Politike upravljanja rizicima i aktivnosti zaštite

56. *Subjekt će opisati svoje ciljeve i politike upravljanja financijskim rizicima, uključujući politiku zaštite svake osnovne vrste predviđene transakcije na koju se primjenjuje računovodstvo zaštite.*
57. Kao dodatak objavi posebnih informacija o određenim stavkama i transakcijama vezanim uz financijske instrumente, subjekt također navodi opseg u kojem se financijski instrumenti koriste te povezane rizike i poslovnu svrhu kojoj isti služe. Objašnjenje politika kontrole rizika povezanih s financijskih instrumentima koje upotrebljava rukovodstvo treba uključivati politike zaštite od izloženosti riziku, izbjegavanja nepotrebne koncentracije rizika i obveze osiguranja zaloga u svrhu smanjenja kreditnog rizika. Takav opis pruža značajne dodatne informacije koje nisu povezane sa specifičnim instrumentima koji se drže ili nisu namireni tijekom određenog razdoblja.
58. *Sljedeće stavke objavit će se odvojeno za zaštitu fer vrijednosti, zaštitu novčanog tijeka i zaštitu neto ulaganja u inozemno poslovanje (kako je definirano MRS-om 39):*
- opis zaštite,*
 - opis financijskih instrumenata klasificiranih kao instrumenta zaštite i njihove fer vrijednosti na datum bilance,*

- vrsta rizika na koje se primjenjuje zaštita, i*
 - za zaštitu novčanog tijeka, razdoblja u kojima se očekuje nastanak novčanih tijekova, vremensko razdoblje u kojem se očekuje da će isti biti uzeti u obzir pri utvrđivanju dobiti ili gubitka i opis svake predviđene transakcije na koju je prethodno primjenjeno računovodstvo zaštite, no čije se pojavljivanje više ne očekuje.*
59. *Ako je dobit ili gubitak od instrumenta zaštite prilikom zaštite novčanog tijeka priznata direktno u rezervama, u izvješću o promjenama u glavnici, subjekt će objaviti:*
- iznos koji je na taj način priznat u rezervama tijekom razdoblja,*
 - iznos koji je isključen iz glavnice i uključen u račun dobiti i gubitka razdoblja, i*
 - iznos koji je isključen iz glavnice tijekom razdoblja i uključen u početno mjerenje troška nabave ili druge knjigovodstvene vrijednosti nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze u zaštićenoj i vrlo izvjesnoj predviđenoj transakciji.*

Rokovi, uvjeti i računovodstvene politike

60. *Za svaku skupinu financijske imovine, financijskih obveza i vlasničkih instrumenata, subjekt će objaviti:*
- informacije o obujmu i vrsti financijskih instrumenata uključujući značajne rokove i uvjete koji mogu utjecati na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tijekova, i*
 - prihvaćene računovodstvene politike i metode, uključujući kriterije za priznavanje i primjenjene osnove mjerenja.*
61. *U sklopu objavljivanja računovodstvenih politika subjekta, za svaku kategoriju financijske imovine subjekt će objaviti jesu li aktivnosti redovne kupnje i prodaje financijske imovine knjižene na datum trgovanja ili datum namire (vidi MRS 39, točka 38).*
62. Rokovi i uvjeti ugovora o pojedinom financijskom instrumentu utječu na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih primitaka i plaćanja ugovornih strana u instrumentu. Ako su financijski instrumenti, odvojeno ili zajedno, značajni za financijsku poziciju subjekta ili njegove buduće rezultate poslovanja, njihovi rokovi i uvjeti ugovora trebaju biti objavljeni. Ako nijedan od instrumenata nije zasebno značajan za buduće novčane tokove subjekta, osnovna obilježja instrumenata opisuju se povezivanjem određenog instrumenta s odgovarajućom skupinom sličnih instrumenata.
63. Ako financijski instrumenti u posjedu ili izdani od strane subjekta, odvojeno ili zajedno, kreiraju potencijalno značajnu izloženost rizicima opisanim u točki 52, rokovi i uvjeti koji zahtijevaju objavljivanje uključuju:
- iznos glavnice, navedeni, nominalni ili drugi sličan iznos koji, kod određenih derivativnih instrumenata, poput kamatnog swapa, može predstavljati iznos (poznat kao nominalni iznos) na kojem se temelje buduća plaćanja,*
 - datum dospijeca, isteka ili realizacije,*
 - mogućnost ranije namire obiju ugovornih strana instrumenta, uključujući razdoblje u kojem, ili datum na koji, opcije mogu biti realizirane te cijena realizacije ili niz cijena,*
 - opcije obiju ugovornih strana instrumenta da konvertiraju instrument ili ga zamijene za drugi financijski instrument ili neku drugu imovinu ili obvezu, uključujući razdoblje u*

- kojem, ili datum na koji, opcije mogu biti realizirane te odnose konverzije ili tečaj(eva),
- e) iznos i vrijeme dogovorenih budućih novčanih primitaka ili plaćanja iznosa glavnice instrumenta, uključujući rate otplate i fond za otplatu dugova ili slične zahtjeve,
- f) iskazanu stopu ili iznos kamate, dividende ili druge periodične povrate glavnice i vrijeme plaćanja,
- g) zalog u posjedu subjekta, u slučaju financijske imovine, ili dani zalog, u slučaju financijske obveze,
- h) kod instrumenta za kojeg su novčani tijekovi denominirani u valuti koja nije funkcionalna valuta subjekta, naznaka valute primitaka ili plaćanja,
- i) u slučaju instrumenta namijenjenog razmjeni, informacije prethodno navedene pod (a)-(h) za instrumente koji se trebaju dobiti razmjenom, i
- j) bilo koji uvjet instrumenta ili povezane ugovorne klauzule koja bi, u slučaju nepoštivanja, mogla znatno promijeniti ostale uvjete (primjerice, maksimalan omjer ukupnih obveza i kapitala i rezervi u klauzuli o sporazumu o izdavanju obveznica koja bi, u slučaju nepoštivanja, mogla prouzročiti dospelje i obveznu isplatu cjelokupnog iznosa glavnice obveznice odmah).
64. Ako se prezentacija financijskog instrumenta u bilanci razlikuje od njegovog zakonskog oblika, poželjno je da subjekt u bilješkama uz financijske izvještaje opiše vrstu instrumenta.
65. Korisnost informacija o obujmu i vrsti financijskih instrumenata značajnija je ako prikazuje odnose između pojedinih instrumenata koji mogu značajno utjecati na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih gotovinskih tokova subjekta. Primjerice, može biti važno objaviti međusobne odnose zaštite, poput odnosa koji mogu postojati ako subjekt ima ulaganja u dionice za koje je kupljena opcija prodaje. Obujam u kojem odnos imovine i obveza mijenja stupanj izloženosti riziku vidljiv je korisnicima financijskih izvještaja iz vrste informacija opisane u točki 63, iako je u nekim slučajevima potrebno dodatno objavljivanje.
66. U skladu s MRS-om 1, subjekt objavljuje sve značajne računovodstvene politike, uključujući prihvaćena opća načela te metode primjene tih načela na transakcije, ostale događaje i uvjete koji se pojavljuju u poslovanju subjekta. Vezano za financijske instrumente, objavljivanje treba uključivati:
- a) primijenjene kriterije prilikom određivanja kada treba priznati, a kada prestati priznavati financijsku imovinu ili financijske obveze,
- b) osnovu za mjerenje primijenjenu na financijsku imovinu i financijske obveze prilikom početnog priznavanja i kasnije upotrijebljenu osnovu mjerenja, i
- c) osnovu priznavanja i mjerenja prihoda i rashoda koji proizlaze iz financijske imovine i financijskih obveza.
- Kamatni rizik**
67. *Za svaku skupinu financijske imovine i financijskih obveza, subjekt treba objaviti informacije o njihovoj izloženosti kamatnom riziku, uključujući:*
- a) *ugovorne datume ponovnog određivanja cijena ili datume dospeljeća, ovisno o tome koji su datumi raniji, i*
- b) *efektivne kamatne stope, ako su primjenjive.*
68. Subjekt navodi informacije o svojoj izloženosti učincima budućih promjena razine prevladavajućih kamatnih stopa. Promjene tržišnih kamatnih stopa imaju direktan utjecaj na ugovorno utvrđene novčane tijekove povezane s određenom financijskom imovinom i financijskim obvezama (kamatni rizik novčanog tijeka) i fer vrijednost ostalih (kamatni rizik fer vrijednosti«).
69. Informacije o datumima dospeljeća (ili datumima ponovnog određivanja cijena, ovisno koji su raniji) predstavlja vremenski rok tijekom kojeg su kamatne stope fiksne, a informacija o efektivnim kamatnim stopama pokazuje razinu na kojoj su kamatne stope fiksirane. Objavljivanje ovih informacija pruža korisnicima financijskih izvještaja osnovu za procjenjivanje kamatnog rizika fer vrijednosti kojem je subjekt izložen i, sukladno tome, osnovu za potencijalnu dobit ili gubitak. Za instrumente čija je cijena usklađena s tržišnom stopom kamate prije dospeljeća, važnije je objaviti razdoblje do sljedećeg ponovnog određivanja cijena nego preostalo razdoblje do dospeljeća.
70. Kao nadopunu informaciji o ugovornim datumima ponovnog određivanja cijena i datumima dospeljeća, subjekt može objaviti informacije o očekivanim datumima ponovnog određivanja cijena ili datumima dospeljeća ako se ti datumi značajno razlikuju od ugovornih datuma. Primjerice, takva informacija može biti posebno značajna ako subjekt može predvidjeti, s razumnom točnošću, iznos fiksne kamate na hipotekarne kredite koji će biti otplaćeni prije dospeljeća i upotrebljava ovu informaciju kao osnovu za upravljanje svojom izloženosti kamatnom riziku. Dodatne informacije uključuju objavljivanje koje se temelji na očekivanim budućim događajima od strane rukovodstva, objašnjenje pretpostavki o datumima ponovnog određivanja cijena ili datumima dospeljeća te po čemu se te pretpostavke razlikuju od ugovorenih datuma.
71. Subjekt navodi koja je financijska imovina i financijske obveze:
- a) izložena kamatnom riziku fer vrijednosti, poput financijske imovine i financijskih obveza s fiksnom kamatnom stopom,
- b) izložena kamatnom riziku novčanog tijeka, poput financijske imovine i financijskih obveza s promjenjivom kamatnom stopom koja se mijenja sukladno promjeni tržišnih kamatnih stopa, i
- c) nije direktno izložena kamatnom riziku, poput određenih ulaganja u vlasničke instrumente.
72. Zahtjevi iz točke 67(b) odnose se na obveznice, mjenice, zajmove i slične financijske instrumente koji sadrže buduća plaćanja koji imatelju stvaraju prihod, a izdavatelju trošak, koji odražava vremensku vrijednost novca. Odredbe se ne odnose na financijske instrumente poput ulaganja u vlasničke instrumente i derivativne instrumente koji ne nose utvrđivu efektivnu kamatnu stopu. Primjerice, iako su instrumenti poput derivativnih instrumenata kamatnih stopa (uključujući kamatni swap, sporazume s terminskom kamatnom stopom i opcije) izloženi riziku fer vrijednosti ili riziku novčanog tijeka koji proizlaze iz promjena tržišnih kamatnih stopa, za takve se instrumente ne zahtijeva objavljivanje efektivne kamatne stope. Međutim, prilikom prikazivanja informacija o efektivnoj kamatnoj stopi, subjekt objavljuje utjecaj transakcija zaštite, poput kamatnog swapa, na njegovu izloženost kamatnom riziku.
73. Subjekt može postati izložen kamatnom riziku na temelju transakcije u kojoj nijedan dio financijske imovine ili financijske

obveze nije priznat u bilanci. U takvim okolnostima, subjekt objavljuje informaciju koja omogućava korisnicima njegovih financijskih izvještaja razumijevanje vrste i obujma izloženosti subjekta. Primjerice, ako se je subjekt obvezao na posudbu sredstava po fiksnoj kamatnoj stopi, u objavljivanje treba biti uključena ugovorena glavnica, kamatna stopa i rokovi dospijea iznosa koji se treba posuditi te značajni uvjeti transakcije na temelju koje nastaje izloženost kamatnom riziku.

74. Priroda poslovanja subjekta i obujam aktivnosti s financijskim instrumentima određuju hoće li informacije o kamatnom riziku biti prezentirane opisno, tablicama ili kombinacijom objiju tehnika. Ako subjekt posjeduje različite financijske instrumente koji su izloženi kamatnom riziku fer vrijednosti ili novčanog tijeka, može upotrijebiti jedan ili više sljedećih načina prezentiranja informacija:
- Knjigovodstvena vrijednost financijskih instrumenata izloženih kamatnom riziku mogu se prikazati u tablici, grupirano prema financijskim instrumentima koji ugovorno dospijevaju ili čija će cijena biti ponovno utvrđena tijekom sljedećih razdoblja nakon datuma bilance:
 - jedne godine ili manje,
 - više od jedne ali ne više od dvije godine,
 - više od dvije ali ne više od tri godine,
 - više od tri ali ne više od četiri godine,
 - više od četiri ali ne više od pet godina, i
 - više od pet godina;
 - Ako razina izloženosti kamatnom riziku ili obujam promjene izloženosti kamatnom riziku značajno utječu na poslovanje subjekta, poželjno je dati detaljnije informacije. Subjekt poput banke može, primjerice, odvojeno prikazati knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata grupiranjem istih prema ugovornom datumu dospijea ili datumu ponovnog određivanja cijene, kako je navedeno:
 - jedan mjesec ili manje nakon datuma bilance,
 - više od jednog ali ne više od tri mjeseca nakon datuma bilance, i
 - više od tri ali ne više od dvanaest mjeseci nakon datuma bilance;
 - Slično tome, subjekt može prikazati svoju izloženost kamatnom riziku novčanog tijeka putem tablice u kojoj je naznačena ukupna knjigovodstvena vrijednost skupina financijske imovine s promjenjivom kamatnom stopom i financijskih obveza koje dospijevaju tijekom različitih budućih razdoblja;
 - Informacije o kamatnoj stopi mogu se objaviti za pojedinačne financijske instrumente. Alternativno, ponderirane prosječne kamatne stope ili raspon kamatnih stopa može se prikazati odvojeno za svaku pojedinu skupinu financijskih instrumenata. Subjekt može grupirati instrumente prema valutama u kojima su denominirani ili prema kreditnom riziku (ako je razlika između kreditnog rizika pojedinih instrumenata značajna), ako ti čimbenici uzrokuju značajno različitu efektivnu kamatnu stopu između pojedinih instrumenata.
75. U određenim okolnostima subjekt može biti u mogućnosti pružiti korisne informacije o svojoj izloženosti kamatnom riziku putem naznake utjecaja pretpostavljene promjene tržišne

kamatne stope na fer vrijednost financijskih instrumenata i buduću dobit ili gubitak te novčane tijekove. Takve se informacije mogu temeljiti, primjerice, na pretpostavci promjene tržišnih kamatnih stopa za 1% (100 postotnih poena) na datum bilance. Utjecaj promjene kamatnih stopa uključuje promjene u iznosu dobiti i gubitaka od kamata vezano za financijske instrumente s promjenjivom kamatnom stopom, te dobiti i gubitaka koji proizlaze iz promjene fer vrijednosti ili fiksne kamatne stope instrumenata. Prikazana osjetljivost na promjenjivost kamatnih stopa može se ograničiti na direktan utjecaj promjene kamatne stope na kamatnosne financijske instrumente priznate na datum bilance, budući da se indirektni utjecaj promjene kamatne stope na financijskom tržištu i kod pojedinih društava ne može pouzdano predvidjeti. Prilikom objavljivanja informacija o osjetljivosti kamatnih stopa, subjekt treba naznačiti osnovu na temelju koje su informacije pripremljene, uključujući sve značajne pretpostavke.

Kreditni rizik

76. *Za svaku skupinu financijske imovine i ostalih izloženosti kreditnom riziku, subjekt treba objaviti informacije o svojoj izloženosti kreditnom riziku, uključujući:*
- iznos koji najbolje predstavlja najveću izloženost subjekta kreditnom riziku na datum bilance, ne uzimajući u obzir fer vrijednost nijednog zaloga, u slučaju da druge strane ne neispune obveze iz financijskog instrumenta, i*
 - značajnu koncentraciju kreditnog rizika.*
77. Subjekt daje informacije o kreditnom riziku kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućilo procjenu obujma u kojem bi neispunjenje obveza od strane ugovornih osoba moglo smanjiti iznos budućeg novčanog priljeva od financijske imovine priznatog na datum bilance ili povećati odljev novčanih sredstava temeljem ostalih kreditnih izloženosti (poput kreditnih derivativa ili danog jamstva za obveze trećih osoba). Navedena neispunjenja obveza uzrokuju nastanak gubitka koji se priznaje u računu dobiti i gubitka subjekta. Točka 76. ne zahtijeva objavljivanje procjene izvjesnosti nastanka budućih gubitaka.
78. Svrha objavljivanja iznosa izloženih kreditnom riziku ne uzimajući u obzir moguću nadoknadu putem realizacije zaloga («najveća izloženost subjekta kreditnom riziku») je:
- omogućiti korisnicima financijskih izvještaja dosljedno mjerenje iznosa izloženog kreditnom riziku vezano za financijsku imovinu te ostale izloženosti kreditnom riziku i
 - uzeti u obzir mogućnost da se najveća izloženost gubitku može razlikovati od knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine priznate na datum bilance.
79. Kod financijske imovine izložene kreditnom riziku knjigovodstvena vrijednost imovine u bilanci, umanjena za pripadajuća rezerviranja za gubitke, obično predstavlja iznos koji je izložen kreditnom riziku. Primjerice, kod kamatnog swapa koji se vodi po fer vrijednosti, najveća izloženost gubitku na datum bilance je, obično knjigovodstvena vrijednost budući da ona predstavlja trošak zamjene kamatnog swapa po važećim tržišnim stopama u slučaju neispunjenja ugovornih obveza. U tim okolnostima nije potrebno nikakvo dodatno objavljivanje osim objavljivanja u bilanci. Osim toga, najveći mogući gubitak subjekta od određenih financijskih instrumenata može se značajno razlikovati od knjigovodstvene vrijednosti tih instrumenata i ostalih objavljenih iznosa poput njihove fer vrijednosti ili iznosa glavnice. U takvim okolnostima potrebno je dodatno objavljivanje kako bi se udovoljilo zahtjevima iz točke 76(a).

80. Financijska imovina podložna zakonski provedivom pravu prijetoj s financijskom obvezom ne prikazuje se u bilanci umanjena za iznos obveze, osim ako se namjerava namiriti na neto osnovi ili istovremeno. Unatoč tome, subjekt treba objaviti postojanje zakonskog prava na prijetoj prilikom objavljivanja informacija, u skladu s točkom 76. Primjerice, ako subjekt treba primiti primitke od realizacije financijske imovine prije namire financijske obveze jednakog ili većeg iznosa za koji subjekt ima zakonsko pravo prijetoj, subjekt ima mogućnost realizirati pravo prijetoj kako bi izbjegao nastanak gubitaka u slučaju neispunjenja obveza od strane ugovorne strane. Međutim, ako subjekt odgovara ili je vjerovatno da će odgovoriti na neispunjenje obveza produženjem roka financijske imovine, izloženost kreditnom riziku postojala bi ako bi promijenjeni rokovi bili takvi da se očekivana naplata primitaka odgodi iza datuma na koji obveza treba biti namirena. Kako bi se informirali korisnici financijskih izvještaja o obujmu u kojem je izloženost kreditnom riziku u određenom trenutku smanjena, subjekt objavljuje postojanje i učinak prava prijetoj, ako se očekuje da će naplata financijske imovine biti u skladu s rokovima. Ako financijska obveza, za koju postoji pravo prijetoj, dopijeva prije financijske imovine, subjekt je izložen kreditnom riziku u punom knjigovodstvenom iznosu imovine, ako ugovorna strana ne ispuni obvezu nakon što je obveza namirena.
81. Subjekt je mogao sklopiti jedan ili više sporazuma o master prijetoj na temelju kojih nastoji smanjiti izloženost kreditnom riziku, a koji ne udovoljavaju kriteriju prijetoj. Ako sporazum o master prijetoj značajno smanjuje kreditni rizik povezan s financijskom imovinom koja se ne prebija s financijskim obvezama iste ugovorne strane, subjekt objavljuje dodatne informacije o učincima navedenog sporazuma. U sklopu objavljivanja subjekt navodi:
- da je kreditni rizik povezan s financijskom imovinom podložan sporazumu o master prijetoj eliminiran isključivo u obujmu u kojem će financijske obveze iste ugovorne strane biti namirene nakon realizacije imovine, i
 - da se obujam u kojem je ukupna izloženost subjekta kreditnom riziku smanjena na temelju sporazuma o master prijetoj, može bitno promijeniti u kratkom razdoblju nakon datuma bilance, budući da na izloženost utječe svaka transakcija koja je podložna navedenom sporazumu.
- Također je poželjno da subjekt objavi uvjete svog sporazuma o master prijetoj koji određuju obujam smanjenja kreditnog rizika.
82. Subjekt može biti izložen kreditnom riziku na temelju transakcije u kojoj nijedan od dijelova financijske imovine nije priznat u bilanci subjekta, poput financijske garancije ili kreditnog derivativnog ugovora. Garantiranje obveze druge strane formira obvezu i izlaže garantora kreditnom riziku koji se uzima u obzir prilikom objavljivanja sukladno zahtjevima točke 76.
83. Koncentracija kreditnog rizika objavljuje se ako ista nije vidljiva iz drugih objavljenih informacija o prirodi poslovanja i financijskoj poziciji subjekta te rezultira značajnom izloženosti riziku gubitka u slučaju neispunjenja obveze drugih strana. Identificiranje takve koncentracije zahtijeva procjene rukovodstva, uzimajući u obzir okolnosti subjekta i svojih dužnika. MRS 14 *Izješivanje o segmentima* sadrži upute za identificiranje poslovnih i zemljopisnih segmenata u kojima može nastati koncentracija kreditnog rizika.

84. Koncentracija kreditnog rizika može nastati iz izloženosti prema jednom dužniku ili grupi dužnika koji imaju toliko slična obilježja da se očekuje da će promjene ekonomskih ili drugih uvjeta slično utjecati na mogućnost namire obveza svakog od njih. Obilježja koja mogu dovesti do koncentracije rizika uključuju vrstu aktivnosti dužnika, poput industrije u kojoj posluju, zemljopisnog područja na kojem se obavljaju poslovne aktivnosti i razine kreditne sposobnosti skupine dužnika. Primjerice, za proizvođača opreme za naftnu industriju i industriju proizvodnje plina normalno je da će imati potraživanje od prodaje svojih proizvoda na čiji rizik od neplaćanja utječu ekonomske promjene naftne industrije i industrije proizvodnje plina. Banka koja obično obavlja kreditiranje na međunarodnim razmjerima može imati znatan iznos nenaplaćenih zajmova u manje razvijenim zemljama te lokalni ekonomski uvjeti mogu negativno utjecati na sposobnost banke da naplati te zajmove.
85. Objavlivanje koncentracije kreditnog rizika uključuje opis zajedničkih obilježja koja definiraju pojedine koncentracije rizika i iznos maksimalne izloženosti kreditnom riziku sve financijske imovine koja posjeduje to obilježje.

Fer vrijednost

86. *Osim kako je navedeno u točkama 90 i 91A, subjekt treba objaviti fer vrijednost svake skupine financijske imovine i financijskih obveza na način koji dozvoljava usporedbu istih s knjigovodstvenim iznosom u bilanci (MRS 39 pruža upute za određivanje fer vrijednosti).*
87. Informacija o fer vrijednosti uveliko se koristi za poslovne svrhe prilikom određivanja cjelokupne financijske pozicije subjekta i odlučivanja o pojedinim financijskim instrumentima. Ta je informacija također važna korisnicima financijskih izvještaja prilikom donošenja odluka, budući da, u većini okolnosti, ona predstavlja prosudbu financijskog tržišta o sadašnjoj vrijednosti i budućim novčanim tokovima koji se odnose na određeni instrument. Informacija o fer vrijednosti dozvoljava usporedbu financijskih instrumenata koji u suštini imaju ista ekonomska obilježja, bez obzira na razlog zbog kojeg se drže, te kada i tko ih je izdao ili kupio. Fer vrijednost predstavlja neutralnu osnovu za ocjenjivanje upravljanja rukovodstva ukazujući na učinke njihovih odluka o kupnji, prodaji ili zadržavanju financijske imovine i nastanku, održavanju ili izvršavanju financijskih obveza. Ako subjekt ne mjeri financijsku imovinu ili financijsku obvezu po njezinoj fer vrijednosti u bilanci, informacije o fer vrijednosti dodatno se objavljuju.
88. Za financijske instrumente poput kratkoročnih potraživanja i obveza od kupaca nije potrebno objavljivati fer vrijednost ako se knjigovodstvena vrijednost ne razlikuje značajno od njihove fer vrijednosti.
89. Prilikom objavljivanja fer vrijednosti subjekt raspoređuje financijsku imovinu i financijske obveze u skupine i prebija ih u onoj mjeri u kojoj su njihove knjigovodstvene vrijednosti prebijene u bilanci.
90. *Ako se ulaganja u vlasničke instrumente koji ne kotiraju na burzi ili derivative povezane s tim vlasničkim instrumentima mjere po trošku stjecanja, sukladno MRS-u 39, budući da se njihova fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi, subjekt objavljuje tu činjenicu zajedno s opisom financijskih instrumenata, njihove knjigovodstvene vrijednosti, objašnjenjem zbog čega se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi i, ako je to moguće, rasponom procjena vrijedno-*

sti unutar kojih je najvjerojatnije sadržana fer vrijednost instrumenta. Nadalje, kod prodaje financijske imovine čiju fer vrijednost prethodno nije bilo moguće pouzdano utvrditi, subjekt objavljuje tu činjenicu, knjigovodstvenu vrijednost te financijske imovine u vrijeme prodaje i iznos priznate dobiti ili gubitka.

91. Ako se ulaganja u vlasničke instrumente koji ne kotiraju ili derivative povezane s tim vlasničkim instrumentima mjere po trošku stjecanja, sukladno MRS-u 39, budući da se njihova fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi, informacije o fer vrijednosti koje propisuju točke 86. i 92. ne moraju biti objavljene. Umjesto toga, korisnicima financijskih izvještaja daju se informacije koje će im pomoći u vlastitoj procjeni obujma mogućih razlika između knjigovodstvene vrijednosti takve financijske imovine i financijskih obveza i njihove fer vrijednosti. Uz objašnjenje osnovnih obilježja financijskih instrumenata koji se odnose na njihovu vrijednost i razlog ne-objavlivanja fer vrijednosti, subjekt daje informacije o tržištu namijenjenom tim instrumentima. U nekim slučajevima, rokovi i uvjeti instrumenata objavljeni u skladu s točkom 60. mogu biti dostatni. Ako za to ima razumnu osnovu, rukovodstvo može dati svoje mišljenje o odnosu između fer vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza za koje nije moguće pouzdano utvrditi fer vrijednost.
- 91A *Određena financijska imovina i financijske obveze sadrže obilježje diskrecione participacije, kako je opisano u MSFI 4 Ugovori o osiguranju. Ako subjekt ne može pouzdano izmjeriti fer vrijednost tog obilježja, ta se činjenica treba objaviti zajedno s opisom ugovora, njegovom knjigovodstvenom vrijednosti, objašnjenjem zbog čega fer vrijednost ne može biti pouzdano utvrđena i, ako je to moguće, rasponom procjena vrijednosti unutar kojih je najvjerojatnije sadržana fer vrijednost.*
92. Subjekt treba objaviti:
- metode i značajne pretpostavke primijenjene prilikom utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza odvojeno za značajne skupine financijske imovine i financijskih obveza. (Točka 55. pruža upute za utvrđivanje skupina financijske imovine.);*
 - jesu li fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza utvrđene direktno, potpunim ili djelomičnim pozivanjem na objavljene kotirane cijene na aktivnom tržištu ili su procijenjene upotrebom tehnike procjene (vidi MRS 39, točke VP71-VP79).*
 - uključuju li financijski izvještaji subjekta financijske instrumente mjerene po fer vrijednosti koja je utvrđena potpunom ili djelomičnom primjenom tehnika procjene na temelju pretpostavki koje se razlikuju od dostupnih tržišnih cijena ili tržišnih stopa. Ako bi zamjena takve pretpostavke mogućom, razumnom alternativom rezultirala značajnom promjenom fer vrijednosti, subjekt to treba navesti i objaviti učinak mogućih razumnih alternativnih pretpostavki na fer vrijednost. U tu svrhu, značajnost promjene određuje se u odnosu na dobit ili gubitak i iznos ukupne imovine ili ukupnih obveza;*
 - ukupan iznos promjene fer vrijednosti procijenjen primjenom tehnike procjene koji je priznat u računu dobiti i gubitka razdoblja.*
93. Objavlivanje informacija o fer vrijednosti uključuje objavljivanje metode primijenjene pri utvrđivanju fer vrijednosti i značajnih pretpostavki donesenih prilikom primjene. Primjerice,

subjekt objavljuje informacije o pretpostavkama koje se odnose na stope prijevremene namire, stope procijenjenih kreditnih gubitaka i kamatnih ili diskontnih stopa ako su značajne.

Ostala objavljivanja

Prestanak priznavanja

- 94 (a) *Subjekt može prenijeti financijsku imovinu (vidi točku 18 MRS-a 39) ili sklopiti ugovor opisan u točki 19. MRS-a 39 na takav način da se taj ugovor ne smatra prijenosom financijske imovine. Ako subjekt nastavi priznavati svu imovinu ili nastavi priznavati imovinu u obujmu u kojem kontinuirano sudjeluje u toj imovini (vidi MRS 39, točke 29 i 30), za svaku skupinu financijske imovine treba objaviti:*
- vrstu imovine,*
 - vrstu važećih rizika i povrata povezanih s vlasništvom kojima subjekt ostaje izložen,*
 - ako subjekt nastavlja priznavati imovinu u cijelosti, knjigovodstvenu vrijednost imovine i povezane obveze, i*
 - ako subjekt nastavlja priznavati imovinu u obujmu u kojem kontinuirano sudjeluje u toj imovini, ukupan iznos imovine, iznos imovine koju subjekt nastavlja priznavati i knjigovodstveni iznos povezane obveze.*

Zalog

- Subjekt treba objaviti knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine dane u zalog za obveze, knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine dane u zalog za potencijalne obveze, i (sukladno točkama 60(a) i 63(g)) sve značajne rokove i uvjete koji se odnose na imovinu datu u zalog;*
- Ako je subjekt prihvatio zalog koji smije prodati ili ponovno založiti u slučaju neispunjenja obveza od strane vlasnika založenog sredstva, treba objaviti:*
 - fer vrijednost prihvaćenog zaloga (za financijsku i nefinancijsku imovinu),*
 - fer vrijednost svakog takvog zaloga koji je prodan ili ponovno založen i je li subjekt obavezan vratiti zalog, i*
 - sve značajne rokove i uvjete povezane s upotrebom zaloga od strane subjekta (u skladu s točkama 60(a) i 63(g)).*

Složeni financijski instrument s višestrukim ugrađenim derivativima

- Ako je subjekt izdao instrument koji sadrži komponente obveze i kapitala (vidi točku 28.) i taj instrument sadrži višestruke ugrađene derivative čije su vrijednosti međusobno ovisne (poput konvertibilnog dužničkog instrumenta s opcijom kupnje), subjekt treba objaviti postojanje navedenih obilježja i efektivne kamatne stope primjenjive na komponentu obveze (isključujući ugrađene derivative koji se računovodstveno prikazuju zasebno).*

Financijska imovina i financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (vidi točku VP40)

- Subjekt će objaviti knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza:*
 - koje su klasificirane kao instrumenti namijenjeni trgovanju, i*

(ii) koje je subjekt, kod početnog priznavanja, odredio kao financijsku imovinu i financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka (tj. ne kao financijske instrumente namijenjene trgovanju).

- f) Ako je subjekt odredio financijsku obvezu po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, subjekt će objaviti:
- (i) iznos promjene fer vrijednosti koja nije povezana s promjenama osnovne kamatne stope (npr. LIBOR-a), i
 - (ii) razliku između knjigovodstvene vrijednosti i iznosa kojeg je subjekt ugovorno obavezan platiti imatelju po dospijeću.

Reklasifikacija

- g) Ako je subjekt reklasificirao financijsku imovinu kao imovinu mjerenu po trošku stjecanja ili amortiziranom trošku, a ne po fer vrijednosti (vidi MRS 39, točka 54), subjekt će objaviti razlog navedene reklasifikacije.

Račun dobiti i gubitka i glavnica

- h) Subjekt će objaviti značajne stavke prihoda, rashoda, dobitaka i gubitaka koji proizlaze iz financijske imovine i financijskih obveza, bilo da su uključeni u račun dobiti i gubitka ili kao zasebne komponente glavnice. U tu svrhu, minimalno se objavljuju sljedeće stavke:
- (i) ukupan prihod od kamata i ukupan rashod od kamata (izračunan primjenom metode efektivne kamatne stope) za financijsku imovinu i financijske obveze koje se ne vode po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka,
 - (ii) za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, iznos svake dobiti ili gubitka priznate direktno u rezervama tijekom razdoblja i iznos koji je isključen iz rezervi i priznat u računu dobiti i gubitka razdoblja, i
 - (iii) iznos prihoda od kamata obračunan na financijsku imovinu umanjene vrijednosti, u skladu s MRS-om 39, točka VP93.

Umanjenje vrijednosti

- i) Subjekt će objaviti vrstu i iznos svih gubitaka od umanjenja vrijednosti priznatih u računu dobiti i gubitka za financijsku imovinu, odvojeno za svaku značajnu skupinu financijske imovine (u točki 55 navedene su upute za utvrđivanje skupina financijske imovine).

Neispunjenje obveza i nepoštivanje uvjeta ugovora

- j) U pogledu svih neispunjenja ugovornih obveza koje se odnose na glavnice, kamate, izdvajanja u fond za otplatu dugova ili rezerviranja za reotkup tijekom razdoblja po uzetim zajmovima, otvorenim na datum bilance, i svih ostalih nepoštivanja uvjeta ugovora tijekom razdoblja otplate zajma, kada je zbog takvih nepoštivanja zajmoprimac u mogućnosti zahtijevati otplatu (osim nepoštivanja koja mogu biti sanirana, ili zbog kojih je došlo do izmjene uvjeta ugovora na datum ili prije datuma bilance) subjekt će objaviti:
- (i) detalje o slučajevima nepoštivanja ugovora,
 - (ii) iznos priznat na datum bilance koji se odnosi na obveze iz zajmova kod kojih je došlo do nepoštivanja, i
 - (iii) vezano za iznose objavljene pod (ii) gore, je li neispunjenje obveza sanirano ili su uvjeti ugovora o zajmu izmijenjeni prije datuma odobrenja izdavanja financijskih izvještaja.

- 95 U svrhu objavljivanja informacija o nepoštivanju uvjeta ugovora u skladu s točkom 94(j), obveze po uzetim zajmovima uključuju izdane dužničke instrumente i financijske obveze osim kratkoročnih obveza prema dobavljačima po redovnim uvjetima odgode plaćanja. Ako se takvo nepoštivanje uvjeta ugovora dogodilo tijekom razdoblja i nepoštivanje nije sanirano ili nije došlo do ponovnih pregovora o uvjetima plaćanja zajma do datuma bilance, utjecaj nepoštivanja uvjeta ugovora na klasifikaciju obveze kao kratkoročne ili dugoročne utvrđuje se prema MRS-u 1.

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.
- 97 Ovaj se Standard primjenjuje retroaktivno.

POVLAČENJE OSTALIH OBJAVLJIVANJA

- 98 Ovaj Standard zamjenjuje MRS 32 Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje izmijenjen 2000. godine.
- 99 Ovaj Standard zamjenjuje sljedeće SOO-e:
- a) SOO br. 5 Klasifikacija financijskih instrumenata – rezerviranja za nepredviđene namire,
 - b) SOO br. 16 Temeljni kapital – ponovno stjecanje vlasničkih instrumenata (trezorske dionice), i
 - c) SOO br. 17 Kapital – troškovi vlasničkih transakcija.
- 100 Ovim Standardom povlači se Nacrt tumačenja N34 Financijski instrumenti – instrumenti ili prava naplativa od strane imatelja.

Međunarodni računovodstveni standard 33

Zarade po dionici

Ovo izdanje uključuje dopune koje su proizašle iz novih i dopunjenih MSFI-ova do 31. ožujka 2004. Odlomak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja daje datume promjene ovih novih i dopunjenih MRS-ova te također utvrđuje trenutno postojeće MRS-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točka
UVOD	U1-U3
Međunarodni računovodstveni standard 33	
Zarade po dionici	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 4
DEFINICIJE	5 – 8
MJERENJE	9 – 63
Osnovne zarade po dionici	9 – 29
Zarade	12 – 18
Dionice	19 – 29
Razrijeđene zarade po dionici	30 – 63

Zarade	33 – 35
Dionice	36 – 40
Razrjedge potencijalne redovne dionice	41 – 63
<i>Opcije, varanti i njihovi ekvivalenti</i>	45 – 48
<i>Konvertibilni instrumenti</i>	49 – 51
<i>Potencijalne dionice</i>	52 – 57
<i>Ugovori koji se mogu podmiriti redovnim dionicama ili novcem</i>	58 – 61
<i>Kupljene opcije</i>	62
<i>Pismene prodajne opcije</i>	63
PREPRAVLJANJE	64 – 65
PREZENTIRANJE	66 – 69
OBJAVLJIVANJE	70 – 73
DATUM STUPANJA NA SNAGU	74
POVLAČENJE OSTALIH OBJAVA	75 – 76
DODACI:	
A. Uputa za primjenu	
B. Dopune ostalim objavama	

Međunarodni računovodstveni standard *Zarade po dionici* (MRS 33) iznesen je u točkama 1 – 76 i Dodacima A i B. Sve točke jednako su mjerodavne, ali zadržavaju IASC format Standarda u trenutku usvajanja istoga od strane IASB-a. MRS 33 treba čitati u kontekstu povezanog cilja i Osnove za zaključke, *Predgovora Međunarodnim financijskim standardima izvještavanja i Okvira za pripremu i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, Promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* pružaju osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih uputa.

UVOD

U1. Međunarodni računovodstveni standard 33 *Zarade po dionici* (MRS 33) zamjenjuje MRS 33 *Zarade po dionici* (izdan 1997.) i treba ga primijeniti za godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Potiče se ranija primjena. Taj Standard također zamjenjuje SOO-24 *Zarade po dionici – Financijski instrumenti i drugi ugovori koji se mogu podmiriti dionicama*.

Razlozi za revidiranje MRS-a 33

- U2. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde definirao je ovaj revidirani MRS 33 kao dio svog projekta Poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Taj je projekt iniciran uslijed pitanja i kritika nastalih u svezi sa Standardima od strane regulatora vrijednosnica, profesionalnih računovođa i drugih interesnih strana. Cilj projekta je bio smanjiti ili ukloniti druga rješenja, viškove i konflikte unutar Standarda, razriješiti neka pitanja konvergencije i unijeti druga poboljšanja.
- U3. Za MRS 33, najvažniji cilj Odbora je bio ograničeno revidiranje kako bi se pružile dodatne smjernice i ilustrativni primjeri koji objašnjavaju odabrana složena pitanja poput efekata potencijalnih dionica; potencijalnih redovnih dionica podružnica, zajedničkih pothvata ili pridruženih subjekata; participacijskih glavnčkih instrumenata; pisanih prodajnih opcija; kupljenih prodajnih i kupovnih opcija; te obvezano konvertibilnih instrumenata. Odbor nije promijenio osnovni pristup u određivanju i prikazivanju zarade po dionici sadržanog u MRS 33.

Međunarodni računovodstveni standard MRS 33

Zarade po dionici

CILJ

1. 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

2. *Ovaj Standard trebaju primjenjivati subjekti čijim se redovnim dionicama ili potencijalno redovnim dionicama javno trguje te subjekti koji su u postupku izdavanja redovnih dionica ili potencijalno redovnih dionica na tržištu vrijednosnica.*
3. *Subjekti koji objavljuju zaradu po dionici trebaju izračunati i objaviti zaradu po dionici u skladu s ovim Standardom.*
4. *Kad jedan subjekt predstavi i konsolidirane financijske izvještaje i odvojene financijske izvještaje pripremljene u skladu s MRS-om 27 Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, objavljivanja koja traži ovaj Standard moraju biti prikazana samo na osnovi konsolidiranih informacija. Subjekt koji odluči objaviti zaradu po dionici na osnovi svojih zasebnih financijskih izvještaja treba prikazati takve informacije o zaradi po dionici u zasebnom računu dobiti i gubitka. Subjekt neće prikazati takve informacije o zaradi po dionici u konsolidiranim financijskim izvještajima.*

DEFINICIJE

5. *Sljedeći su izrazi korišteni u ovom Standardu s definiranim značenjima:*

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 glavnčki instrument koji je podređen svim drugim skupinama glavnčkih 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 glade:**
 - (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 *Prezentiranje financijskih izvještaja*).
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 dividen-

di 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 knjigovodstvenog iznosa 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 razmjer ukupnoga 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:
 - (a) redovne dionice izdane u zamjenu za novac uključuju se kada se novac može potraživati;
 - (b) redovne dionice izdane kod dobrovoljnog ponovnog ulaganja dividendi na redovne ili povlaštene dionice uključuju se pri ponovnom ulaganju dividendi;
 - (c) redovne dionice izdane kao rezultat konverzije dužničkog instrumenta u redovne dionice uključuju se od datuma kada se prestaju obračunavati kamate;

- (d) redovne dionice izdane umjesto kamata ili glavnice na druge financijske instrumente uključuju se od datuma kada se prestaju obračunavati kamate;
- (e) redovne dionice izdane u zamjenu za podmirenje obveze subjekta uključuju se od datuma podmirenja;
- (f) redovne dionice izdane kao naknada za stjecanje imovine, osim novca uključuju se od datuma kada je stjecanje priznato; i
- (g) 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 račun dobiti i gubitka 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 proteka 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:
 - (a) kapitalizacija ili besplatno izdavanje dionica (ponekad poznato kao dividenda u obliku dionica);
 - (b) element besplatnosti u bilo kojem drugom izdavanju, primjerice element besplatnosti u pravu izdavanja postojećim dioničarima;
 - (c) razbijanje dionica; i
 - (d) 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 pripisivog 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 – osigurati razmjer udjela svake redovne dionice u odnosu na rezultate poslovanja nekog subjekta – dok daju efekte na sve razrjeđive potencijalne valjane redovne dionice tijekom razdoblja. Kao rezultat toga:
 - (a) 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
 - (b) 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:**
 - (a) **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, usklađeno za stavke utvrđene u točki 33(a) – (c) i bilo koje povezane poreze. Rashodi povezani s potencijalnim redovnim dionicama uključuju

čaju 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 pripisivi 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 razrijeđenih 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 razrijeđenih potencijalnih redovnih dionica uključeni u godišnje razdoblje do datuma izvještavanja ne predstavlja ponderirani prosjek razrijeđenih 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 razrijeđenih potencijalnih redovnih dionica određuje se prema uvjetima potencijalnih redovnih dionica. Kada postoji više od jedne osnove za konverziju, ovo izračunavanje pretpostavlja najpovoljniju stopu konverzije ili cijenu izvršenja sa stajališta držatelja potencijalnih redovnih dionica.
40. Podružnica, zajednički pothvat ili pridruženi subjekt mogu povezanim subjektima osim matičnom subjektu, pothvatniku ili ulagaču izdati potencijalne redovne dionice koje su konvertibilne ili u redovne dionice podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta ili u redovne dionice matičnog subjekta, pothvatnika ili ulagača (izvještajni subjekt). Ako ove potencijalne redovite dionice podružnice, zajedničkoga pothvata ili pridruženog subjekta imaju učinak razrjeđivosti na osnovne zarade po dionici izvještajnog subjekta, one se uključuju u izračunavanje razrijeđenih zarada po dionici.

Potencijalne razrjeđive redovne dionice

41. *S potencijalnim redovnim dionicama treba postupati kao s razrjeđenim 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 potencijalne 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 razrjeđenih 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 umanjena za cijenu izdavanja. Dakle, za izračun razrijeđene zarade po dionici, s potencijalnim redovnim dionicama postupat će 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 prolazne vremena.

Konvertibilni instrumenti

49. Razrjedivi učinak konvertibilnih instrumenata odrazit će se na razrijeđene zarade po dionici u skladu s točkama 33. i 36.
50. Konvertibilne povlaštene dionice su nerazrjedive 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 nerazrjediv 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 razrjediv. 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 razrjediv. 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 razrjediv, 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:
- 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
 - 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 razrjeđiv.

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 razrjeđivo, 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 dospijeću poslovnom subjektu daje neograničeno pravo na podmirenje glavnice 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 antirazrjeđivo. 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 razrjeđiv. 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 razrjeđivi 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 bilance, 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 prepravljiva 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 računu dobiti i gubitka 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 račun dobiti i gubitka. Ako se razrijeđene zarade po dionici izvještavaju za najmanje jedno razdoblje, izvještavat 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 dvostruko prikazivanje u jednoj stavci u računu dobiti i gubitka.
68. *Subjekt koji iskazuje prekid poslovanja objaviti će osnovne i razrijeđene iznose po dionici za prekid poslovanja u računu dobiti i gubitka ili u bilješkama uz financijske izvještaje.*
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:*
- (a) *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,*
- (b) *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,*
- (c) *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 nerazrjeđive,*
- (d) *opis transakcija redovnih dionica, osim onih koje su iskazane u skladu s točkom 64, a nastaju nakon datuma bilance 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:
- (a) izdavanje dionica za novac;
- (b) izdavanje dionica kada se prihod koristi da se otplati dug ili povlaštene valjane dionice na datum bilance;

- (c) otkup redovnih dionica;
- (d) konverzija ili izvršenje potencijalnih valjanih redovnih dionica na datum bilance u redovne dionice;
- (e) izdavanje opcija, varanta ili konvertibilnih vrijednosnih papira; i
- (f) ispunjenje uvjeta koji bi mogli dovesti do izdavanja potencijalno izdanih dionica.

Zarade po dionici ne usklađuju se za one transakcije koje nastaju nakon datuma bilance 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 razrjeđive 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 računu dobiti i gubitka koristi koja se ne iskazuje kao posebna stavka u računu dobiti i gubitka, iskazat će se usklađenje između korištene komponente i stavke iskazane u računu dobiti i gubitka.*

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.*

POVLAČENJE OSTALIH OBJAVA

75. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 33 Zarade po dionici (izdan 1997.).
76. Ovaj Standard zamjenjuje SOO-24 Zarade po dionici – *Financijski instrumenti i ostali ugovori koji se mogu podmiriti dionicama.*

Dodatak A Upute 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 su-

bjektu 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. Međutim, 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 razrjeđiv, 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 nerazrjeđive 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 podružnice) 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 podružnice). 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 podružnica, zajednički pothvati ili pridruženi subjekti

- A11. Potencijalne redovne dionice neke podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta koje su konvertibilne ili u redovne dionice podružnice, 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 izdani od strane podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta koji omogućuju svojim držateljima da dobiju redovne dionice podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta uključeni su u izračun razrijeđenih zarada po dionici podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta. Te zarade po dionici tada se uključuju u izračun zarada po dionici izvještajnog subjekta na temelju držanja instrumenata podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta od strane izvještajnog subjekta;
- (b) instrumenti podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta 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 podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta 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 podružnice, 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 podružnice, zajedničkog pothvata ili pridruženog subjekta 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 glavnčkih 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 glavnčke 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 glavnčkih instrumenata određuje se zbrajanjem iznosa alociranih za dividende i iznos alociran za karakteristiku participacije,
- (c) ukupni iznos dobiti ili gubitka alociran na svaku klasu glavnčkih 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.

Dodatak B

Dopune ostalim objavama

Dopune u ovom Dodatku bit će u primjeni za godišnja razdoblja koja počinju na dan 1. siječnja 2005. godine ili nakon toga. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za neko ranije razdoblje, ove dopune će se također primjenjivati za to ranije razdoblje.

* * * * *

Dopune sadržane u ovom Dodatku u trenutku izdavanja ovog Standarda u 2003. godini uvrštene su u relevantne objave u ovom izdanju.

Međunarodni računovodstveni standard 34

Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovu knjigu.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV9
Međunarodni računovodstveni standard MRS 34	
Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 3
DEFINICIJE	4
SADRŽAJ FINACIJSKOG IZVJEŠTAJA ZA RAZDOBLJA TIJEKOM GODINE	5 – 25
Minimum sastavnih dijelova financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine	8
Oblik i sadržaj financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine	9 – 14
ODabrana objašnjenja u bilješkama	15 – 18
Objavljivanje usklađenosti s MSFI-aima	19
Razdoblja za koja se zahtijeva prezentiranje financijskih izvještaja tijekom godine	20 – 22
Značajnost	23 – 25
OBJAVLJIVANJE U GODIŠNJIM FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA	26 – 27
PRIZNAVANJE I MJERENJE	28 – 42
Računovodstvene politike iste kao godišnje	28 – 36
Prihodi primljeni sezonski, ciklično ili povremeno	37 – 38
Neravnomjerno nastali troškovi tijekom financijske godine	39
Primjenjivanje načela priznavanja i mjerenja	40
Uporaba procjena	41 – 42
PREPRAVLJANJE IZVJEŠTAJA IZ RANIJEG RAZDOBLJA TIJEKOM GODINE	43 – 45
DATUM STUPANJA NA SNAGU	46

Međunarodni računovodstveni standard 34, *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine* (MRS 34) naveden je u točkama 1. do 46. Sve točke imaju istu pravosnažnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 34 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

UVOD

- UV1. Ovaj Standard (MRS 34) je usmjeren na financijsko izvještavanje u tijeku godine, što nije pokrivaio neki raniji Međunarodni računovodstveni standard. MRS 34 stupa na snagu za financijske izvještaje koji počinju 1. siječnja 1999. ili poslije toga.
- UV2. Financijski izvještaj za razdoblja u tijeku godine je financijski izvještaj koji sadrži cjelokupni ili skraćeni set financijskih izvještaja za razdoblja kraća od pune financijske godine.
- UV3. Ovaj Standard ne propisuje obvezu koji subjekti trebaju objavljivati financijske izvještaje u tijeku godine, kako često i u kojem roku nakon završetka nekog razdoblja u tijeku godine. Prema prosudbi IASC-a, o ovim pitanjima trebaju odlučiti vlade država, tijela nadležna za vrijednosne papire, burze i tijela nadležna za računovodstvo. Ovaj se Standard primjenjuje ako se od subjekta zahtijeva ili on odluči objavljivati financijske izvještaje za razdoblja u tijeku godine u skladu sa Standardima.
- UV4. Ovaj Standard:
- određuje minimum sadržaja financijskog izvještaja za razdoblja tijekom godine, uključujući objavljivanja; i
 - određuje načela računovodstvenog priznavanja i mjerenja koje treba primijeniti u financijskom izvještaju za razdoblja tijekom godine.
- UV5. Minimum sadržaja financijskog izvještaja za razdoblje u tijeku godine je skraćena bilanca, skraćeni izvještaj o dobiti, skraćeni izvještaj o novčanom tijeku, skraćeni izvještaj koji prikazuje promjene glavnice i odabrane bilješke.
- UV6. Uz pretpostavku da će svaki čitatelj ovakvog izvještaja također imati pristup posljednjem godišnjem izvješću subjekta, gotovo niti jedna bilješka iz godišnjeg financijskog izvještaja se ne ponavlja ili ažurira u izvještaju za razdoblje u tijeku godine. Umjesto toga, bilješke u izvještaju za razdoblje tijekom godine sadrže uglavnom objašnjenja poslovnih događaja i promjena koje su značajne za razumijevanje promjena financijskog položaja i uspješnosti subjekta od posljednjeg godišnjeg izvještaja.
- UV7. Subjekt treba primijeniti iste računovodstvene politike u svojem financijskom izvještaju u tijeku godine kao i u godišnjim financijskim izvještajima, osim za promjene računovodstvene politike nastale nakon datuma posljednjih financijskih izvještaja koje će se odraziti u sljedećim godišnjim financijskim izvještajima. Učestalost izvještavanja – godišnje, polugodišnje ili tromjesečno – ne treba utjecati na učinke mjerenja godišnjih rezultata subjekta. Da bi se postigao taj cilj, mjerenja za svrhe izvještavanja tijekom godine se provode za razdoblje od početka godine pa do datuma razdoblja u tijeku godine.
- UV8. Dodatak uz ovaj Standard pruža uputu za primjenjivanje osnovnih načela priznavanja i mjerenja na datume tijekom godine za različite vrste imovine, obveza, prihoda i rashoda. Rashod za porez na dobit za razdoblje tijekom godine temelji se na procijenjenoj efektivnoj godišnjoj stopi poreza na dobit dosljedno s godišnjom procjenom poreza.
- UV9. Pri odlučivanju kako priznati, klasificirati ili objaviti neku stavku za svrhe financijskog izvještavanja tijekom godine, značajnost se treba procijeniti u odnosu na financijske podatke razdoblja tijekom godine, a ne prema prognoziranim godišnjim podacima.

Međunarodni računovodstveni standard 34

Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine

CILJ

Cilj je ovoga Standarda propisati minimum sadržaja 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 sposobnosti subjekta da stvara zarade i novčane tokove, kao i poboljšava svoj financijski položaj i likvidnost.

DJELOKRUG

- 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 tijekom godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Komitet za Međunarodne računovodstvene standarde¹ 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:
 - sastave financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine barem za prvo polugodište financijske godine;
 - učine dostupnim svoje financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine u roku ne duljem od 60 dana od kraja toga razdoblja.
- 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.
- 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

- U ovom se Standardu koriste izrazi sa sljedećim značenjima:*
Razdoblje u tijeku godine je razdoblje financijskoga izvještavanja koje je kraće od pune financijske godine.
Financijski izvještaj za razdoblje u tijeku godine označava financijski izvještaj koji sadrži cjelokupni set financijskih izvještaja, (kako je opisano u MRS-u 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja) ili set skraćenih financijskih izvještaja za razdoblja u tijeku godine (kako su opisani u ovome Standardu).

SADRŽAJ FINACIJSKOG IZVJEŠTAJA ZA RAZDOBLJA TIJEKOM GODINE

5. U MRS-u 1 određeno je da cjeloviti set financijskih izvještaja uključuje sljedeće sastavne dijelove:
 - 5.1. bilanca;
 - 5.2. izvještaj o dobiti;
 - 5.3. promjene glavnice prikazane bilo kao;
 - i) sve promjene glavnice, ili
 - ii) promjene glavnice osim promjena nastalih transakcijama s imateljima glavnice koji djeluju u svojstvu vlasnika;
 - 5.4. izvještaj o novčanom tijeku; i
 - 5.5. bilješke, koje sadrže sažetak važnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja u bilješkama.
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 odvraća subjekt od objavljivanja cjelovitog seta financijskih izvještaja (kako su opisani u MRS-u 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 odvraća da se u skraćenim financijskim izvještajima prikaže više stavki i uključuje više objašnjenja u bilješkama od minimuma postavljenih ovim Standardom. Upute za priznavanje i mjerenje u ovom 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 treba sadržavati najmanje sljedeće dijelove:*
 - (a) *skraćena bilanca;*
 - (b) *skraćeni izvještaj o dobiti;*
 - (c) *skraćeni izvještaj koji pokazuje ili (i) sve promjene glavnice, ili (b) promjene glavnice osim promjena nastalih iz kapitalnih transakcija s vlasnicima i raspodjele vlasnicima;*
 - (d) *skraćeni izvještaj o novčanom tijeku;*
 - (e) *odabrana objašnjenja u bilješkama.*

Oblik i sadržaj financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine

9. *Ako subjekt publicira cjeloviti skup financijskih izvještaja u financijskom izvještaju za razdoblje u tijeku godine, oblik i sadržaj tih izvještaja će biti u skladu sa zahtjevima MRS-a 1 koji se odnose na cjelovit skup financijskih izvještaja.*
10. *Ako subjekt publicira skup skraćenih financijskih izvještaja u financijskom izvještaju za razdoblje u tijeku godine, takvi*

skraćeni financijski izvještaji će sadržavati barem nazive stavki i međubrojeve 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 neobjavljivanje dovelo do nerazumijevanja skraćenih financijskih izvještaja za razdoblje u tijeku godine.

11. *Osnovne i razrijeđene zarade po dionicama prezentirane će se u samom izvještaju o dobiti, cjelovitome ili skraćenom, za razdoblje u tijeku godine.*
12. MRS 1 pruža upute o strukturi financijskih izvještaja. Upute za implementaciju MRS-a 1 ilustriraju način na koji se mogu prezentirati bilanca, izvještaj o dobiti i izvještaj o promjenama glavnice.
13. MRS 1 zahtijeva da se izvještaj o promjenama glavnice prezentira kao zasebni sastavni dio financijskih izvještaja i dopušta da se informacija o promjenama glavnice koje proizlaze iz transakcija s imateljima glavnice koji djeluju u svojstvu vlasnika (uključujući raspodjele imateljima glavnice) prikažu u samom izvještaju ili u bilješkama. Subjekt polazi pri sastavljanju izvještaja o promjenama glavnice za razdoblje u tijeku godine od istog oblika kakav je bio u njegovim zadnjim godišnjim financijskim izvještajima.
14. Konsolidirani financijski izvještaj za razdoblje u tijeku godine sastavlja se ako su najnoviji posljednji godišnji financijski izvještaji subjekta bili konsolidirani izvještaji. Odvojeni financijski izvještaji matice nisu dosljedni ili usporedivi s konsolidiranim financijskim izvještajima većine godišnjih financijskih izvještaja. Ako su godišnji financijski 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 subjekta za razdoblje u tijeku godine.

Odabrana objašnjenja u bilješkama

15. Korisnik financijskog izvještaja za razdoblje u tijeku godine ima pravo pristupa većini zadnjih godišnjih izvještaja. Stoga nije potrebno u bilješkama financijskog izvještaja za razdoblje u tijeku godine davati relativno nevažna ažuriranja informacija koje su već bile izvještavane u bilješkama zadnjeg godišnjeg izvještaja. Korisnije je da se na datum razdoblja u tijeku godine daju objašnjenja poslovnih događaja i transakcija nastalih nakon datuma zadnjega godišnjeg izvještaja, a koji su važni za razumijevanje promjena financijskoga položaja i uspješnosti subjekta.
16. *Subjekt će uključiti kao minimum informacije u bilješkama svojih financijskih izvještaja za razdoblje u tijeku godine, ako su značajne i ako još nisu objavljene drugdje u financijskom izvještaju za razdoblje u tijeku godine. 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 te:*
 - (a) *iskaz da su primjenjivane iste računovodstvene politike i metode izračunavanja u financijskim izvještajima za razdoblje u tijeku godine kao i kod posljednjih godišnjih financijskih izvještaja ili, ako su te politike i metode promijenjene, opis vrste i učinak tih promjena;*
 - (b) *objašnjenja o sezonskim i cikličnim poslovima razdoblja u tijeku godine;*

- (c) vrste i iznose stavaka koje utječu na imovinu, obveze, glavnice, neto dobit ili novčani tijek, koje su neuobičajene po svom sadržaju, veličini ili nastanku;
- (d) sadržaj i iznos promjena procjena iznosa koji su izvještavani u prethodnim razdobljima tekuće financijske godine ili promjene procjena iznosa izvještavanih u prethodnoj financijskoj godini, ako te promjene značajno utiču na tekuće razdoblje u tijeku godine,
- (e) emisiju, ponovnu kupnju i otplatu dužničkih i glavnih instrumenata;
- (f) isplaćene dividende (zbrojno ili po dionici) i to zasebno za redovite te za ostale dionice;
- (g) prihode i rezultat segmenta za poslovne ili zemljopisne segmente, već prema tome koja je primarna osnova izvještavanja (objavljivanje podataka o segmentima zahtijeva se u financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine samo ako MRS 14 – Izvještavanje po segmentima zahtijeva od subjekta objavljivanje podataka o segmentima u svojim godišnjim financijskim izvještajima);
- (h) značajne događaje poslije datuma razdoblja u tijeku godine koji se nisu odrazili u financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine;
- (i) učinak promjena strukture subjekta tijekom razdoblja u tijeku godine, uključujući poslovna spajanja, stjecanja ili otuđivanja podružnica i dugotrajnih ulaganja, restrukturiranja i prekinuta poslovanja. U slučaju poslovnih spajanja subjekt će objaviti informacije kojima je objavljivanje zahtijevano prema točkama 66. do 73. MSFI-a 3, Poslovna spajanja; i
- (j) promjene nepredviđenih obveza ili nepredviđene imovine od zadnjega datuma godišnje bilance.
17. Primjeri vrste objavljivanja, koje zahtijeva točka 16., dani su u nastavku. Pojedini Standardi i SOO-i 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;
- (c) ukidanje rezerviranja za troškove restrukturiranja;
- (d) stjecanje i otuđenje nekretnina, postrojenja i opreme;
- (e) preuzete obveze za kupnju nekretnina, postrojenja i opreme;
- (f) razrješavanje sudskih sporova;
- (g) ispravak temeljnih pogrešaka prethodnih razdoblja;
- (h) [brisan];
- (i) kršenje ili nepoštivanje ugovora o kreditu koje nije otklonjeno na datum bilance ili poslije njega; i
- (j) transakcije s povezanim strankama.
18. Ostali Standardi određuju objavljivanja koja se trebaju dati u financijskim izvještajima. U tom kontekstu, financijski izvještaji znače cjeloviti set financijskih izvještaja onoga oblika koji je uobičajeno uključen u godišnje financijske izvještaje, a ponekad i u druga izvješća. Osim zahtijevanoga prema točki 16(i), ne zahtijevaju se objavljivanja koja proizlaze iz ostalih Standarda ako financijski izvještaji subjekta za razdoblje

u tijeku godine sadrže samo skraćene financijske izvještaje i odabrane bilješke s objašnjenjima umjesto cjelovitoga seta financijskih izvještaja.

Objavljivanje o usklađenosti s MSFI-ima

19. Ako je financijski izvještaj za razdoblje u tijeku godine u skladu sa Standardima, ta će se činjenica objaviti. Financijski izvještaj za razdoblja u tijeku 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 tijekom godine sadržavat će financijske izvještaje (skraćene ili cjelovite) za sljedeća razdoblja:
- (a) bilancu sa stanjem na kraju tekućega razdoblja u tijeku godine i usporednu bilancu sa stanjem na kraju prethodne financijske godine;
- (b) izvještaj o dobiti za tekuće razdoblje u tijeku godine i kumulativno za tekuću financijsku godinu do datuma razdoblja u tijeku godine s usporednim izvještajem o dobiti usporedivih razdoblja u tijeku godine (tekuće razdoblje i razdoblje od početka godine do datuma razdoblja u godini) za prethodnu financijsku godinu;
- (c) izvještaj o promjenama glavnice kumulativno za tekuću financijsku godinu do datuma razdoblja u tijeku godine s usporednim izvještajem za usporedivo razdoblje od početka godine do datuma razdoblja za prethodnu financijsku godinu; i
- (d) izvještaj o novčanom tijeku kumulativno za tekuću financijsku godinu do datuma razdoblja u tijeku godine s usporednim izvještajem za usporedivo razdoblje od početka godine do datuma razdoblja za prethodnu financijsku godinu.
21. Za subjekte sa sezonskim poslovanjem mogu biti korisne financijske informacije za razdoblje od dvanaest mjeseci koje završava na datum izvještavanja za razdoblje u tijeku 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, razvrstati ili objaviti neku stavku u svrhe izvještavanja u tijeku godine, značajnost će se procjenjivati prema financijskim podacima razdoblja u tijeku godine. Prilikom ocjenjivanja značajnosti treba se priznati da se mjerenja u razdoblju tijekom godine mogu u većoj mjeri temeljiti na procjenama nego kod mjerenja godišnjih financijskih podataka.
24. MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja 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 prikazivanje značajnih stavki, uključujući, primjerice, prekinuto poslovanje, a MRS 8 zahtijeva objav-

ljivanje promjena računovodstvenih procjena, pogrešaka i promjena računovodstvenih politika. Ta dva MRS-a ne sadrže upute za kvantificiranje značajnosti.

25. Iako procjenjivanje značajnosti uvijek zahtijeva prosuđivanje, ovaj Standard sam temelji odluke o priznavanju i mjerenju na podacima razdoblja 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 i objavljuju na temelju značajnosti u odnosu na podatke razdoblja u tijeku godine kako bi se izbjeglo obmanjivanje do kojega bi moglo doći zbog neobjavlivanja. 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 FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

26. *Ako je procjena iznosa objavljenih u razdoblju tijekom godine značajno promijenjena tijekom zadnjega razdoblja u tijeku financijske godine, ali se ne publicira zasebni financijski izvještaj za to zadnje razdoblje godine, sadržaj i iznos promjene procjene objavit će se u bilješkama godišnjih financijskih izvještaja 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 zahtijeva slično objavljivanje u financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine. Primjeri za to su promjene procjena u zadnjem razdoblju godine koji se odnose na ispravke zaliha, restrukturiranja, ili gubitke od umanjenja vrijednosti imovine koji su izvještavani u prethodnome razdoblju u tijeku te financijske godine. Objavljivanje koje zahtijeva prethodna točka u skladu je sa zahtjevom MRS-a 8 i namijenjeno je u užem smislu – odnoseći se samo 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 datuma razdoblja u toku 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. Među-

tim, uz uvjet da učestalost izvještavanja neće utjecati 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 datuma razdoblja u tijeku godine može sadržati promjene procjena iznosa izvještavanih u prethodnim međurazdobljima 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 bilanci kako bi se čekala buduća informacija o tome udovoljava li se definiciji imovine ili poravnale zarade unutar financijske godine; i
- (c) rashod poreza na dobit se priznaje u svakome razdoblju u tijeku godine, a temelji se na najboljoj procjeni ponderirane prosječne porezne stope koja se očekuje za cijelu financijsku godinu. Obračunani iznosi poreznih rashoda jednoga 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 bilanci ili u izvještaj o dobiti koja udovoljava definiciji elementa i ispunjava kriterij za priznavanje«. Definicije imovine, obveza, prihoda i rashoda temelj su za priznavanje, kako na datum godine, tako i na datume razdoblja u tijeku godine.
32. Za imovinu se primjenjuju isti testovi budućih ekonomskih korigiranih 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 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 bilanci koja ne udovoljava definiciji imovine ili obveza.«
34. Kod mjerenja imovine, obveza, prihoda, rashoda i novčanog tijeka, 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 u stvari zasnovano na razdoblju od početka godine pa do datuma razdoblja.

35. Subjekt koji 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 dvanaestomjesečno 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 objavljiva-nje 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 objavljiva-nje 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 odgoditi na neki datum razdoblja u toku godine ako anticipiranje ili odgađanje ne bi bilo prikladno na kraju financijske godine subjekta.*
38. Primjeri jesu prihodi od dividendi, tantijema i državne potpore. Osim toga, neki subjekti stalno 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 anticipirat 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 i financijskim izvještajima za razdoblja u tijeku godine često temelje na razumnim procjenama, kod sastavljanja financijskih izvještaja za razdoblja u tijeku godine uobičajeno se zahtijeva veći stupanj primjene metoda procjene nego kod godišnjih financijskih izvještaja.*
42. Dodatak C sadrži primjere primjenjivanja procjena u razdobljima tijekom godine.

Prepravljanje izvještaja iz ranijeg razdoblja tijekom godine

43. *Promjena računovodstvene politike, osim one navedene u prijelaznim i završnim odredbama nekoga novog Standarda ili SOO-a, odražavat će se:*
- (a) *prepravljanjem financijskih izvještaja ranijih razdoblja tekuće financijske godine i usporedivih razdoblja svake prijašnje financijske godine koja će biti prepravljena u godišnjim financijskim izvještajima u skladu s MRS-om 8; ili*
- (b) *kada je neizvedivo utvrditi kumulativni učinak na početku financijske godine, u kojoj se primjenjuje nova računovodstvena politika, na sva prethodna razdoblja, usklađivanjem financijskih izvještaja ranijih razdoblja tekuće financijske godine i usporedivih razdoblja prijašnjih godina primjenjuje se nova računovodstvena politika od najranijeg datuma kada je izvedivo pa nadalje.*
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-u 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-u 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 poslije. Po-tiče se ranija primjena.*

Međunarodni računovodstveni standard 36

Umanjenje imovine

Ovo izdanje uključuje dopune koje proizlaze iz novih i nadopunjenih MSFI-eva izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog izdanja daje datume primjene ovih novih nadopunjenih MSFI-eva i utvrđuje aktualne MSFI-e koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV18
Razlozi promjene MRS-a 36	UV2 – UV4
Sažetak glavnih promjena	UV5 – UV18

Međunarodni računovodstveni standard 36	
Umanjenje imovine	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 5
DEFINICIJE	6
IDENTIFICIRANJE SREDSTVA KOJE MOŽE BITI UMANJENO	7 – 17
MJERENJE NADOKNADIVOG IZNOSA	18 – 57
Mjerenje nadoknadivog iznosa nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe	24
Fer vrijednost minus troškovi prodaje	25 – 29
Vrijednost u upotrebi	30 – 57
Osnova za procjenu budućih novčanih tijekova	33 – 38
Struktura procjena budućih novčanih tijekova	39 – 53
Budući novčani tijekovi u stranoj valuti	54
Diskontna stopa	55 – 57
PRIZNAVANJE I MJERENJE GUBITKA OD UMANJENJA IMOVINE	58 – 64
Jedinice koje stvaraju novac i goodwill	65 – 108
Identificiranje jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada	66 – 73
Nadoknadivi iznos i knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac	74 – 103
Goodwill	
<i>Raspodjela goodwilla na jedinice koje stvaraju novac</i>	80 – 99
<i>Testiranje jedinice koja stvara novac s goodwillom na umanjenje</i>	80 – 87
<i>Manjinski udio</i>	88 – 90
<i>Vrijeme testiranja umanjenja vrijednosti</i>	91 – 95
Zajednička imovina	100 – 103
Gubitak od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac	104 – 108
UKIDANJE GUBITKA OD UMANJENJA IMOVINE	109 – 125
Ukidanje gubitka od umanjenja pojedinog sredstva	117 – 121
Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice koja stvara novac	122 – 123
Ukidanje gubitka od umanjenja goodwilla	124 – 125
OBJAVLJIVANJE	126 – 137
Procjene za mjerenje nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe	134 – 137
PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU	138 – 140
POVLAČENJE MRS-a 36 (izdanog 1998. godine)	141
DODATAK A	
Korištenje metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju vrijednosti u upotrebi	A1 – A21
DODATAK B	
Dopuna MRS-u 16	B1

Međunarodni računovodstveni standard 36 *Umanjenje imovine* (MRS 36) prikazan je u točkama 1. do 141. i Dodacima A i B. Sve točke imaju jednaku važnost ali zadržavaju IASC format Standarda kada je usvojen od strane IASB-a. MRS 36 se treba čitati u kontekstu Djelokruga i Osnova za zaključke, *Predgovora međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za pripremanje i prikazivanje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* daju osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu jasnih smjernica.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 36, *Umanjenje imovine* (MRS 36) zamjenjuje MRS 36, *Umanjenje imovine* (izdan 1998. godine), i treba se primjenjivati:

- na stjecanje goodwilla i nematerijalne imovine stečenih u poslovnim spajanjima za koje je ugovor potpisan 31. ožujka 2004. godine ili nakon toga.
- na svu ostalu imovinu, za godišnja razdoblja čiji je početak 31. ožujka 2004. godine ili nakon toga.

Potiče se ranija primjena.

Razlozi promjene MRS-a 36

UV2. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde je razvio ovaj promijenjeni MRS 36 kao dio projekta vezanog uz poslovna spajanja. Cilj projekta je unaprijediti kvalitetu i tražiti međunarodno približavanje računovodstva poslovnih spajanja i naknadno knjiženje goodwilla i nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju.

UV3. Projekt ima dvije faze. Prva faza je rezultirala u istodobnom izdavanju MSFI-a 3 Poslovna spajanja i promijenjenih verzija MRS-a 36 i MRS-a 38 *Nematerijalna imovina*. Razmišljanja Odbora tijekom prve faze projekta usredotočila su se na sljedeća pitanja:

- računovodstvene metode za poslovna spajanja,
- početno mjerenje nematerijalne imovine, obveza i mogućih obveza nastalih u poslovnom spajanju,
- priznavanje rezerviranja za prekid ili smanjenje aktivnosti stečenog subjekta,
- tretman bilo kakvog viška udjela stjecatelja u fer vrijednosti odredive nematerijalne neto imovine stečene u poslovnom spajanju iznad troška spajanja, i
- računovodstvo goodwilla i nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju.

UV4. Prema tome, namjere Odbora tijekom razmatranja MRS-a 36 bile su prikazati samo promjene povezane s odlukama Odbora iz projekta poslovnih spajanja, a ne uzeti u obzir sve zahtjeve MRS-a 36. Promjene koje su izvršene u Standardu odnose se na test umanjenja goodwilla.

Sažetak glavnih promjena

Učestalost testiranja na umanjenje

UV5. Prethodno izdanje MRS-a 36 zahtijevalo je da se nadoknadivi iznos mjeri kad god postoji naznaka da se sredstvo treba umanjiti. Taj zahtjev je uključen u Standard. Međutim, Standard također zahtijeva:

- da se nadoknadivi iznos nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe mjeri godišnje, bez

obzira postoje li bilo kakve naznake da je vrijednost imovine smanjena. Najnoviji detaljni izračuni nadoknadivog iznosa sastavljeni u prethodnom razdoblju se mogu koristiti u testu umanjenja za tu imovinu u tekućem razdoblju, ako su svi uvjeti ispunjeni.

- (b) da se nadoknadi iznos nematerijalne imovine koja još nije raspoloživa za upotrebu mjeri godišnje, bez obzira postoje li bilo kakve naznake da joj je vrijednost možda smanjena.
- (c) da se goodwill stečen u poslovnom spajanju testira na umanjenje godišnje.

Mjerenje vrijednosti u upotrebi

UV6. Standard pojašnjava da se sljedeći elementi moraju uzeti u obzir prilikom izračuna vrijednosti u upotrebi:

- (a) procjena budućeg novčanog tijeka koji se očekuje proizaći iz sredstva,
- (b) očekivanja mogućih odstupanja u iznosu i vremenu nastanka budućih novčanih tijekova,
- (c) vremenska vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamatna stopa,
- (d) cijena prisutnog inherentnog rizika koje nosi sredstvo, i
- (e) ostali faktori, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tijekova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.

Standard također objašnjava da se prvi, četvrti i peti element mogu tretirati kao usklađenje budućih novčanih tijekova ili kao usklađenje diskontne stope.

UV7. Standard prenosi iz prethodne verzije MRS-a 36 zahtjev da se projekcije novčanog tijeka koje se koriste u mjerenju vrijednosti u upotrebi temelje na razumnim i održivim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave ekonomskog stanja koje će postojati tijekom preostalog korisnog vijeka upotrebe sredstva. Međutim, Standard pojašnjava da uprava treba:

- (a) ocijeniti opravdanost pretpostavki na kojima se temelje trenutne projekcije novčanog tijeka ispitivanjem uzroka razlika između prošlih projekcija novčanog tijeka i stvarnih novčanih tijekova,
- (b) osigurati da su pretpostavke na kojima se temelje trenutne projekcije novčanog tijeka u skladu s prošlim stvarnim novčanim ishodima, pod uvjetom da učinci naknadnih događaja ili okolnosti koje nisu postojale kad su ti novčani tijekovi nastali to omogućavaju.

UV8. Prethodna verzija MRS-a 36 je zahtijevala da se projekcije novčanih tijekova korištene u mjerenju vrijednosti u upotrebi temelje na zadnjim financijskim planovima/prognozama koje je odobrila uprava. Standard prenosi ove zahtjeve, ali pojašnjava da projekcije novčanih tijekova isključuju bilo kakve procjene novčanih priljeva ili odljeva koji se očekuju da će proizaći iz:

- (a) budućeg restrukturiranja na koje se subjekt još nije obvezao, ili
- (b) unapređenja ili povećanja učinka sredstva.

UV9. Dodatne smjernice kako koristiti metode sadašnje vrijednosti u mjerenju vrijednosti sredstva u upotrebi su uključene u Dodatak A ovog Standarda. Nadalje, smjernice iz prethodne

verzije MRS-a 36 o procjeni diskontne stope kad nije dostupna stopa specifična za to sredstvo na tržištu preseljene su u Dodatak A.

Utvrđivanje jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada

UV10. Standard prenosi iz prethodne verzije MRS-a 36 zahtjev ako postoji aktivno tržište za proizvod koji proizvede sredstvo ili grupu sredstava, to se sredstvo ili grupa sredstava mora utvrditi kao jedinica koja stvara novac, čak i ako se neki ili svi proizvodi koriste interno. Međutim, prethodna je verzija MRS-a 36 zahtijevala da se, u takvim okolnostima, najbolja procjena budućih tržišnih cijena proizvoda koristi u procjeni budućih novčanih tijekova korištenih u određivanju vrijednosti jedinice u upotrebi. Također je zahtijevala da se, kod procjene budućih novčanih tijekova subjekta za određivanje vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac koja koristi proizvod, koristi najbolja procjena uprave budućih tržišnih cijena za proizvod. Standard zahtijeva ako su novčani tijekovi nastali bilo iz sredstva ili jedinice koja stvara novac pod internim transfernim cijenama, subjekt treba koristiti najbolju procjenu uprave budućih cijena koje se mogu postići u tržišnoj transakciji obaviještenih stranaka:

- (a) budućih novčanih priljeva koji se koriste u određivanju vrijednosti u upotrebi sredstva ili jedinice koja stvara novac, i
- (b) budućih novčanih odljeva koji se koriste u određivanju vrijednosti u upotrebi ostalih sredstava ili jedinica koje stvaraju novac pod utjecajem internih transfernih cijena.

Raspored goodwilla na jedinice koje stvaraju novac

UV11. Prethodna verzija MRS-a je zahtijevala da se goodwill stečen u poslovnom spajanju testira na umanjenje kao dio testiranja na umanjenje jedinice koja stvara novac na koju se odnosi. Koristio se pristup »prema gore/prema dolje« koji je goodwill testiran na umanjenje raspoređivanjem njegovog knjigovodstvenog iznosa na svaku jedinicu koja stvara novac ili najmanju grupu jedinica koje stvaraju novac na koje se dio knjigovodstvenog iznosa može rasporediti na razuman i dosljedan način. Standard slično zahtijeva da se goodwill stečen u poslovnom spajanju testira na umanjenje kao dio testa umanjenja jedinice koja stvara novac na koju se odnosi. Međutim, Standard pojašnjava da se:

- (a) goodwill treba, od datuma stjecanja, rasporediti na svaku jedinicu koja stvara novac stjecatelja, ili grupe jedinica koje stvaraju novac, za koje se očekuje da će ostvariti korist od poslovnog spajanja, bez obzira jesu li ostala imovina ili obveze stečenog subjekta raspodijeljene na te jedinice ili grupe jedinica;
- (b) svaka jedinica ili grupa jedinica na koju je goodwill raspoređen:
 - (i) treba predstavljati najnižu razinu unutar subjekta na kojoj se goodwill promatra za interne potrebe uprave, i
 - (ii) ne smije biti veća od segmenta koji se temelji bilo na primarnom ili sekundarnom formatu izvješćivanja koji je određen u skladu s MRS-om-14, Izvješćivanje po segmentima.

UV12. Standard također pojašnjava sljedeće:

- (a) ako početni raspored goodwilla stečenog u poslovnom spajanju ne može biti završen prije završetka godišnjeg razdoblja u kojem se dogodilo poslovno spajanje, početni

raspored se treba dovršiti prije kraja prvog godišnjeg razdoblja koje počinje nakon datuma spajanja;

(b) kad subjekt prodaje aktivnost unutar jedinice koja stvara novac (grupe jedinica) na koju je goodwill raspoređen, goodwill povezan s tom aktivnošću se treba:

(i) uključiti u knjigovodstveni iznos poslovanja kod utvrđivanja dobitka ili gubitka od prodaje, i

(ii) mjeriti na temelju relativnih vrijednosti poslovanja koja se prodaje i dijela jedinice koja stvara novac (grupe jedinica) koja se zadržava, osim ako subjekt ne dokaže da neka druga metoda bolje odražava goodwill povezan s aktivnošću koja se prodaje;

(c) kad subjekt reorganizira svoju strukturu izvještavanja na način da mijenja sastav jedinice koja stvara novac (grupe jedinica) na koju je goodwill raspoređen, goodwill treba prerasporediti na jedinice na koje se odnosi. Ta preraspodjela se treba izvršiti na temelju pristupa relativnih vrijednosti sličnog onom kada subjekt prodaje poslovanje unutar jedinice koja stvara novac (grupe jedinica), osim ako subjekt ne dokaže da neka druga metoda bolje odražava goodwill povezan s reorganiziranom jedinicom (grupom jedinica).

Vrijeme provođenja testa umanjenja goodwilla

UV13. Standard dopušta:

(a) da se godišnji test umanjenja jedinice koja stvara novac (grupe jedinica) na koju je goodwill raspoređen izvrši u bilo koje vrijeme tijekom godišnjeg razdoblja izvješćivanja, pod uvjetom da se test izvrši u isto vrijeme svake godine;

(b) da se različite jedinice koje stvaraju novac (grupe jedinica) testiraju na umanjenje u različito vrijeme.

Međutim, ako je goodwill raspoređen na jedinicu koja stvara novac (grupu jedinica) stečen u poslovnom spajanju tijekom tekućeg godišnjeg razdoblja, Standard zahtijeva da se ta jedinica (grupa jedinica) testira na umanjenje prije kraja tekućeg razdoblja.

UV14. Standard dopušta da se najnoviji detaljni izračuni nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac (grupe jedinica) na koju je goodwill raspoređen pripremljeni u prethodnom razdoblju mogu koristiti u testu umanjenja za tu jedinicu (grupu jedinica) u tekućem razdoblju, pod uvjetom da su ispunjeni svi uvjeti.

Ukidanje gubitka od umanjenja goodwilla

UV15. Prethodna verzija MRS-a 36 je zahtijevala da se gubitak od umanjenja goodwilla priznan u prethodnom razdoblju ukine kad je gubitak od umanjenja uzrokovan specifičnim vanjskim događajem iznimne prirode koji se ne očekuje ponoviti i kad su se dogodili naknadni događaji koji ukidaju učinak tog događaja. Standard zabranjuje priznavanje ukidanja gubitka od umanjenja goodwilla.

Objavljivanje

UV16. Standard zahtijeva ako bilo koji dio goodwilla stečen u poslovnom spajanju tijekom razdoblja nije raspoređen na jedinicu koja stvara novac na datum izvješćivanja, subjekt treba objaviti iznos neraspoređenog goodwilla zajedno s razlogom zašto je taj iznos ostao neraspoređen.

UV17. Standard zahtijeva objavljivanje informacija za svaku jedinicu koja stvara novac (grupu jedinica) za koju je knjigovodstveni iznos goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenim na tu jedinicu (grupu jedinica) značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine subjekta s neograničenim korisnim vijekom upotrebe. Ova je informacija vezana posebno uz ključne pretpostavke korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa takvih jedinica (grupa jedinica).

UV18. Standard također zahtijeva da se posebne informacije objavljuju ako je dio ili cijeli knjigovodstveni iznos goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređen na višestruke jedinice koje stvaraju novac (grupe jedinica), i iznos tako raspoređen na svaku jedinicu (grupe jedinica) nije značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe. Daljnje objavljivanje se traži ako je, u takvim okolnostima, nadoknadi iznos bilo koje takve jedinice (grupe jedinica) temeljen na istim ključnim pretpostavkama i zbirnom knjigovodstvenom iznosu goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenim na te jedinice, značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine subjekta s neograničenim korisnim vijekom upotrebe.

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 sredstvo iskazuje u iznosu većem od nadoknadivog iznosa ako knjigovodstveni iznos prelazi iznos koji se treba nadoknaditi upotrebom ili prodajom sredstva. U tom se slučaju opisuje da je sredstvo 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 umanjenje svih sredstava, osim:*

(a) *zaliha (vidjeti MRS 2, Zalihe),*

(b) *sredstva koja proizlaze iz ugovora o izgradnji (vidjeti MRS 11, Ugovori o izgradnji),*

(c) *odgođene porezne imovine (vidjeti MRS 12, Porez na dobitak),*

(d) *imovine koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19, Primanja zaposlenika),*

(e) *financijske imovine koja je uključena u djelokrug MRS-a 39, Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje,*

(f) *ulagateljske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti (vidjeti MRS 40, Ulaganja u imovinu),*

- (g) *biološke imovine povezane s poljoprivrednom aktivnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjen trošak prodaje (vidjeti MRS 41, Poljoprivreda),*
- (h) *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 skupine otpisa) svrstane 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 svrstanu 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) zajedničko ulaganje, definirano u MRS-u 31, *Udjeli u zajedničkim ulaganjima.*
- Za umanjenje ostale financijske imovine vidjeti MRS 39.
5. Ovaj se Standard ne primjenjuje na financijsku imovinu uključenu u djelokrug MRS-a 39, *Ulaganja u imovinu* 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 procijenjen trošak prodaje u skladu s MRS-om 41. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na imovinu koja se iskazuje po revaloriziranoj vrijednosti (tj. fer vrijednosti) u skladu s ostalim standardima, kao što je revalorizacijski model u MRS-u 16, *Nekretnine, postrojenja i oprema.* Odluka o tome 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) *spremni se kupci i prodavaoci mogu naći u bilo koje vrijeme, i*
- (c) *cijene su javno raspoložive.*

Datum dogovora poslovnog spajanja je datum kad je postignut značajan dogovor između strana spajanja, u slučaju subjekata koji javno kotiraju, i najavljen javnosti. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum kad je postignut značajan dogovor između strana spajanja je datum kad je dovoljan broj vlasnika subjekta koji je predmet preuzimanja prihvatio ponudu stjecatelja za stjecanje kontrole nad tim subjektom.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je neko sredstvo iskazano nakon umanjenja za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Jedinica koja stvara novac je najmanja skupina sredstava koja se može utvrditi a koja daje novčane tijekomove od neprekinute upotrebe i koja je uvelike neovisna od novčanih tijekomova drugih sredstava ili skupine sredstava.

Zajednička imovina jesu sredstva, osim goodwilla, koja doprinose budućim novčanim tijekomovima jedinica koje stvaraju novac koje su podvrgnute provjeri i drugim jedinicama koje stvaraju novac.

Troškovi prodaje (smanjenja) jesu dodatni troškovi koji se izravno mogu pripisati prodaji sredstva ili jedinici koja stvara novac, ali bez troškova financiranja i poreza na dobit.

Amortizacijski iznos je trošak sredstva ili drugi iznos koji zamjenjuje ovaj trošak u financijskim izvještajima, umanjeno za njegov ostatak vrijednosti.

Amortizacija (materijalne i nematerijalne imovine) je sustavni raspored amortizacijskog iznosa sredstva tijekom njegova vijeka upotrebe.*

Fer vrijednost umanjena za trošak prodaje (neto prodajna vrijednost) je iznos koji se može dobiti od prodaje sredstva ili jedinice koja stvara novac u tržišnoj transakciji između obaviještenih, spremnih kupaca, umanjena za troškove prodaje.

Gubitak od umanjenja je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost sredstva ili jedinice koja stvara novac prelazi svoju nadoknadivu vrijednost.

Nadoknadiva vrijednost sredstva ili jedinice koja stvara novac je viši iznos između neto prodajne vrijednosti i vrijednosti u upotrebi sredstva.

Korisni vijek upotrebe je ili:

- (a) *razdoblje u kojem se očekuje da će subjekt koristiti sredstvo, ili*

(b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od tog sredstva.

Vrijednost u upotrebi je sadašnja vrijednost budućih novčanih tijekova koji se očekuju od upotrebe sredstva ili jedinice koja stvara novac.

IDENTIFICIRANJE SREDSTVA KOJE MOŽE BITI UMANJENO

7. U točkama 8. do 17. navedeno je kada se određuje nadoknadiivi iznos. Ovdje se koristi izraz »sredstvo«, ali se jednako primjenjuje na pojedino sredstvo i jedinicu koja stvara novac. Preostali dio Standarda je strukturiran kako slijedi:
 - (a) u točkama 18. do 57. su navedeni zahtjevi za mjerenjem nadoknadiivog iznosa. Ovi zahtjevi također koriste izraz »sredstvo«, ali se jednako primjenjuju na pojedino sredstvo i jedinicu koja stvara novac;
 - (b) u točkama 58. do 108. su navedeni zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja. Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja pojedinog sredstva osim goodwilla je navedeno u točkama 58. do 64. Točke 65. do 108. se odnose na priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja za jedinice koje stvaraju novac i goodwill;
 - (c) u točkama 109. do 116. se navode zahtjevi za ukidanje gubitka od umanjenja priznatog u prethodnom razdoblju za pojedino sredstvo ili jedinicu koja stvara novac. Ponovno, ovi zahtjevi koriste izraz »sredstvo«, ali se jednako koristi za pojedino sredstvo i jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedino sredstvo su navedeni u točkama 117. do 121, za jedinicu koja stvara novac u točkama 122. i 123, i za goodwill u točkama 124. i 125;
 - (d) u točkama 126. do 133. se navodi koje se informacije o gubitku od umanjenja i ukidanju gubitka od umanjenja sredstva i jedinice koja stvara novac moraju objaviti. U točkama 134. do 137. se navode dodatni zahtjevi za objavlivanje na koji goodwill ili nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe je raspoređena jedinica koja stvara novac u svrhu testiranja umanjenja.
8. Vrijednost nekog sredstva je umanjena kada knjigovodstveni iznos sredstva prelazi njegov 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 svaki datum izvještavanja subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neko sredstvo može biti umanjeno. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadiivi iznos sredstva.*
10. *Bez obzira postoji li bilo koji pokazatelj za 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 imo-*

vina se može testirati na umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je takva nematerijalna imovina prvotno priznana tijekom tekuće godine, ta će se imovina testirati na umanjenje prije kraja tekuće godine;

(b) testirati goodwill koji je stečen u poslovnom spajanju na umanjenje godišnje u skladu s točkama 80. do 99.

11. Sposobnost nematerijalne imovine stvaranja dovoljne ekonomske koristi za nadoknadu knjigovodstvene vrijednosti je obično predmet veće nesigurnosti prije nego što je imovina raspoloživa za upotrebu nego nakon stavljanja u upotrebu. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva od subjekta testiranja umanjenja imovine koja još nije raspoloživa za upotrebu barem godišnje.
12. *Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da sredstvo može biti umanjeno, subjekt mora razmotriti najmanje sljedeće pokazatelje:*

Vanjski izvori informacija

- (a) *tijekom razdoblja, tržišna vrijednost sredstva je značajno smanjena, više nego se očekivalo kao rezultat protoka 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 sredstvo namijenjeno;*
- (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 sredstva i značajno će smanjiti nadoknadiivi iznos sredstva;*
- (d) *knjigovodstveni iznos 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 u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u visini ili na način na koji se sredstvo koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju imovinu koja se stavlja van upotrebe, planove za prestanak ili rekonstrukciju poslovanja kojem sredstvo 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 informacija koji pokazuje da ekonomska uspješnost sredstva već je ili će biti lošija nego se očekuje.*
13. Pokazatelji navedeni u točki 12. nisu iscrpljeni. Subjekt može identificirati druge pokazatelje radi kojih sredstvo može biti umanjeno, koji bi mogli od subjekta također zahtijevati da se utvrdi nadoknadiivi iznos sredstva, ili u slučaju goodwilla, provesti test umanjenja u skladu s točkama 80. do 89.
14. Dokazi iz internih izvora izvještavanja koji pokazuju da sredstvo može biti umanjeno obuhvaćaju postojanje:
 - (a) novčanih tijekova za stjecanje sredstva ili naknadne potrebe za novcem za poslovanje ili održavanje, koje su značajno veće nego što je izvorno planirano,

- (b) stvarnih neto novčanih tijekova ili dobiti ili gubitka iz poslovanja koji proistječu iz sredstava koji su značajno lošiji od planiranih,
- (c) značajno smanjenje planiranih neto novčanih tijekova ili dobiti iz poslovanja, ili značajno povećanje planiranog gubitka, koji proistječe iz sredstva, ili
- (d) gubici iz poslovanja ili neto novčani odljevi za sredstvo, 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 raspoloživa 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 određivanju treba li se nadoknadivi iznos procijeniti. Primjerice, ako prijašnji izračuni ukazuju da je nadoknadivi iznos sredstva značajno veći od njegovog knjigovodstvenog iznosa, nije potrebno ponovno procijeniti nadoknadivi iznos ako nema događaja koji bi mogli eliminirati te razlike. Slično tomu, ranije analize mogu ukazati da nadoknadivi iznos sredstva nije osjetljiv na jedan (ili više) pokazatelja navedenih u točki 12.
16. Kao objašnjenje navedeno 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 nadoknadivog iznosa sredstva u sljedećim slučajevima:
- (a) ako nije za očekivati da će na diskontnu stopu korištenu pri izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi utjecati povećanje navedenih tržišnih stopa. Primjerice, povećanje kratkoročnih kamatnih stopa možda neće imati značajan učinak na diskontnu stopu korištenu za sredstvo koje ima dug preostali korisni vijek upotrebe;
- (b) ako je za očekivati da će na diskontnu stopu korištenu u izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi utjecati povećanje navedenih tržišnih stopa, ali prijašnja analiza osjetljivosti nadoknadivog iznosa ukazuje da:
- (i) nije vjerojatno da će doći do značajnog smanjenja nadoknadivog iznosa jer će se budući novčani tijekovi vjerojatno povećati (primjerice, u nekim slučajevima, subjekt može biti u stanju pokazati da usklađuje svoje prihode da se nadoknadi povećanje tržišnih stopa), ili
- (ii) nije za očekivati da će smanjenje nadoknadivog iznosa dovesti do značajnog gubitka zbog umanjenja imovine.
17. Ako postoji pokazatelj da vrijednost sredstva može biti umanjena, to može ukazivati da preostali korisni vijek upotrebe, metodu amortizacije ili ostatak vrijednosti sredstva treba provjeriti i uskladiti prema Standardu koji se može primijeniti na sredstvo, čak i ako gubitak od umanjenja imovine nije priznat za to sredstvo.
19. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost sredstva minus troškovi prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstveni iznos sredstva, sredstvo se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.
20. Fer vrijednost minus troškovi prodaje moguće je odrediti čak ako se tim sredstvom ne trguje na aktivnom tržištu. Međutim, ponekad neće biti moguće odrediti fer vrijednost minus troškovi prodaje budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje sredstva po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana. U tom slučaju, za nadoknadivi iznos sredstva može se uzeti vrijednost sredstva u upotrebi.
21. Ako nema razloga vjerovati da vrijednost sredstva u upotrebi značajno premašuje njegovu fer vrijednost minus troškovi prodaje, nadoknadivi iznos sredstva može biti njegova fer vrijednost minus troškovi prodaje. To će biti često slučaj kod sredstva koje se drži za otpis ili prodaju. To je zato jer će se vrijednost sredstva u upotrebi koje se drži za otpis ili prodaju uglavnom sastojati od neto primitka od prodaje, budući da su novčani tijekovi od neprekinute upotrebe sredstva sve do prodaje, vjerojatno zanemarivi.
22. Nadoknadivi iznos se određuje za svako pojedinačno sredstvo, osim ako sredstvo ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe, koji značajno ovisi o drugim sredstvima ili skupinama sredstava. U tom slučaju, nadoknadivi iznos za jedinicu koja stvara novac određuje se prema jedinici sredstava gdje to sredstvo pripada (vidjeti točke 65. do 103.), osim ako:
- (a) je fer vrijednost minus troškovi prodaje viša od njegove knjigovodstvene vrijednosti, ili
- (b) vrijednost sredstva u upotrebi koja se može procijeniti je blizu njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje i fer vrijednost minus troškovi prodaje se može odrediti.
23. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni izračuni mogu pružiti razumnu aproksimaciju detaljnijeg izračunavanja, koji su objašnjeni u ovome Standardu za određivanje neto prodajne vrijednosti ili vrijednosti u upotrebi.

Mjerenje nadoknadivog 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 umanjenje. Međutim, najnoviji detaljni izračuni nadoknadivog iznosa takve imovine u prethodnom razdoblju se mogu koristiti u testu umanjenja za tu imovinu u tekućem razdoblju, ako su svi sljedeći uvjeti ispunjeni:
- (a) ako nematerijalno sredstvo ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od drugih sredstava ili grupa sredstava i stoga je testirano na umanjenje kao dio jedinice koja stvara novac 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 knjigovodstveni iznos 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 nadoknadivi iznos biti manji od knjigovodstvenog iznosa sredstva.

MJERENJE NADOKNADIVOG IZNOSA

18. Ovaj Standard definira nadoknadivi iznos kao viši iznos usporedbom sredstva ili fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. U točkama 19. do 57. postavljeni su zahtjevi kod mjerenja nadoknadivog iznosa. U ovim zahtjevima koristi se izraz »sredstvo«, međutim jednako se primjenjuje na pojedinačno sredstvo i na jedinicu koja stvara novac.

Fer vrijednost minus troškovi 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 sredstvom 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 sredstvo, fer vrijednost minus troškovi prodaje se temelji na najboljim raspoloživim informacijama, na datum bilance, koje odražavaju visinu cijene koja se može ostvariti za to sredstvo 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 sredstvo.
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 sredstvo 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 sredstvo i za obvezu. U točki 78. objašnjeno je kako se postupa u tim slučajevima.

Vrijednost u upotrebi

30. *Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi odrazit će se na sljedeće elemente:*
- (a) *procjenu budućih novčanih tijekova koji se očekuju od neprekinute upotrebe sredstva,*
- (b) *očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tijekova,*
- (c) *vremensku vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamata,*
- (d) *cijenu prisutnog rizika koje nosi sredstvo, i*
- (e) *ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tijekova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.*
31. Procjena vrijednosti sredstva u upotrebi uključuje sljedeće korake:
- (a) procjenu budućih novčanih priljeva i odljeva koji proizlaze iz neprekinute upotrebe sredstva i iz njegove konačne prodaje, i
- (b) primjenu odgovarajuće diskontne stope na gore navedene buduće novčane tijekove.

32. Elementi navedeni u točki 30. (b), (d) i (e) mogu se odraziti ili kao ispravak vrijednosti budućih novčanih tijekova ili kao ispravak vrijednosti diskontne stope. Koji god pristup subjekt usvoji koji će odražavati očekivanja mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tijekova, rezultat će biti utjecaj na očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tijekova, odnosno ponderirani prosjek mogućih ishoda. Dodatak A. daje dodatne upute za upotrebu metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju sredstva u upotrebi.

Osnova za procjenu budućih novčanih tijekova**33. Pri utvrđivanju vrijednosti u upotrebi:**

- (a) *projekcije novčanih tijekova trebaju se temeljiti na razumnim i zasnovanim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave raspona ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog vijeka upotrebe sredstva. Veći se naglasak treba dati vanjskim izvorima;*
- (b) *projekcije novčanih tijekova 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 sredstva. 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 tijekova 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 sredstvo koristi, osim ako se može opravdati viša stopa.*
34. Uprava procjenjuje razumnost pretpostavki na kojima se temelje projekcije sadašnjih novčanih tijekova utvrđujući razloge nastanka razlika između prethodnih projekcija novčanih tijekova i stvarnih novčanih tijekova. Uprava će osigurati da su pretpostavke na kojima se temelje projekcije sadašnjih novčanih tijekova u skladu s prethodnim ostvarenjima, pod uvjetom da utjecaj i događaja ili okolnosti koji nisu postojali u trenutku nastanka stvarnih novčanih tijekova potvrđuje primjerenost.
35. Detaljni, eksplicitni i pouzdani financijski planovi/prognoze budućih novčanih tijekova za razdoblja dulja od pet godina obično nisu raspoloživi. Iz tih razloga, procjene uprave budućih novčanih tijekova temelje se na najnovijim planovima/prognozama razdoblja od najviše pet godina. Uprava može koristiti projekcije novčanih tijekova 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 tijekova za dulje razdoblje.
36. Projekcije novčanih tijekova sve do kraja korisnog vijeka upotrebe sredstva procjenjuju se ekstrapoliranjem projekcija novčanih tijekova 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 prijeći prosječnu stopu rasta u duljem razdoblju (primjerice, dvadeset godina) za proizvode, djelatnost ili zemlju odnosno zemlje u kojima se posluje ili u kojima se sredstvo 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 sredstva.

Struktura procjena budućih novčanih tijekova

39. Procjene budućih novčanih tijekova uključuju:

- (a) *projekcije novčanih priljeva iz neprekinute upotrebe sredstva,*
- (b) *projekcije novčanih odljeva koji nužno nastaju pri stvaranju novca iz neprekinute upotrebe sredstva (uključujući novčane odljeve za dovođenje sredstva u upotrebu) i da se može izravno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na sredstvo, i*
- (c) *neto novčane tijekomove, ako uopće postoje, koji se trebaju primiti (ili platiti) za prodaju sredstva na kraju korisnog vijeka upotrebe.*
40. Procjene budućih novčanih tijekova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o povećanju cijena radi opće inflacije. Prema tome, ako diskontna stopa sadrži učinak povećanja cijena zbog inflacije, buduću novčani tijekomovi se procjenjuju u nominalnim iznosima. Ako diskontna stopa ne sadrži učinak povećanja cijena radi inflacije, buduću novčani tijekomovi 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 sredstvo u upotrebi.
42. Kada knjigovodstveni iznos nekog sredstva 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 sredstvo 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 tijekova ne sadrže:
- (a) novčane priljeve od sredstava koja stvaraju novac od neprekinute upotrebe što uvelike ovisi od novčanih priljeva od sredstva koje se provjerava (primjerice, financijska sredstva kao što su potraživanja), i
- (b) novčane odljeve koji se odnose na obveze koje su već priznane kao obveze (primjerice, obveze prema dobavljačima, mirovine ili rezervacije)
44. **Budući novčani tijekomovi trebaju se procijeniti za sredstvo u njegovom sadašnjem stanju. Procjene budućih novčanih tijekova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane priljeve ili odljeve koji se očekuju da će proisteći iz:**
- (a) *budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu; ili*
- (b) *poboljšanja ili povećanja uspješnosti sredstva.*

45. Radi toga što se budući novčani tijekomovi procjenjuju za sredstvo u njegovom sadašnjem stanju, vrijednost u upotrebi ne odražava:
- (a) buduće novčane odljeve ili povezane troškove ušteda (primjerice, smanjenje očekivanih troškova osoblja) ili koristi koji se očekuju da će proisteći iz budućeg restrukturiranja za koje još obveza nije preuzeta, ili
- (b) buduće novčane odljeve koji će poboljšati ili povećati vrijednost sredstva 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 neka sredstva utjecati na restrukturiranje. Jednom kada je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja:
- (a) pri određivanju vrijednosti u upotrebi, procjenjuje buduće novčane priljeve i novčane odljeve koji odražavaju troškove ušteda i drugih koristi od restrukturiranja (na temelju najnovijih financijskih planova/prognoza koje je odobrila uprava), i
- (b) 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 sredstva, procjene budućih novčanih tijekova 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 tijekova sadrže buduće novčane odljeve nužne za održavanje razine ekonomskih koristi koje proizlaze iz sredstva u njegovom trenutnom stanju. Kad se jedinica koja stvara novac sastoji od sredstava s različitim korisnim vijekom upotrebe, a da su sva sredstva nužna za neograničeno poslovanje jedinice, zamjena sredstava s kraćim vijekom smatra se dijelom redovitog servisiranja jedinice kad se procjenjuju budući novčani tijekomovi povezani s tom jedinicom. Slično tome, kada se pojedino sredstvo sastoji od dijelova s različitim korisnim vijekom upotrebe, zamjena dijelova s kraćim vijekom upotrebe, se smatra dijelom redovitog servisiranja sredstva prilikom procjene budućih novčanih tijekova od tog sredstva.
50. **Procjene budućih novčanih tijekova neće uključivati:**
- (a) *novčane priljeve ili odljeve od financijskih aktivnosti, ili*
- (b) *povrate ili plaćanja poreza na dobit.*
51. Procijenjeni budući novčani tijekomovi 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 tijekova ti novčani tijekomovi ne sadrže novčane priljeve ili odljeve iz financijskih aktivnosti. Slično tome, budući da se diskontna stopa određuje na osnovicu prije poreza, budući novčani tijekomovi se također procjenjuju na osnovicu prije poreza.

52. *Procjena neto novčanih tijekova koje treba primiti (ili platiti) za prodano sredstvo na kraju korisnog vijeka upotrebe treba biti iznos koji se očekuje dobiti od prodaje sredstva u transakciji po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana, nakon smanjenja procijenjenih troškova prodaje.*
53. Procjena neto novčanih tijekova koje će se primiti (ili platiti) za prodano sredstvo na kraju vijeka upotrebe sredstva određuje se na sličan način kao neto prodajna cijena sredstva osim što se kod procjena neto novčanih tijekova:
- (a) subjekt koristi cijene koje prevladavaju na datum procjene za slična sredstva koje su postignute na kraju korisnog vijeka trajanja i da je poslovao pod sličnim uvjetima u kojima će se sredstvo 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 tijekova iz neprekinute upotrebe sredstva i diskontna stopa isključuju učinak opće inflacije, ovaj se učinak također isključuje iz procjena neto novčanih tijekova od prodaje.

Budući novčani tijekovi u stranoj valuti

54. Budući novčani tijekovi 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 tijekova.*
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 tijekove 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 sredstvo (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 tijekova. Inače bi se učinak nekih pretpostavki bilježio dvostruko.
57. Ako stopa za specifično sredstvo 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 nadoknadivi iznos sredstva manji od knjigovodstvenog iznosa, knjigovodstveni iznos sredstva se treba smanjiti do njegovog nadoknadivog iznosa. Ovo je smanjenje gubitak od umanjenja imovine.*
60. *Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se sredstvo 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 postupiti kao sa smanjenjem revalorizacije sukladno tom drugom Standardu.*
61. Gubitak od umanjenja imovine kod nerevaloriziranog sredstva priznaje se u računu dobitka i gubitka. Međutim, gubitak od umanjenja imovine kod revaloriziranog sredstva priznaje se izravno u revalorizacijsku rezervu toga sredstva do iznosa do kojeg gubitak od umanjenja imovine ne prelazi iznos revalorizacijskog viška sredstva.
62. *Kad je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja imovine veći od knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstvenog iznosa sredstva s njegovom poreznom osnovicom.

Jedinice koje stvaraju novac i goodwill

65. U točkama 66. do 108. postavljeni su zahtjevi za utvrđivanje jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada i za određivanje knjigovodstvenog iznosa te priznavanje gubitaka od umanjenja imovine jedinica koje stvaraju novac i goodwill.

Identificiranje jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada

66. *Ako postoji pokazatelj da sredstvo može biti umanjeno, nadoknadivi iznos treba procijeniti za pojedino sredstvo. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos pojedinog sredstva, subjekt treba odrediti nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada.*
67. Nadoknadivi iznos pojedinog sredstva ne može se odrediti ako:
- (a) se vrijednost sredstva u upotrebi ne može procijeniti da bude blizu njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje (primjerice, ako se budući novčani tijekovi iz neprekinute upotrebe sredstva ne mogu procijeniti da budu zanemarivi), i
- (b) sredstvo 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 koja stvara novac.

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 koja stvara novac kojoj privatna željeznica pripada, to jest rudnika kao cjeline.

68. Kao što je definirano u točki 6., jedinica sredstva koja stvara novac 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 koja stvara novac sredstva temelji se i na procjeni. Ako se nadoknadivi iznos ne može odrediti za pojedino sredstvo, 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 tijekovi svake linije mogu se zasebno identificirati. Jedna linija ostvaruje značajni gubitak.

Budući da ne postoji opcija skraćanja niti jedne autobusne linije, najniža razina novčanog priljeva koja se može utvrditi od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od novčanih priljeva drugih sredstava ili skupine sredstava je novčani priljev koji stvaraju pet linija zajedno. Jedinica koja stvara novac 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 tijekovi 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 koja stvara novac.
70. **Ako postoji aktivno tržište za proizvode koje proizvodi sredstvo ili skupina sredstava, ovo se sredstvo ili skupina sredstava treba utvrditi kao jedinica koja stvara novac, čak i ako se neki proizvodi ili svi zajedno koriste interno. Ako su novčani priljevi koje stvara sredstvo ili jedinica koja stvara novac pod utjecajem transfernih cijena, treba se koristiti najbolja procjena uprave budućih cijena koja se može postići u tržišnoj transakciji:**
- (a) *budući novčani priljevi koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac, i*
- (b) *budući novčani odljevi koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi bilo kojeg drugog sredstva ili jedinice koja stvara novac koja su pod utjecajem internih transfernih cijena.*
71. Čak ako su dijelom ili u cijelosti proizvedeni proizvodi sredstvom ili skupinom sredstava što koriste druge jedinice izvještajnog subjekta (primjerice, proizvodi u međufazi proizvodnog procesa), ovo sredstvo ili skupina sredstava oblikuje zasebnu jedinicu koja stvara novac ako subjekt može prodati ovu proizvodnju na aktivnom tržištu. To je zato jer ovo sredstvo 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 sredstvo ili jedinicu koja stvara novac, 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 sredstvo ili vrste sredstava, osim ako je promjena opravdana.**
73. Ako subjekt odredi da sredstvo pripada drugoj jedinici koja stvara novac nego je bilo u prethodnim razdobljima ili da su se te vrste skupina sredstava jedinice koja stvara novac promijenile, sukladno točki 130. zahtijeva se objavljivanje o jedinici koja stvara novac, ako je gubitak od umanjenja imovine priznan ili storniran za jedinicu koja stvara novac.

Nadoknadivi iznos i knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac

74. Nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac je viši iznos usporedbom fer vrijednosti minus troškovi prodaje koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. Radi određivanja nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac, sukladno točkama 19. do 57. izraz »sredstvo« odnosi se na »jedinicu koja stvara novac«.
75. **Knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac treba se odrediti dosljedno s načinom određivanja nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac.**
76. Knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac:
- (a) sadrži knjigovodstveni iznos samo one imovine koja se može na razumnoj i dosljednoj osnovi izravno pripisati ili rasporediti jedinici koja stvara novac i koja će ubuduće stvarati novčane priljeve koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi te jedinice, i
- (b) ne sadrži knjigovodstveni iznos priznate obveze, osim ako se nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac ne može odrediti bez razmatranja ove obveze.
- Prethodno je navedeno stoga, jer se fer vrijednost minus troškovi prodaje i vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac određuje isključivanjem novčanih tijekova 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 koja stvara novac uključiti sva sredstva koja stvaraju relevantne novčane priljeve. Inače se jedinica koja stvara novac može pojaviti u punom nadoknadivom iznosu kad ustvari nastane gubitak od umanjenja imovine. U nekim slučajevima, premda određena sredstva doprinose procjeni budućih novčanih tijekova jedinice koja stvara novac, 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 koja stvara novac radi umanjenja imovine.
78. Ponekad je potrebno razmotriti obveze koje su priznate da bi se odredio nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac. To može nastati ako bi se kod prodaje jedinice koja stvara

novac moglo zahtijevati da kupac preuzme obvezu. U tom je slučaju, fer vrijednost minus troškovi prodaje (ili procijenjeni novčani tijek od konačne prodaje) jedinice koja stvara novac je procijenjena ukupna prodajna cijena imovine i obveze te jedinice, umanjena za troškove prodaje. Da bi se obavila smisljena usporedba između knjigovodstvenog iznosa jedinice koja stvara novac i njenog nadoknadivog iznosa, knjigovodstveni iznos obveze se oduzima pri određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice koja stvara novac kao i njenog knjigovodstvenog iznosa.

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. Knjigovodstveni iznos rezerviranja za troškove obnove (uređenja) iznosi 500 novčanih jedinica (NJ), koji je jednak sadašnjoj vrijednosti troškova obnove.*

Subjekt testira rudnik radi umanjenja imovine. Jedinica koja stvara novac 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. Knjigovodstveni iznos rudnika je 1.000 novčanih jedinica.

Fer vrijednost minus troškovi prodaje jedinice koja stvara novac je 800 novčanih jedinica. Ovaj iznos uključuje i troškove obnove, koji su već rezervirani. Rezultat navedenoga je da se vrijednost u upotrebi jedinice koja stvara novac određuje poslije iznosa troškova obnove i procjenjuje se u visini 700 novčanih jedinica (1.200 minus 500). Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac 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 koja stvara novac premašuje njegovu knjigovodstvenu vrijednost.

79. Nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac 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, knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac uvećava za knjigovodstvenu vrijednost navedene imovine ili se smanjuje za knjigovodstveni iznos 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 tijekove neovisno od drugih sredstava ili skupina sredstava te često povećava novčane tijekove 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 koja stvara novac 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:
- (a) knjiži spajanje korištenjem takvih privremenih vrijednosti, i
 (b) 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 koja stvara novac i subjekt prestane s obavljanjem jedne aktivnosti unutar te jedinice, goodwill povezan s odbačenom aktivnošću bit će:*
- (a) *uključen u knjigovodstveni iznos poslovanja kad se utvrđuje dobit ili gubitak od prestanka aktivnosti, i*

(b) mjereno 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 koja stvara novac 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 koja stvara novac je 300 novčanih jedinica.

S obzirom da goodwill dodijeljen jedinici koja stvara novac ne može biti nearbitrarno utvrđen niti povezan s imovinskom grupom na razini nižoj od te jedinice, goodwill povezan s prekinutom aktivnošću je mjereno na temelju relativnih vrijednosti prekinutih aktivnosti i udjela zadržane jedinice. Prema tome, 25% goodwilla raspoređenog na jedinicu koja stvara novac 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 koja stvara novac, osim ako tijelo subjekta prikaže neku drugu metodu koja bolje odražava goodwill povezan s reorganiziranim jedinicama.*

Primjer

Goodwill je prethodno bio raspodijeljen na jedinicu koja stvara novac 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 koja stvara novac s goodwillom na umanjenje

88. *Kad se, kao što je opisano u točki 81., goodwill odnosi na jedinicu koja stvara novac, 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 koja stvara novac 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 koja stvara novac, u točki 10. se zahtijeva da se jedinica također godišnje testira na umanjenje.*
90. *Jedinica koja stvara novac 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 koja stvara novac na koju je raspodijeljen goodwill, knjigovodstveni iznos 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 koja stvara novac određen u skladu sa Standardom se odnosi na manjinski udio u goodwillu.*
92. *U svrhu testiranja na umanjenje jedinice koja nije u potpunom vlasništvu, a koja stvara novac s goodwillom, knjigovodstvena vrijednost te jedinice se fiktivno usklađuje, prije no što se uspoređuje s nadoknadivim iznosom. Ovo se postiže prikazivanjem knjigovodstvenog iznosa 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 koja stvara novac 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 umanjenje vezano za goodwill se dijeli na udio vezan uz poslovni subjekt maticu i udio vezan uz manjinski udio, gdje je samo umanjenje 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 knjigovodstveni iznos jedinice koja stvara novac 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 koja stvara novac s goodwillom.*
- Vrijeme testiranja umanjenja vrijednosti*
96. *Godišnji test umanjenja imovine za jedinicu koja stvara novac 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 umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je dio goodwilla ili cijeli goodwill raspoređen na jedinicu koja stvara novac stečen u poslovnom spajanju tijekom tekuće godine, ta se jedinica mora testirati na umanjenje prije kraja tekućeg godišnjeg razdoblja.*

97. *Ako se sredstva koja čine jedinicu koja stvara novac 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 koja stvara novac 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 sredstvo na umanjene, i priznati gubitak od umanjenja vrijednosti tog sredstva prije testiranja na umanjene jedinice koja stvara novac koja sadrži goodwill. Slično tome, može postojati pretpostavka za umanjene jedinice koja stvara novac unutar grupe jedinica koje sadrže goodwill. U takvim okolnostima, subjekt prvo testira jedinicu koja stvara novac 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 koja stvara novac 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, oprema elektroničke obrade podataka ili istraživački centar. Struktura subjekta određuje udovoljava li neko sredstvo definiciji zajedničke imovine ovoga Standarda za pojedinu jedinicu koja stvara novac. Bitna su obilježja zajedničke imovine da ne stvara novčane priljeve neovisno od druge imovine ili skupine sredstava, a njezin knjigovodstveni iznos ne može se u cijelosti pripisati jedinici koja stvara novac 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 sredstvo. Posljedica toga je da ako postoji pokazatelj umanjenja vrijednosti zajedničkog sredstva, nadoknadivi iznos se određuje za jedinicu koja stvara novac ili grupu jedinica koje stvaraju novac kojoj zajedničko sredstvo 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 koja stvara novac 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 knjigovodstveni iznos jedinice, uključujući knjigovodstveni iznos 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 knjigovodstveni iznos jedinice, isključujući zajedničku imovinu, s nadoknadivom vrijednošću i priznati gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104.,*
- (ii) *utvrditi najmanju grupu jedinice koja stvara novac koja uključuje jedinicu koja stvara novac koja se pregledava i na koju se može raspodijeliti dio knjigovodstvenog iznosa zajedničke imovine na razumnoj i dosljednoj osnovi, i*
- (iii) *usporediti knjigovodstveni iznos 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 koja stvara novac

104. *Gubitak od umanjenja vrijednosti imovine treba se priznati za jedinicu koja stvara novac (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 knjigovodstvenog iznosa. Gubitak od umanjenja vrijednosti treba se rasporediti da se smanji knjigovodstveni iznos sredstva jedinice (grupe jedinica) po sljedećem redoslijedu:*

- (a) *prvo, smanjiti knjigovodstvenu vrijednost bilo kojeg goodwilla koji je raspoređen na jedinicu koja stvara novac (grupu jedinica), i*
- (b) *potom na druga sredstva jedinice (grupe jedinica) razmjerno knjigovodstvenom iznosu svakog sredstva u jedinici (grupi jedinica).*

S navedenim smanjenjem vrijednosti knjigovodstvenog iznosa 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 knjigovodstveni iznos 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 koja stvara novac, ovaj Standard zahtijeva arbitrarni raspored gubitka od uma-

njenja 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 knjigovodstveni iznos 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 koja stvara novac nije umanjena. Ovo se primjenjuje čak ako je fer vrijednost minus troškovi prodaje sredstva manja od njegova knjigovodstvenog iznosa.

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 knjigovodstvenog iznosa. 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 koja stvara novac 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 tijekom 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 koja stvara novac kojoj stroj pripada (proizvodna linija). Budući da je fer vrijednost minus troškovi prodaje stroja manja od njegovog knjigovodstvenog iznosa, 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 koja stvara novac 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 sredstvo ili jedinicu koja stvara novac u prethodnim godinama. U ovim se

zahtjevima rabi izraz »sredstvo«, koji se jednako primjenjuje na pojedinačno sredstvo i jedinicu koja stvara novac. Osim toga, postavljeni su zahtjevi za pojedinačno sredstvo u točkama 117. do 121., za jedinicu koja stvara novac 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 sredstvo, osim goodwilla, gubitak od umanjenja imovine koji je priznan u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos toga sredstva.*

111. *Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da za neko sredstvo, 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 sredstvo 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 nadoknadivi 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 sredstvo koristi ili se očekuje koristiti. Ove promjene obuhvaćaju izdatke koji su nastali tijekom razdoblja s ciljem da se poboljša ili poveća uspješnost odnosno restrukturirana djelatnost kojoj sredstvo 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 sredstvo, 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 sredstvo, čak iako gubitak od umanjenja imovine odnosno toga sredstva nije ukinut.*

114. *Gubitak od umanjenja imovine koji je priznan za sredstvo, osim goodwilla, u ranijim godinama treba ukinuti samo, i samo ako, su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknativog iznosa sredstva od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstveni iznos sredstva treba se, osim kako je opisano u točki 117, povećati do njegovog nadoknativog 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:
- promjena osnove za nadoknadivi iznos (tj. da li se nadoknadivi iznos temelji na fer vrijednosti minus troškovi prodaje ili vrijednosti u upotrebi),
 - ako je nadoknadivi iznos temeljen na vrijednosti u upotrebi u tom slučaju promjena iznosa ili vremena procijenjenog budućeg novčanog tijeka ili diskontne stope, ili
 - ako je nadoknadivi 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 knjigovodstvenog iznosa 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 proteka vremena (ponekad zvano kao »olabavljenje« diskonta), pa čak iako je nadoknadivi iznos sredstva postao veći od njegovog knjigovodstvenog iznosa.

Ukidanje gubitka od umanjenja pojedinog sredstva

117. *Povećanje knjigovodstvenog iznosa nekog sredstva, osim goodwilla, radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstveni iznos koji bi se mogao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to sredstvo u ranijim godinama.*
118. Bilo koje povećanje knjigovodstvenog iznosa nekog sredstva, osim goodwilla, iznad knjigovodstvenog iznosa koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to sredstvo u ranijim godinama jest revalorizacija. U računovodstvu takve revalorizacije subjekt primjenjuje Međunarodni računovodstveni standard primjenjiv na to sredstvo.
119. *Ukidanje gubitka od umanjenja za neko sredstvo, osim goodwilla, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobitka i gubitka, osim ako je sredstvo 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 izravno se odobrava kapitalu u skupinu revalorizacijske rezerve. 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 uskladići za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjeni knjigovodstveni iznos sredstva, umanjen za njegov ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja sredstva.*

Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice koja stvara novac

122. *Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice koja stvara novac 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 koja stvara novac po točki 122., knjigovodstveni iznos nekog sredstva ne treba se povećati iznad niže vrijednosti od:*
- njegovog nadoknadivog iznosa (ako se može odrediti), i
 - knjigovodstvenog iznosa koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to sredstvo u ranijim godinama.
- Iznos storniranja gubitka od umanjenja imovine koji bi se mogao na drugi način rasporediti na to sredstvo, 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.

OBJAVLJIVANJE

126. *Za svaku skupinu imovine, u financijskim se izvještajima treba objaviti sljedeće:*
- iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobitcima 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 dobitcima 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 glavnici tijekom razdoblja, i
 - iznos ukidanja gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine koji su izravno priznati u glavnici 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 imovine. Primjerice, informacija može biti uključena u povezivanje knjigovodstvenog iznosa 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:*

- (a) *iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobiti i gubitka i izravno u glavnici tijekom razdoblja, i*
- (b) *iznos storniranih gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobiti i gubitka i izravno priznati u glavnici tijekom razdoblja.*
130. *Za svaki značajan gubitak od umanjenja priznat ili storniran tijekom razdoblja za svako pojedino sredstvo, uključujući goodwill, ili jedinicu koja stvara novac subjekt treba objaviti sljedeće:*
- (a) *događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili storniranja gubitka od umanjenja imovine;*
- (b) *iznos gubitka od umanjenja koji je priznat ili storniran.*
- (c) *za svako pojedino sredstvo:*
- (i) *prirodu sredstva, i*
- (ii) *izvještajni dio subjekta kojem sredstvo pripada, koji se temelji na primarnom dijelu kao što je definirano u MRS-u 14, Izvješćivanje o dijelovima poslovanja, ako se primjenjuje MRS 14;*
- (d) *za svaku jedinicu koja stvara novac:*
- (i) *opis jedinice koja stvara novac (što može biti, primjerice, proizvodna linija, tvornica, poslovna djelatnost, zemljopisno područje ili izvještajni dio kao što je definirano u MRS-u 14),*
- (ii) *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,*
- (iii) *ako je grupiranje sredstava za utvrđivanje jedinice koja stvara novac promijenjeno od prijašnje procjene nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac (ako postoji), treba se opisati postojeći i prethodni način grupiranja sredstava kao i razloge za promjenu načina utvrđivanja jedinice koja stvara novac;*
- (e) *je li nadoknadivi iznos sredstva (jedinice koja stvara novac) fer vrijednost minus troškovi prodaje ili vrijednost u upotrebi;*
- (f) *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);*
- (g) *ako je nadoknadivi iznos 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 koja stvara novac 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 koja stvara novac (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 koja stvara novac ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe

134. *Subjekt treba objaviti informacije navedene od (a) do (f) za svaku jedinicu koja stvara novac (grupu jedinica) 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 nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe:*

(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 tijeka 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 novčanog tijekova na osnovi financijskog plana/prognoze koju je odobrila uprava, i kada je korišteno razdoblje dulje od 5 godina za jedinicu koja stvara novac (grupe jedinica), objašnjenje opravdanosti tog duljeg razdoblja,*

(iv) *stopu rasta korištenu za ekstrapoliranje projekcija novčanog tijeka 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 tijeka;*

(e) *ako se nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) temelji na fer vrijednosti minus troškovi prodaje, metodologiju koja je korištena za određivanje fer vrijednosti minus troškovi prodaje. Ako se fer vrijednost minus troškovi prodaje ne određuje na temelju određive tržišne cijene jedinice (grupe jedinica), sljedeće se informacije također trebaju objaviti:*

(i) *opis svake ključne pretpostavke na temelju koje je uprava odredila fer vrijednost minus troškovi prodaje. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos najosjetljiviji,*

(ii) *opis pristupa uprave određivanju vrijednosti dodeljene 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,*

(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 knjigovodstveni iznos,*

(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 knjigovodstveni iznos goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom trajanja raspoređen na višestruku jedinicu koja stvara novac (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 knjigovodstveni iznos 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 dodeljene 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 nadoknadiiva 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 nadoknadivi iznos jedinica izjednačio sa zbirnim knjigovodstvenim iznosom.*

136. *Najnoviji detaljni izračun nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac (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 nadoknadive 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.*

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 «sredstvo», jednako se odnosi na grupu sredstava koja čini jedinicu koja stvara novac.

Elementi mjerenja sadašnje vrijednosti

A1. *Ekonomске разлике između sredstava objedinjavaju sljedeći elementi zajedno:*

- (a) procjena budućeg novčanog tijeka, ili u više složenim slučajevima, niz budućih novčanih tijekova koji se očekuju da će proisteci iz sredstva,
- (b) očekivanja o mogućim odstupanjima u iznosu ili vremenu nastanka tih novčanih tijekova,
- (c) vremenska vrijednost novca, koju prikazuje tekuća tržišna nerizična kamatna stopa,
- (d) cijena prisutnog inherentnog rizika koje nosi sredstvo, i
- (e) ostali, ponekad neodredivi, čimbenici (kao što je nelikvidnost) koji mogu utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tijekova 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 tijeka«, 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 tijekova, rezultat treba odražavati očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tijekova, odnosno ponderirani prosjek mogućih ishoda.

Osnovna načela

- A3. Metode koje se koriste u procjeni budućih novčanih tijekova i kamatnih stopa će se mijenjati prema situaciji ovisno o okolnostima u kojima se nalazi sredstvo. Međutim, prilikom primjene metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju sredstva treba se voditi sljedećim osnovnim načelima:
- (a) kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tijekova 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 tijekove 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 tijekova jer ti novčani tijekovi već odražavaju pretpostavke o budućim propustima.
- (b) procijenjeni novčani tijekovi i diskontne stope ne smiju biti niti pod utjecajem pristranosti ni elemenata nevezanih uz sredstvo. Primjerice, namjerno potcjenjivanje procijenjenih neto novčanih tijekova da bi se unaprijedila prividna buduća profitabilnost sredstva uvodi pristranost u mjerenje;
- (c) procijenjeni novčani tijekovi ili diskontne stope trebaju odražavati raspon mogućih ishoda, radije nego jedan najvjerojatniji, minimalni ili maksimalni iznos.

Tradicionalni pristup i pristup očekivanog novčanog tijeka u određivanju sadašnje vrijednosti

Tradicionalni pristup

- A4. Računovodstvo je prilikom primjene sadašnje vrijednosti tradicionalno koristilo jedan set procijenjenih novčanih tijekova i jednu diskontnu stopu, često opisanu kao »stopa proporcionalna riziku«. Tradicionalni pristup pretpostavlja da jedna diskontna stopa može objediniti sva očekivanja budućih novčanih tijekova 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 usporediva 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 usporediva imovina. Traženje odgovarajuće »stope proporcionalne riziku« zahtijeva analizu barem dvije stvari – sredstva koje postoji na tržištu i nosi promatranu kamatnu stopu i sredstva koje je izmjereno. Odgovarajuća diskontna stopa za novčane tijekove koji se mjere mora se zaključiti iz uočljive kamatne stope na to drugo sredstvo. Da bi se izveo taj zaključak, karakteristike novčanih tijekova tog drugog sredstva moraju biti slične onima sredstva koje se mjeri. Prema tome, mora se učiniti sljedeće:
- (a) utvrditi set novčanih tijekova koji će se diskontirati,
- (b) utvrditi drugo sredstvo na tržištu koje ima slične karakteristike novčanog tijeka,
- (c) usporediti setove novčanih tijekova ta dva sredstva da bi se utvrdilo da su slična (primjerice, da li su oba seta ugovorni novčani tijekovi, ili je jedan ugovorni, a drugi procijenjeni novčani tijek),
- (d) ocijeniti postoji li element u jednom sredstvu, koji nije prisutan u drugom sredstvu (primjerice, je li jedno sredstvo manje likvidno od drugog), i
- (e) ocijeniti ponašaju li se (ili se mijenjaju) na sličan način oba seta novčanih tijekova sukladno ekonomskim uvjetima.

Pristup očekivanog novčanog tijeka

- A7. Pristup očekivanog novčanog tijeka je, u nekim slučajevima, učinkovitiji instrument mjerenja nego tradicionalni pristup. U razvijanju mjerenja, pristup očekivanog novčanog tijeka koristi sva očekivanja vezana uz moguće novčane tijekove umjesto jednog najvjerojatnijeg novčanog tijeka. Primjerice, novčani tijek može biti 100, 200 ili 300 novčanih jedinica uz vjerojatnost nastanka od 10%, 60% i 30%. Očekivani novčani tijek je 220 novčanih jedinica. Pristup očekivanog novčanog tijeka se prema tome razlikuje od tradicionalnog pristupa usmjeravanjem na izravnu analizu novčanih tijekova i na jasne tvrdnje o pretpostavkama korištenim u mjerenju.
- A8. Pristup očekivanog novčanog tijeka također dopušta korištenje metoda sadašnje vrijednosti kad je vrijeme nastanka novčanih tijekova nesigurno. Primjerice, novčani tijek 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 tijekova 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 tijeka 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 tijeka.
- A11. Mnoge procjene razvijene u tekućoj praksi već neslužbeno uključuju elemente očekivanih novčanih tijekova. Nadalje, računovođe se često suočavaju s potrebom mjerenja sredstva uz pomoć ograničenih informacija o vjerojatnosti nastanka mogućih novčanih tijekova. Primjerice, računovođa se može suočiti sa sljedećim situacijama:
- (a) 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 tijek je 150 novčanih jedinica $[(50 + 250)/2]$;
- (b) 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 tijek je 133,33 novčane jedinice $[(50 + 100 + 250)/3]$;
- (c) 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 tijek 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 tijek dati bolju procjenu vrijednosti u upotrebi nego da se uzme sami minimalni, najvjerojatniji ili maksimalni iznos.
- A12. Primjena pristupa očekivanog novčanog tijeka je predmet cost-benefit analize. U nekim slučajevima, subjekt može dobiti opsežne podatke i može biti sposoban razviti mnogo scenarija novčanih tijekova. U drugim slučajevima, subjekt možda nije u mogućnosti razviti više od općenite analize promjenjivosti novčanih tijekova 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 tijeka 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 tijek bit će 10 novčanih jedinica i vjerojatnost od 10% da će nastati novčani tijek od 1.000 novčanih jedinica. Zamjećuje se da će

očekivani novčani tijek 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 tijek neće proizvesti vjernu i reprezentativnu procjenu očekivanih troškova. Međutim, ovaj Standard se bavi mjerenjem nadoknadivog iznosa sredstva. Nije vjerojatno da će nadoknadivi iznos sredstva u ovom primjeru biti 10 novčanih jedinica, iako je to najvjerojatniji novčani tijek. To je zbog toga što iznos od 10 novčanih jedinica ne uključuje nesigurnost novčanog tijeka u mjerenju sredstva. Umjesto toga je nesigurni novčani tijek prikazan kao da je sigurni novčani tijek. Ni jedan razuman subjekt s ovim karakteristikama neće prodati sredstvo 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 tijekova ne bi smjela odražavati rizik za koji su procijenjeni novčani tijekovi prilagođeni. U suprotnom, utjecaj nekih pretpostavki bit će dvostruko računat.
- A16. U slučaju kada stopa specifična za sredstvo nije raspoloživa na tržištu, subjekt koristi zamjenu kako bi procijenio diskontnu stopu. Svrha je procijeniti, što je bolje moguće, tržišnu procjenu:
- (a) vremenske vrijednosti novca za razdoblja do kraja korištenog vijeka upotrebe sredstva, i
- (b) elemente pod (b), (d) i (e) opisane u točki A1, do granice do koje ti elementi ne uzrokuju usklađenja pri dolaženju do procijenjenih novčanih tijekova.
- A17. Za polaznu točku za takvu procjenu, subjekt može uzeti u obzir sljedeće stope:
- (a) prosječni ponderirani trošak kapitala subjekta određen metodama kao što je Model procjene kapitala (CAPM),
- (b) početna stopa posudbe subjekta, i
- (c) ostale tržišne stope posudbe.
- A18. Međutim, ove se stope moraju uskladiti:
- (a) da bi odražavale način na koji tržište ocjenjuje specifične rizike povezane s procijenjenim novčanim tokovima sredstva, i
- (b) da bi isključivale rizike koji nisu važni za procjenu novčanih tijekova sredstva ili za koje su procijenjeni novčani tijekovi 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 prosteći 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.

Dodatak B. Dopuna MRS-u 16

Dopuna u ovom Dodatku će se primjenjivati kada subjekt primjenjuje MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran u 2003. godini). Ona će se zamijeniti kad MRS 36 Umanjenje imovine (revidiran u 2004. godini) stupi na snagu. Ovaj dodatak zamjenjuje dopunu MRS-u 36 Umanjenje imovine (izdan 1998. godine) iz MRS-a 16 (revidiran u 2003. godini). MRS 36 (revidiran u 2004. godini) uključuje zahtjeve iz točaka u ovom Dodatku. Zbog toga, dopune iz MRS-a 16 (revidiran u 2003. godini) nisu nužno one kojima subjekt podliježe prema MRS-u 36 (revidiran u 2003. godini). Prema tome, ovaj Dodatak je primjenjiv samo na subjekte koji primjenjuju MRS 16 (revidiran u 2003. godini) prije njegova stupanja na snagu.

Međunarodni računovodstveni standard 37

Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale uslijed novih i izmijenjenih MSFI-ova izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izdanju« na početku ove knjige sadrži informacije o datumima primjene tih novih i izmijenjenih MSFI-ova i također označava one sadašnje MSFI-ove koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV23
Međunarodni računovodstveni standard 37	
Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina	
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 9
DEFINICIJE	10 – 13
Rezerviranja i druge obveze	11
Odnos između rezerviranja i nepredviđenih obveza	12 – 13
PRIZNAVANJE	14 – 35
Rezerviranja	14 – 26
Sadašnja obveza	15 – 16
Prošli događaj	17 – 22
Vjerojatni odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi	23 – 24
Pouzdana procjena obveze	25 – 26
Nepredviđene obveze	27 – 30
Nepredviđena imovina	31 – 35
MJERENJE	36 – 52
Najbolja procjena	36 – 41
Rizici i neizvjesnosti	42 – 44
Sadašnja vrijednost	45 – 47
Budući događaji	48 – 50
Očekivano otuđenje imovine	51 – 52
NADOKNAĐIVANJA OD DRUGIH	53 – 58
PROMJENE REZERVIRANJA	59 – 60

ISKORIŠTAVANJE REZERVIRANJA	61 – 62
PRIMJENA PRAVILA PRIZNAVANJA I MJERENJA	63 – 83
Budući poslovni gubici	63 – 65
Štetni ugovori	66 – 69
Restrukturiranje	70 – 83
OBJAVLJIVANJE	84 – 92
PRIJELAZNE ODREDBE	93
DATUM STUPANJA NA SNAGU	95

nastavlja se...

Međunarodni računovodstveni standard 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* (MRS 37) naveden je u točkama 1. do 95. Sve točke imaju istu važnost, ali je zadržan IASC-ov format Standarda kada ga je usvojio IASB. MRS 37 treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva, *Predgovora Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* osigurava osnovu za izbor i primjenjivanje računovodstvenih politika u slučajevima nepostojanja eksplicitnih uputa.

UVOD

- UV1. MRS 37 uređuje računovodstvo i objavljivanje za sva rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu osim:
- onih koji proizlaze iz financijskih instrumenata koji se iskazuju po fer vrijednosti;
 - onih koji proizlaze iz tzv. izvršivih ugovora, osim štetnih ugovora. Izvršivi ugovori jesu ugovori gdje niti jedna strana nije izvršila svoju obvezu ili su obje strane djelomično izvršile obvezu u jednakoj mjeri;
 - onih koji nastaju u osiguravajućim društvima iz ugovora s osiguranicima; ili
 - onih koji su obuhvaćeni nekim drugim standardom.

Rezerviranja

- UV2. Standard definira rezerviranje kao obveze neodređenog vremena ili iznosa. Rezerviranje treba priznati onda, i samo onda ako:
- subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao posljedicu prošlog događaja;
 - je vjerojatno (tj. vjerojatnije je da hoće nego da neće) da će za podmirenje obveze biti potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; te
 - se može pouzdano procijeniti iznos obveza. Standard navodi da se samo u rijetkim situacijama ne može izvršiti pouzdana procjena.
- UV3. Standard definira izvedenu obvezu kao obvezu koja proizlazi iz djelovanja subjekta gdje:
- subjekt, putem ustanovljene prakse iz prošlosti, objavljenih politika ili dovoljno određenih tekućih izvještaja, daje do znanja trećim osobama da će preuzeti određene odgovornosti; te
 - kao rezultat toga, subjekt je kod dijela tih trećih osoba stvorio opravdana očekivanja da će ispuniti te odgovornosti.
- UV4. U rijetkim slučajevima, primjerice u sudskim procesima, neće biti do kraja jasno ima li subjekt sadašnju obvezu. U tim se slučajevima, smatra da je prošli događaj doveo do sadašnje

obveze ako je, uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, vjerojatnije, nego što nije, da sadašnja obveza postoji na datum bilance. Subjekt priznaje rezerviranja za tu sadašnju obvezu u slučaju ako su ispunjeni ostali prethodno navedeni uvjeti za priznavanje. Ako je veća vjerojatnost da ne postoji sadašnja obveza, subjekt objavljuje nepredviđenu obvezu, osim odljeva resursa koji sadrže ekonomske koristi.

UV5. Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na datum bilance, drugim riječima, to je iznos koji subjekt objektivno treba platiti za podmirenje obveze na datum bilance ili njezin prijenos trećoj strani u to vrijeme.

UV6. Standard zahtijeva da subjekt, kod utvrđivanja (mjerjenja) rezerviranja, treba:

- (a) uzeti u obračun rizike i neizvjesnosti. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje prevelikih rezerviranja ili namjernog preuveličavanja obveza;
- (b) diskontirati rezerviranja ako je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, koristeći diskontnu stopu prije poreza (ili stope) koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i onih rizika svojstvenih toj obvezi koji se nisu odrazili u najboljoj procjeni izdataka. Kada se koristi diskontiranje, povećanje rezerviranja zbog protoka vremena se priznaje kao kamatni rashod;
- (c) voditi računa o budućim događajima, kao što su promjene u zakonima i tehnologiji, ako postoji dovoljno objektivnih dokaza da će takve promjene nastati; i
- (d) ne uračunavati dobitke od očekivanog otuđenja imovine, čak iako je očekivano otuđenje imovine u uskoj vezi s događajem koji uzrokuje rezerviranje.

UV7. Subjekt može očekivati nadoknađivanje nekih ili svih izdataka potrebnih za podmirenje rezerviranja (npr. kroz ugovore o osiguranju, klauzule o naknadi štete ili jamstva proizvođača). Subjekt treba:

- (a) priznati nadoknade kada, i samo kada je gotovo sigurno da će se nadoknada primiti ako subjekt podmiri obvezu. Iznos koji se priznaje za nadoknadu ne bi trebao biti veći od iznosa rezerviranja;
- (b) priznati nadoknadu kao zasebno sredstvo. Izdatak koji se odnosi na rezerviranje može se u izvještaju o dobiti prikazati po neto vrijednosti, bez posebnog iskazivanja iznosa priznatog za nadoknadu.

UV8. Rezerviranja treba provjeriti na svaki datum bilance i uskladiti prema tekućoj najboljoj procjeni.

Ako više nije vjerojatno da će se za podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koje utjelovljuju ekonomske koristi, rezerviranja treba ukinuti.

UV9. Rezerviranja treba iskoristiti samo za one izdatke za koje je rezerviranje bilo izvorno priznato.

Rezerviranja – specifična primjena

UV10. Standard objašnjava kako treba primjenjivati opće zahtjeve za priznavanje i mjerenje rezerviranja u tri specifična slučaja: budućim gubicima iz poslovanja, štetnim ugovorima i restrukturiranju.

UV11. Rezerviranja za buduće gubitke iz poslovanja ne treba priznavati. Očekivanje budućih gubitaka iz poslovanja je pokazatelj da određena imovina u poslovanju može biti umanjena. U tom

slučaju, poslovni subjekt provjerava tu imovinu radi umanjena u skladu s MRS-om 36 – Umanjenje imovine.

UV12. Ako poslovni subjekt ima štetni ugovor, sadašnja obveza po tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje. Štetni ugovor je ugovor u kojem su neizbježni troškovi izvršenja obveze veći od ekonomskih koristi koje se očekuje primiti iz tog ugovora.

UV13. Standard definira restrukturiranje kao program koji planira i kontrolira menadžment subjekta, a koji značajno mijenja ili:

- (a) djelokrug poslovanja subjekta; ili
- (b) način na koji se vodi posao.

UV14. Rezerviranja za troškove restrukturiranja se priznaju samo kad se ispune opći uvjeti za priznavanje rezerviranja. U tom kontekstu, izvedena obveza za restrukturiranja nastaje samo onda kada subjekt:

- (a) ima detaljan formalan plan restrukturiranja u kojem se utvrđuje najmanje sljedeće:
 - (i) djelatnost ili dio djelatnosti koja je predmet restrukturiranja;
 - (ii) glavne lokacije na koje se restrukturiranje odnosi;
 - (iii) lokaciju, funkciju i približni broj zaposlenih kojima će se nadoknaditi prestanak njihovog rada;
 - (iv) izdatke koji će nastati; i
 - (v) kada će plan biti primijenjen; i
- (b) stvori opravdana očekivanja onih na koje se restrukturiranje odnosi započinjanjem provođenja restrukturiranja ili obznanivši im glavne značajke plana.

UV15. Odluka menadžmenta ili uprave o restrukturiranju ne stvara izvedenu obvezu na datum bilance, osim ako je poslovni subjekt prije datuma bilance:

- (a) započeo provoditi plan restrukturiranja; ili
- (b) obznanio glavne značajke plana restrukturiranja onima na koje se odnosi na toliko određen način da je kod njih to stvorilo opravdana očekivanja da će subjekt provesti restrukturiranje.

UV16. Kada restrukturiranje uključuje prodaju poslovanja, ne postoji obveza za prodaju sve dok subjekt ne preuzme obvezu prodaje, tj. dok ne bude transakcija pred pogodbom.

UV17. U iznos rezerviranja za restrukturiranje treba uključiti samo direktne izdatke koji će nastati uslijed restrukturiranja, a to su oni koji:

- (a) su nužno uvjetovani restrukturiranjem; i
- (b) nisu povezani s redovnim poslovanjem subjekta. Stoga, rezerviranja za restrukturiranje ne uključuju troškove kao što su troškovi za ponovno obučavanje ili premještanje zadržanih zaposlenika, troškovi marketinga ili investicija u nove sustave i mrežu distribucije.

Nepredviđene obveze

UV18. Ovaj Standard definira nepredviđenu obvezu kao:

- (a) moguću obvezu koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će postojanje biti potvrđeno jedino nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta; ili
- (b) sadašnju obvezu koja proizlazi iz prošlih događaja ali još nije priznata jer:

(i) nije vjerojatno da će za izvršenje obveze biti potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, ili

(ii) iznos obveze nije moguće dovoljno pouzdano izmjeriti.

UV19. Subjekt ne treba priznati nepredviđenu obvezu. Subjekt treba objaviti nepredviđenu obvezu, osim odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.

Nepredviđena imovina

UV20. Ovaj Standard definira nepredviđenu imovinu kao moguću imovinu koja nastaje iz prošlih događaja i čije će postojanje biti potvrđeno jedino nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta. Jedan takav primjer je potraživanje zbog kojeg je subjekt pokrenuo sudsku tužbu s neizvjesnim ishodom.

UV21. Subjekt ne priznaje nepredviđenu imovinu. Nepredviđenu imovinu treba objaviti kada je vjerojatno pritjecanje ekonomskih koristi.

UV22. Kada je realizacija prihoda gotovo sigurna, tada imovina iz koje takav prihod proizlazi nije nepredviđena i prikladno je da se ona prizna.

Datum stupanja na snagu

UV23. Ovaj standard stupa na snagu za godišnje financijske izvještaje započete 1. srpnja 1999. godine i poslije toga. Potiče se ranija primjena.

Međunarodni računovodstveni standard MRS 37

Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

CILJ

Cilj je ovoga Standarda osigurati da se odgovarajući kriteriji priznavanja i osnove mjerenja primjenjuju na rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu te da se objavljuje dovoljno informacija u bilješkama uz financijske izvještaje koje će omogućiti korisnicima razumijevanje njihove prirode, vremena i iznosa.

DJELOKRUG

- Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti u računovodstvu za rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu, osim:
 - onih koji proizlaze iz izvršivih ugovora, izuzev štetnih ugovora; i
 - [brisan]
 - onih koje obuhvaća drugi standard.
- Ovaj se Standard ne primjenjuje na financijske instrumente (uključujući jamstva) koji su u djelokrugu MRS-a 39 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.
- 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.
- [brisan]

- Tamo gdje drugi standard obrađuje određene vrste rezerviranja, nepredviđene obveze ili nepredviđenu imovinu, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovog Standarda. Primjerice, MSFI 3 Poslovna spajanja uređuje postupak stjecatelja nepredviđenih obveza preuzetih spajanjem. Slično tom određene vrste rezerviranja su također obrađene u standardima za:
 - ugovore o izgradnji (vidjeti MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*);
 - poreze na dobit (vidjeti MRS 12 – *Porezi na dobit*);
 - 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;
 - primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 – *Primanja zaposlenih*); i
 - ugovore o osiguranju (vidjeti MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*). Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu osiguravatelja koja nastaju iz njegovih ugovornih obveza i prava po ugovorima o osiguranju koji su izvan djelokruga MSFI-a 4.
- 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*, identificira okolnosti u kojima se priznaju prihodi i daje praktične upute za primjenu kriterija priznavanja. Ovaj Standard ne mijenja zahtjeve MRS-a 18.
- 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 knjigovodstvenog iznosa imovine i nisu obrađena u ovome Standardu.
- 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.
- 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

- 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 subjekt stvoriti odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.

Obvezujući događaj jest događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu koji ima za posljedicu da subjekt nema realne alternative nego podmiriti tu obvezu.

Zakonska obveza jest obveza koja proizlazi iz:

 - ugovora (kroz njegove eksplicitne ili implicitne uvjete);
 - zakona; ili
 - drugog djelovanja zakona.

Izvedena obveza jest obveza koja proizlazi iz djelovanja subjekta gdje:

- a) *putem ustanovljenog okvira prošle prakse, publiciranih politika ili dovoljno tekućih izvještaja, subjekt je ukazao drugim strankama da će prihvatiti određene odgovornosti; i*
- b) *kao rezultat toga, subjekt je stvorio opravdano očekivanje kod dijela tih drugih strana da će ispuniti te odgovornosti.*

Nepredviđena je obveza:

- a) *moguća obveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će postojanje biti potvrđeno samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta; 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 se ne može izmjeriti s dovoljno pouzdanosti.*

Nepredviđena imovina jest moguća imovina koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom poslovnog subjekta.

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 nadzire menadžment, a koji značajno mijenja:

- a) *djelokruga poslova koje obavlja subjekt; ili*
- b) *načina na koji se posao vodi.*

Rezerviranja i druge obveze

11. Rezerviranja 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 dopijevaju 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 nepredviđenih obveza

12. U općem smislu sva su rezerviranja nepredviđeni događaji budući da su neodređeni u vremenu i iznosu. Međutim, u ovome Standardu pojam »nepredviđeni« koristi se za obveze i imovinu koji nisu priznati jer će se njihovo postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koje u cijelosti ne kontrolira subjekt. Osim

toga, pojam »nepredviđena 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) nepredviđene 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 pouzdanom procijeniti iznos obveze).

PRIZNAVANJE

Rezerviranja

14. Rezerviranja 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, rezerviranja 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 bilance.*
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 bilance 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 bilance. Na osnovi takvih dokaza:
 - a) gdje je vjerojatnije da postoji nego da ne postoji sadašnja obveza na datum bilance, poslovni subjekt priznaje rezerviranja (ako se ispuni kriterij priznavanja); i
 - b) gdje je vjerojatnije da ne postoji sadašnja obveza na datum bilance, subjekt objavljuje nepredviđenu obvezu, osim ako je udaljena 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 bilanci subjekta jesu one koje postoje na datum bilance.
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 bilance, osim ako je, na dovoljno određen način priopćena prije datuma bilance onima na koje ima učinak tako da stvara 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 obvezujućim 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 pojedini predloženi 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 podmiranja te obveze. Za svrhe ovoga Standarda

da* 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 nepredviđenu 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 podmiranje 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 bilance. 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.).

Nepredviđene obveze

27. **Subjekt neće priznati nepredviđenu 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 nepredviđenom 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. Nepredviđene 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 nepredviđenom obvezom, rezerviranje se priznaje u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je nastala promjena vjerojatnosti (osim u iznimno rijetkim okolnostima kada nije moguća pouzdana procjena).

Nepredviđena imovina

31. **Subjekt neće priznati nepredviđenu imovinu.**
32. Nepredviđena 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 nepredviđena 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 nepredviđenu imovinu (vidjeti točku 89.).

MJERENJE

Najbolja procjena

36. *Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum bilance.*
37. Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze jest iznos koji bi subjekt mogao objektivno platiti radi podmirivanja obveze na datum bilance ili da ju u isto vrijeme prenese trećoj strani. Često će biti nemoguće ili suviše skupo podmiriti ili prenijeti obvezu na datum bilance. Međutim, procjenu iznosa koji bi subjekt objektivno platio za podmirivanje ili prijenos obveze daje najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum bilance.
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 bilance.
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 imat će male pogreške, a 5% prodanih proizvoda imat će 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 precijenjeni, 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 bilance 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 tijekova.*

Budući događaji

48. *Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za podmirivanje obveza trebaju se odraziti u iznosu rezerviranja ako postoji dovoljno objektivni 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 dobici 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 postupiti kao s odvojenom imovinom. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja.*
54. *U računu dobiti i gubitka može biti prikazan rashod u vezi s rezerviranjem umanjen za priznat iznos naknade.*
55. Subjekt se ponekad može osloniti da će druga stranka 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 stranka 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 bilance 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, knjigovodstveni iznos rezerviranja povećava se u svakom razdoblju da se odrazi proteklo vrijeme. Ovo se povećanje priznaje kao trošak zaduživanja.

ISKORIŠTAVANJE REZERVIRANJA

61. *Rezerviranje treba iskorištavati 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 obznajivanje glavnih značajki plana restrukturiranja. Javno obznajivanje 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 nevjerovatnima. 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 bilance ne dovodi do izvedene obveze na datum bilance, osim ako je subjekt, prije datuma bilance:
- 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 bilance, potrebno je objavljivanje prema MRS-u 10 – *Događaji nakon datuma bilance*, ako je restrukturiranje značajno i ako bi njegovo neobjavljivanje moglo utjecati na poslovne odluke korisnika donijetih 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 vlasti ima odbor u čije članstvo su uključeni predstavnici interesa drugačijeg od interesa menadžmenta (tj. zaposlenici) ili je prije konačne odluke uprave potrebno izjašnjavanje 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 bilance. 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. dobici 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:**
- knjigovodstveni iznos 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*

- c) iznos bilo kojih očekivanih naknađivanja od drugih, navodeći iznos imovine koja je priznata za očekivanu naknadu.
86. Osim ako je udaljena mogućnost odljeva temeljem podmi-
renja, subjekt treba objaviti za svaku skupinu nepredviđene
obveze na datum bilance, sažeti opis prirode nepredviđene
obveze te ako je izvedivo:
a) procjenu njezinog financijskog učinka, utvrđenu prema
točkama 36. – 52.;
b) pokazatelj neizvjesnosti koji se odnosi na iznos ili vrije-
me odljeva; i
c) mogućnost naknađivanja od drugih.
87. Pri određivanju koja se rezerviranja ili nepredviđene obveze
mogu spajati radi oblikovanja skupine, neophodno je razmo-
triti 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 skupi-
nom iznosa rezerviranja koja se odnosi na jamstva različitih
proizvoda, međutim ne bi bilo prikladno postupati kao s je-
dnom 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 to-
čkama 84-86. na način da prikazuje povezanost između rezer-
viranja i nepredviđene obveze.
89. Gdje je priljev ekonomskih koristi vjerojatan, subjekt će
objaviti sažeti opis prirode nepredviđene imovine na da-
tum bilance i ako je praktički izvedivo, procjenu njihova
financijskog učinka, mjerenu prema načelima danim za
rezerviranje u točkama 36. – 52.
90. Važno je da objavljivanje nepredviđene 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 in-
formacija potrebnih prema točkama 84. – 89., može ozbiljno
prejudicirati položaj subjekta u sporovima s drugim stranama
koji se vode u svezi s rezerviranjem, nepredviđenom obvezom
ili nepredviđenim sredstvom. U takvom slučaju subjekt ne treba
objaviti te informacije, ali treba objaviti općenito o sporu, zaje-
dno 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 zadržanih zarada razdoblja u kojem je Standard
prvi puta primijenjen. Subjekta se potiče, premda se ne
zahtijeva, da uskladi početno stanje zadržanih zarada naj-
ranijeg prezentiranog razdoblja i prepravi usporedne infor-
macije. Ako se usporedne informacije ne prepravljaju, ta se
činjenica treba objaviti.
94. [brisano]

DATUM STUPANJA NA SNAGU

95. Ovaj Standard stupa na snagu za godišnje financijske izvje-
štaje započete 1. srpnja 1999. ili poslije toga. Potiče se ranija
primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja
započeta prije 1. srpnja 1999., ta se činjenica treba objaviti.
96. [brisano]

Međunarodni računovodstveni standard 38

Nematerijalna imovina

Ovo izdanje uključuje dopune koje proizlaze iz novih i nadopunjenih
MSFI-eva izdanih do 31. ožujka 2004. Odjeljak »Promjene u ovom izda-
nju« na početku ovog izdanja prikazuje datume primjene ovih novih
nadopunjenih MSFI-eva i utvrđuje aktualne MSFI-e koji nisu uključeni
u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1 – UV13
Razlozi promjene MRS-a 38	UV2 – UV4
Sažetak glavnih promjena	UV5 – UV13
Međunarodni računovodstveni standard 38	
Nematerijalna imovina	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 7
DEFINICIJE	8 – 17
Nematerijalna imovina	9 – 17
Identificiranje	11 – 12
Kontrola	13 – 16
Buduće ekonomske koristi	17
PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE	18 – 67
Zasebno stjecanje	25 – 32
Stjecanje kao dio poslovnog spajanja	33 – 43
Određivanje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem	35 – 41
Naknadni izdaci za stečeni unutrašnji proces koji je dijelom projekta istraživanja i razvoja	42 – 43
Stjecanje pomoću državne potpore	44
Razmjena imovine	45 – 47
Interno dobiveni goodwill	48 – 50
Interno dobivena nematerijalna imovina	51 – 67
Faza istraživanja	54 – 56
Faza razvoja	57 – 64
Trošak interno dobivene nematerijalne imovine	65 – 67
PRIZNAVANJE RASHODA	68 – 71
Prošli rashodi koji se ne trebaju priznati kao imovina	71
MJERENJE NAKON POČETNOG PRIZNAVANJA	72 – 87
Troškovni model	74
Revalorizacijski model	75 – 87
KORISNI VIJEK TRAJANJA	88 – 96
NEMATERIJALNA IMOVINA S OGRANIČENIM KORISNIM VIJEKOM TRAJANJA	97 – 106
Razdoblje amortizacije i metode amortizacije	97 – 99
Ostatak vrijednosti	100 – 103
Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije	104 – 106
NEMATERIJALNA IMOVINA S NEODREĐENIM KORISNIM VIJEKOM TRAJANJA	107 – 110
Provjera procijenjenog korisnog vijeka trajanja	109 – 110

NADOKNADIVOST KNJIGOVODSTVENOG IZNOSA – GUBICI OD UMANJENJA IMOVINE	111
POVLAČENJA I OTUĐENJA	112 – 117
OBJAVLJIVANJE	118 – 128
Općenito	118 – 123
Nematerijalna imovina koja se vrednuje nakon priznavanja koristeći revalorizacijski model	124 – 125
Izdaci za istraživanje i razvoj	126 – 127
Druge informacije	128
PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU	129 – 132
Razmjena istovjetne imovine	131
Rana primjena	132
POVLAČENJE MRS 38 (izdanog 1998.)	133

Međunarodni računovodstveni standard 38 *Nematerijalna imovina* (MRS 38) prikazan je u točkama 1. – 133. Sve točke imaju jednaku važnost ali zadržavaju IASC format Standarda kada je usvojen od strane IASB. MRS 38 se treba čitati u kontekstu njegovih ciljeva i Osnova za zaključke, *Predgovora međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja i Okvira za pripremanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* daju osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu jasnih smjernica.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 38, *Nematerijalna imovina* (MRS 38) zamjenjuje MRS 38 *Nematerijalna imovina* (izdan 1998.), i treba se primjenjivati:

- po stjecanju za računovodstveno evidentiranje nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju za koje je dogovor postignut nakon 31. ožujka 2004.
- na svu ostalu nematerijalnu imovinu, za godišnje razdoblje čiji je početak na datum ili nakon 31. ožujka 2004.

Potiče se ranija primjena.

Razlozi promjene MRS-a 38

UV2. Međunarodni odbor za računovodstvene standarde je razvio ovaj promijenjeni MRS 38 kao dio projekta vezanog uz poslovna spajanja. Cilj projekta je unaprijediti kvalitetu i tražiti međunarodno približavanje računovodstva poslovnih spajanja i naknadno knjiženje goodwilla i nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju.

UV3. Projekt ima 2 faze. Prva faza je rezultirala u istodobnom izdavanju MSFI-a 3 Poslovna spajanja i promijenjenih verzija MRS-a 38 i MRS-a 36 Umanjenje imovine. Razmišljanja Odbora tijekom prve faze projekta prvenstveno su se usredotočila na sljedeće probleme:

- računovodstvene metode za poslovna spajanja,
- početno vrednovanje stečene identificirane imovine i obveza i nepredviđenih obveza nastalih u poslovnom spajanju,
- priznavanje rezerviranja za prekid ili smanjenje aktivnosti stečenog subjekta,
- tretman bilo kakvog viška udjela stjecatelja u fer vrijednosti identificirane neto imovine stečene u poslovnom spajanju iznad troška spajanja, i

(e) računovodstvo goodwilla i nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju.

UV4. Prema tome, namjere Odbora tijekom razmatranja MRS-a 38 bile su prikazati samo promjene povezane s odlukama Odbora iz projekta poslovnih spajanja, a ne uzeti u obzir sve zahtjeve MRS-a 38. Promjene koje su napravljene u Standardu prvenstveno su usmjerene prema pojašnjavanju pojma »mogućnost identificiranja«, koji se odnosi na nematerijalnu imovinu, korisni vijek upotrebe i amortizaciju nematerijalne imovine i računovodstvo projekta unutrašnjeg procesa istraživanja i razvoja stečenog poslovnim spajanjem.

Sažetak glavnih promjena

Definicija nematerijalne imovine

UV5. U prethodnom izdanju MRS-a 38 nematerijalno sredstvo je bilo definirano kao identificirano nenovčano sredstvo bez fizičkih obilježja koje se koristi u proizvodnji dobara ili isporuci usluga, iznajmljuje drugima, ili se koristi u administrativne svrhe. Uvjet da se sredstvo koristi u proizvodnji dobara ili isporuci usluga, da se iznajmljuje drugima ili koristi u administrativne svrhe uklonjen je iz definicije nematerijalnog sredstva.

UV6. Prethodno izdanje MRS-a 38, nije definiralo »mogućnost identificiranja«, ali je bilo navedeno da se nematerijalno sredstvo može jasno razlučiti od goodwilla ako je sredstvo odvojivo, no ta odvojivost nije bila neophodan uvjet za mogućnost identificiranja. Standard navodi da sredstvo zadovoljava kriterij mogućnosti identificiranja u definiciji nematerijalne imovine kada:

- je odvojivo, to jest kada ga je moguće odvojiti ili razdvojiti od subjekta i prodati, prenositi, licencirati, iznajmiti ili zamijeniti, bilo pojedinačno bilo zajedno s pripadajućim ugovorom, imovinom ili obvezom,
- kada proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, neovisno od toga da li su ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od drugih prava i obveza.

Kriterij početnog priznavanja

UV7. Prethodno izdanje MRS-a 38 je zahtijevalo da nematerijalno sredstvo bude priznato ako, i samo ako, je vjerojatno da će očekivane buduće ekonomske koristi od sredstva pritijecati u subjekt, a njihov trošak će se moći pouzdano mjeriti. Ovi kriteriji priznavanja su bili uključeni u Standard. Međutim, dodatne smjernice su bile uključene s ciljem da se razjasni:

- kriterij vjerojatnosti priznavanja se uvijek smatra zadovoljenim za nematerijalnu imovinu koja je stečena zasebno ili u poslovnom spajanju,
- fer vrijednost nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem može se utvrditi s dostatnom pouzdanošću s ciljem priznavanja zasebno od goodwilla. Ako nematerijalno sredstvo stečeno poslovnim spajanjem ima ograničen vijek upotrebe, možemo krivo pretpostaviti da se njegova fer vrijednost može pouzdano utvrditi.

Naknadni troškovi

UV8. U prethodnom izdanju MRS-a 38, bio je nejasan tretman naknadnih troškova unutrašnjeg procesa istraživanja i razvoja, stečenog poslovnim spajanjem i priznatog kao sredstvo zasebno od goodwilla. Standard zahtijeva da takav trošak bude:

- priznat kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za istraživanje,

- (b) priznat kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za razvoj koji ne zadovoljavaju kriterij iz MRS-a 38, koji traži da se takvi izdaci priznaju kao nematerijalna imovina, i
- (c) priznat kao nematerijalna imovina ako se radi o izdacima za razvoj koji zadovoljavaju kriterij iz MRS-a 38, koji traži da se takvi izdaci priznaju kao nematerijalna imovina.

Korisni vijek trajanja

UV9. Prethodno izdanje MRS-a 38 se temeljilo na pretpostavci da nematerijalno sredstvo uvijek ima ograničen korisni vijek trajanja, a uključivalo je i krivu pretpostavku da korisni vijek upotrebe ne može biti duži od dvadeset godina počevši od datuma kada je sredstvo osposobljeno za upotrebu. Ta kriva pretpostavka je uklonjena. Standard zahtijeva da se prema nematerijalnom sredstvu treba odnositi kao da ima neodređeni vijek upotrebe kada se, temeljem analize svih relevantnih faktora, ne može predvidjeti razdoblje tijekom kojeg se očekuje da će sredstvo generirati novčane priljeve u subjekt.

UV10. Prethodno izdanje MRS-a 38, je zahtijevalo da, ako je kontrola nad budućim ekonomskim koristima od nematerijalne imovine postignuta putem zakonskih prava odobrenih za ograničeno razdoblje, korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva neće moći premašiti trajanje tih prava, osim ako se ta prava mogu obnoviti, a takvo obnavljanje se sigurno može provesti. Standard zahtijeva da:

- (a) korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva koji proizlazi iz ugovornih ili ostalih zakonskih prava ne bi smio premašiti trajanje tih prava, ali može biti kraći ovisno od razdoblja tijekom kojeg se očekuje da će sredstvo biti u upotrebi kod subjekta, i
- (b) ako su prava prenesena na ograničeno trajanje koje se može obnoviti, korisni vijek trajanja bi trebao uključiti obnovljeni/e period(e) samo ako postoji dokaz koji podupire subjektovo obnavljanje bez značajnijih troškova.

Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom trajanja

UV11. Standard zahtijeva:

- (a) nematerijalno sredstvo s neodređenim vijekom trajanja ne bi trebalo amortizirati,
- (b) korisni vijek trajanja takvog sredstva bi trebalo revidirati na kraju svakog razdoblja izvještavanja kako bi se utvrdilo da li događaji i okolnosti i nadalje potvrđuju procijenjeni neodređeni vijek trajanja tog sredstva. Ako ne potvrđuju, promjenu korisnog vijeka trajanja iz neodređenog u ograničeni, trebalo bi protumačiti kao promjenu u računovodstvenoj procjeni.

Testiranje umanjenja nematerijalne imovine s ograničenim vijekom trajanja

UV12. Prethodno izdanje MRS-a 38, zahtijevalo je da se nadoknadi iznos nematerijalnog sredstva koje je bilo amortizirano tijekom razdoblja dužeg od dvadeset godina počevši od dana kada je sredstvo osposobljeno za uporabu procijeni barem na kraju svake financijske godine, čak i ako nema nikakvih naznaka da je sredstvo umanjeno. Ovaj zahtjev je uklonjen. Prema tome, subjekt mora utvrditi nadoknadiivi iznos nematerijalnog sredstva s ograničenim vijekom trajanja koje je bilo

amortizirano tijekom razdoblja dužeg od dvadeset godina počevši od datuma kada je sredstvo osposobljeno za upotrebu samo kada, sukladno MRS-u 36, postoji naznaka da sredstvo može biti umanjeno.

Objavljivanje

UV13. Ako se procijeni da nematerijalno sredstvo ima neodređeni vijek trajanja, Standard zahtijeva da subjekt objavi knjigovodstveni iznos tog sredstva i razloge koji podupiru procjenu neodređenog vijeka trajanja.

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 nematerijalno sredstvo samo ako je ispunjen određeni kriterij. MRS također uređuje kako treba utvrditi knjigovodstveni iznos nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini.

DJELOKRUG

2. **Ovaj Standard trebaju primijeniti svi subjekti u računovodstvu za nematerijalnu imovinu, osim:**
 - (a) *nematerijalne imovine koju obuhvaća drugi Međunarodni računovodstveni standard,*
 - (b) *financijske imovine, kao što je definirano MRS-om 39 Financijski instrumenti: priznavanje i vrednovanje, i*
 - (c) *mineralna prava i izdatke za istraživanje, ili razvoj i vađenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa.*
3. Ako neki drugi Međunarodni računovodstveni standard propisuje računovodstveni postupak za posebnu vrstu nematerijalnoga sredstva, primjenjuje se taj MRS umjesto ovoga. Primjerice, ovaj se Standard ne primjenjuje na:
 - (a) nematerijalnu imovinu koja se drži radi prodaje u redovnom tijeku poslovanja (vidjeti MRS 2 *Zalihe* i MRS 11 *Ugovori o izgradnji*);
 - (b) odgođene poreze na imovinu (vidjeti MRS 12 *Porez na dobit*);
 - (c) najmove koji potpadaju u djelokrug MRS-a 17 *Najmovi*;
 - (d) imovinu koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19 *Primanja zaposlenih*);
 - (e) financijsku imovinu kao što je definirano MRS-om 39, *Priznavanje i utvrđivanje nekih financijskih sredstava određeno je MRS-om 27, Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u povezana društva, MRS-om 28 Računovodstvo ulaganja u ovisna društva i MRS-om 31 Financijsko izvještavanje o udjelima u zajedničkim pothvatima*;
 - (f) goodwill koji nastane iz poslovnih spajanja (vidjeti MSFI 3 *Poslovna spajanja*);
 - (g) odgođene troškove stjecanja i nematerijalnu imovinu koja proizlazi iz osigurateljnih ugovornih prava iz ugovora

o osiguranju, definiranih MSFI-om 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;

- (h) dugotrajnu nematerijalnu imovinu namijenjenu prodaji (ili koja je dijelom grupe za otuđenje koja je namijenjena prodaji) u skladu s MSFI-om 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 sredstvo sadrži nematerijalne i materijalne elemente treba se postupati prema MRS-u 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili kao nematerijalno sredstvo prema ovom 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 sredstvom.
 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 sredstvo 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 sredstvo može biti materijalno ili nematerijalno. Nakon početnog priznanja, najmoprimac postupa s nematerijalnim sredstvom koje drži pod financijskim najmom prema ovom 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 korišćenu 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. U ovom se Standardu upotrebljavaju sljedeći izrazi s određenim značenjem:

Aktivno tržište je tržište gdje postoje svi navedeni uvjeti:

 - (a) stvari kojima se trguje na tržištu su homogene,
 - (b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
 - (c) cijene su dostupne javnosti.

Datum dogovora poslovnog spajanja je datum kad je postignut značajan dogovor između strana koje su u spajanju i

koji je, u slučaju subjekta koji javno kotiraju na burzi, objavljen javnosti. U slučaju neprijateljskog preuzimanja, najraniji datum kada je postignut značajan dogovor između strana koje su u spajanju je onaj kada je dovoljan broj vlasnika stečenog subjekta prihvatio ponudu stjecatelja za stjecanjem putem dobivanja kontrole nad stečenim subjektom.

Amortizacija je sustavni raspored amortizacijskog iznosa nematerijalnog sredstva tijekom njegova vijeka trajanja.

Sredstvo je resurs:

- (a) koje kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja, i
- (b) od kojeg se očekuju buduće ekonomske koristi koje će pritijecati u subjekt.

Knjigovodstveni iznos je iznos u kojem je neko sredstvo iskazano u bilanci nakon odbitka akumulirane amortizacije i ostalih gubitaka od umanjjenja.

Trošak je iznos plaćen u novcu ili novčanim ekvivalentima ili fer vrijednost ostalih naknada potrebnih za stjecanje sredstva u trenutku njegova stjecanja ili izgradnje, ili, ako se može primijeniti, iznos pridodan nekom sredstvu u trenutku njegovog prvotnog priznavanja u skladu s točno određenim uvjetima definiranim drugim MSFI-ovima, npr. MSFI 2 *Plaćanje na osnovi dionica*.

Amortizacijski iznos je trošak sredstva ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak u financijskim izvještajima, umanjjen za njegov ostatak vrijednosti.

Razvoj je primjena nalaza istraživanja ili drugih znanja u plan ili dizajn za proizvodnju novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

Vrijednost specifična za subjekt je sadašnja vrijednost novčanih tijekom koje subjekt očekuje da će proizici iz neprekidne upotrebe nekog sredstva i njegovog otuđenja na kraju korisnog vijeka trajanja, ili koje očekuje da će nastati prilikom namirenja obveza.

Fer vrijednost je iznos za koji sredstvo može biti razmijenjeno između obaviještenih i voljnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

Gubitak od umanjjenja je iznos kojim knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva premašuje njegov nadoknadivi iznos.

Nematerijalno sredstvo je sredstvo koje se može identificirati kao nenovčano i bez fizičkog obilježja.

Monetarna imovina je novac u posjedu i imovina koja se treba primiti u fiksnim ili odredivim iznosima novca.

Istraživanje je izvorno i planirano ispitivanje koje je poduzeto s očekivanjem novih znanstvenih i tehničkih spoznaja i razumijevanja.

Ostatak vrijednosti je neto iznos koji subjekt očekuje dobiti za sredstvo na kraju njegovog vijeka upotrebe po odbitku očekivanih troškova otuđenja, s tim da je sredstvo nakon očekivanog protoka vremena na kraju svog vijeka upotrebe i u očekivanom stanju.

Vijek upotrebe je:

- (a) razdoblje u kojem se očekuje da će subjekt koristiti sredstvo, ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje se očekuje da će ih subjekt ostvariti od toga sredstva.

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 sredstvo 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 sredstvo stečeno poslovnim spajanjem, time nastaje goodwill koji se priznaje na datum stjecanja (vidjeti točku 68.).

Identificiranje

11. Definicija nematerijalnog sredstva zahtijeva da se nematerijalno sredstvo treba identificirati 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. **Sredstvo 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, sredstvom 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 sredstvo ako može dobiti buduće ekonomske koristi koje će pritijecati iz temeljnog resursa te također drugima može ograničiti pristup tim koristima. Sposobnost 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 priteču 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 – troškovi nastali nakon početnog priznavanja stečenog nematerijalnog sredstva ili nakon dovršenja interno stvorenog nematerijalnog sredstva – 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. Neko se nematerijalno sredstvo treba priznati samo ako:**
- (a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati sredstvu pritijecati u subjekt, a
- (b) trošak nabave toga sredstva 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 postavte ekonomski uvjeti koji će postojati tijekom korisnog vijeka trajanja toga sredstva.
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. Nematerijalno sredstvo treba se na početku utvrditi po trošku nabave.**

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:
- (a) njegovu nabavnu cijenu, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te
- (b) bilo koji izdatak koji se izravno može pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.
28. Primjeri izdataka koji se mogu izravno pripisati:
- (a) troškovi naknada zaposlenicima (kao što je definirano MRS-om 19 Primanja zaposlenih) koji izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje,
- (b) profesionalne naknade koje izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje, i

- (c) troškovi testiranja da li sredstvo pravilno funkcionira.
29. Primjeri izdataka koji nisu dijelom troškova nematerijalne imovine:
- (a) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti),
- (b) troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom grupom klijenata (uključujući troškove obučavanja zaposlenika) te
- (c) administrativni i ostali opći dodatni troškovi.
30. Priznavanje troškova u knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalnog sredstva prestaje u trenutku kad sredstvo 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:
- (a) troškovi nastali dok još sredstvo koje je u stanju funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment, nije stavljeno u upotrebu, i
- (b) 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 sredstvo 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 sredstvo 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 sredstvo 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 sredstvo 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 sredstvo 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 sredstvo prije poslovnog spajanja. To znači da stjecatelj priznaje kao sredstvo 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:

- (a) zadovoljava definiciju sredstva, i
- (b) 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 sredstvo stečeno poslovnim spajanjem ima ograničen vijek upotrebe, možemo krivo pretpostaviti da se njegova fer vrijednost može pouzdano utvrditi.
36. Nematerijalno sredstvo stečeno poslovnim spajanjem može biti odvojivo, ali samo zajedno s 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 sredstvo 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 sredstvo skupinu komplementarnih nematerijalnih sredstava koja 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 sredstvo 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 sredstvo proizlazi iz zakonskih ili drugih ugovornih prava, a ili:
- (a) nije odvojivo, ili
 - (b) 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 ponudena cijena. Ako ponudene 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 sredstvo, 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 sredstvo pripada. Ove tehnike, tamo gdje je prikladno, uključuju:
- (a) 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 nematerijalno sredstvo drugoj strani u transakciji pred pogodbom (kao što je navedeno u pristupu »olakšice pri pravima na korištenje«), ili
 - b) diskontirane procjene budućih neto novčanih priljeva od toga sredstva.

Naknadni izdaci za stečeni unutrašnji proces koji je dijelom projekta istraživanja i razvoja

42. Izdaci za istraživanje ili razvoj koji:

- (a) se odnose na unutrašnji projekt istraživanja i razvoja koji je stečen zasebno ili tijekom poslovnog spajanja i priznat kao nematerijalno sredstvo, a
 - (b) nastali su nakon stjecanja tog projekta bit će prikazani sukladno 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 nematerijalno sredstvo:
- (a) priznati kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za istraživanje,
 - (b) priznati kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za razvoj koji ne zadovoljavaju kriterij priznavanja kao nematerijalno sredstvo iz točke 57., i
 - c) 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 sredstvo 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 sredstvo i potporu po fer vrijednosti. Ako subjekt odluči da u početku neće priznati sredstvo po fer vrijednosti, subjekt inicijalno priznaje sredstvo 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 sredstvo može steći u razmjeni za novčano sredstvo 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 sredstvo se vrednuje na ovaj način čak i ako subjekt ne može odmah otpisati otuđeno sredstvo. Ako stečeno sredstvo 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 transakcije. Transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj ako:
- struktura (tj. rizik, određivanje početka i iznos) novčanih priljeva primljenog sredstva se razlikuje od strukture novčanih priljeva prenesenog sredstva, ili
 - za subjekt specifična vrijednost dijela subjektovog poslovanja mijenja se pod utjecajem razmjene, a
 - 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 treba 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 knjigovodstvenog iznosa 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:
- procjene postoji li identificirana imovina koja će vjerojatno dati buduće ekonomske koristi, i
 - 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 dnevnog 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:
- fazu istraživanja i
 - 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. *Nema nematerijalne imovine nastale istraživanjem (ili u fazi istraživanja internog projekta) koja se priznaje kao imovina. Izdaci kod istraživanja (ili faze istraživanja internog projekta) trebaju se priznati kao rashod u trenutku nastanka.*
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:
- aktivnosti kojima je cilj stjecanje novih znanja,
 - iznalaženje ocjena i konačnog izbora primjene istraživačkih nalaza i drugih znanja,
 - iznalaženje alternativa za materijale, pronalaski, proizvodni procese, sustave ili usluge, i
 - 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) treba se priznati kao imovina, ako i samo ako, subjekt može dokazati sve navedeno:*
- tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju;*
 - namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje;*

- (c) mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;
- (d) način na koji će nematerijalna imovina davati izgledne ekonomske koristi. Subjekt između ostalog treba dokazati i postojanje tržišta za proizvodnju 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 utvrđivanja troška koji se može pripisati razvoju nematerijalne imovine.
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 zajedavca 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 u biti sličnih stvari se ne trebaju 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 nematerijalno sredstvo 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 licenci 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 sredstvo postiglo planirani stupanj uspješnosti, i
- (c) izdaci za uvježbavanje osoblja koje će se koristiti sredstvom.

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. Nadoknadivi 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 100 n.j.

Proizvodni postupak je na kraju 20x5 priznat kao nematerijalno sredstvo 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 bilanci.

Tijekom 20 x6. izdaci su nastali u iznosu 2.000 n.j. Na kraju 20x6. nadoknadivi 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 umanjjenja u iznosu od 200 n.j. da se uskladi knjigovodstveni iznos proizvodnog postupka prije gubitka od umanjjenja (2.100 n.j.) do njegovog nadoknativog iznosa (1.900 n.j.). Ovaj će se gubitak od umanjjenja ukinuti u narednom razdoblju ako su ispunjeni uvjeti za ukidanje gubitka od umanjjenja iz MRS-a 36.

PRIZNAVANJE RASHODA

68. *Izdatak za nematerijalnu stavku treba se priznati kao rashod kada nastane osim ako:*

- (a) *predstavlja dio troška nabave nematerijalnog sredstva koje udovoljava kriteriju priznavanja (vidjeti točke 18. – 67.), ili*
 (b) *stavka je stečena u poslovnom spajanju koje je stjecanje i ne može se priznati kao nematerijalno sredstvo. 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 sredstvo koje se može priznati. U tim slučajevima izdatak se priznaje kao rashod u trenutku nastanka. 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 sredstva, 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 trebaju se kasnije priznati kao dio troška nabave nematerijalnog sredstva.*

MJERENJE NAKON POČETNOG PRIZNAVANJA

72. *U svojoj računovodstvenoj politici subjekt treba izabrati ili troškovni model opisan u točki 74. ili revalorizacijski model iz točke 75. Ako se nematerijalno sredstvo obračunava primjenom revalorizacijskog modela, sva ostala sredstva iz iste skupine moraju se obračunavati korištenjem istog modela, osim u slučaju ako za navedena sredstva 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.

Troškovni model

74. *Nematerijalno sredstvo se nakon početnog priznavanja treba knjižiti po njegovu trošku nabave umanjenom za ispra-*

vak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i za akumulirane gubitke od umanjenja.

Revalorizacijski model

75. *Nematerijalno sredstvo se nakon početnog priznavanja treba knjižiti u revaloriziranom iznosu, odnosno njegovoj fer vrijednosti na datum revalorizacije troška nabave umanjenom za naknadni ispravak vrijednosti i za naknadne akumulirane gubitke od umanjenja. U svrhu revalorizacije prema ovome Standardu, fer vrijednost se treba odrediti prema aktivnom tržištu. Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstveni iznos značajno ne razlikuje od iznosa koji bi se odredio primjenom fer vrijednosti na datum bilance.*

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 sredstvo početno bilo priznato po trošku nabave. Međutim, revalorizacijski model se može primijeniti na cijelo sredstvo jedino ako se dio troška nabave nematerijalnog sredstva prizna kao sredstvo budući da to sredstvo ne udovoljava kriteriju priznavanja sve dok taj dio ne prođe ovaj postupak (vidjeti točku 65.). Revalorizacijski model također se može primijeniti na nematerijalno sredstvo 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 uobičajeno je da postoji nematerijalno sredstvo, 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 sredstvo 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 sredstvo 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 sredstvo revalorizira, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije:

- (a) se prepravljiva razmjerno promjeni bruto knjigovodstvenog iznosa sredstva tako da je knjigovodstveni iznos sredstva nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu, ili
 (b) se isključuje iz bruto knjigovodstvenog iznosa sredstva i neto prepravljenog iznosa u revalorizirani iznos toga sredstva.

81. *Ako se nematerijalno sredstvo u nekoj skupini revalorizirane nematerijalne imovine ne može revalorizirati jer ne*

postoji aktivno tržište, to se sredstvo treba knjižiti po njegovom trošku nabave umanjenom za akumulirani ispravak vrijednosti i gubitke od umanjenja imovine.

82. *Ako se fer vrijednost nekog revaloriziranog nematerijalnog sredstva više ne može odrediti s aktivnog tržišta, knjigovodstveni iznos toga sredstva treba biti njegov revalorizirani iznos na datum posljednje revalorizacije s aktivnog tržišta umanjen za kasniji ispravak vrijednosti i svaki kasniji akumulirani gubitak od umanjenja.*
83. Činjenica da aktivno tržište više ne postoji za revalorizirano nematerijalno sredstvo 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 knjigovodstveni iznos nematerijalnog sredstva povećava kao rezultat revalorizacije, povećanje se treba izravno pripisati glavnici u skupinu – revalorizacijske rezerve. Međutim, povećanje revalorizacije se treba priznati kao prihod u visini kojom se stornira smanjenje revalorizacije istoga sredstva, koje je prethodno priznato u dobiti ili gubitku.*
86. *Ako se knjigovodstveni iznos nematerijalnog sredstva smanji kao rezultat revalorizacije, ovo smanjenje se treba priznati kao rashod. Međutim, smanjenje revalorizacije treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve u visini da to smanjenje ne prelazi iznos koji postoji za revalorizacijsku rezervu toga sredstva.*
87. Kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u glavicu 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 sredstvo 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 računu dobiti i gubitka.

KORISNI VIJEK TRAJANJA

88. *Društvo treba procijeniti da li nematerijalno sredstvo ima ograničeni ili neodređeni korisni vijek trajanja te ako je ograničen, odrediti duljinu vijeka trajanja ili broj proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek. Subjekt će smatrati da neko nematerijalno sredstvo ima neodređeni korisni vijek trajanja kada se, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti rok do kojeg će sredstvo moći stvarati neto novčane priljeve u subjekt.*
89. Računovodstvo nematerijalnog sredstva se temelji na njegovom korisnom vijeku trajanja. Nematerijalno sredstvo s ograničenim vijekom trajanja se amortizira (vidjeti točke 97. – 106.), a nematerijalno sredstvo s neodređenim korisnim vijekom trajanja ne (vidjeti točke 107. – 110.). Ilustrativni primjeri iz ovog Standarda objašnjavaju na koji se način određuje korisni vijek trajanja različitih nematerijalnih sredstava te njihov naknadni obračun na temelju određivanja korisnog vijeka trajanja.
90. Mnogi se čimbenici trebaju uzeti u obzir pri određivanju korisnog vijeka trajanja nematerijalnog sredstva, kao na primjer:
- (a) očekivana uporaba sredstva od strane subjekta te da li sredstvom može učinkovito rukovati drugi upravljački tim,
 - (b) tipični proizvodni ciklusi sredstva i javne informacije o procjenama korisnog vijeka trajanja sličnih vrsta sredstava koja se koriste na sličan način,
 - (c) tehnička, tehnološka, komercijalna i druge vrste zastarijevanja,
 - (d) stabilnost industrije u kojoj sredstvo djeluje i promjene u tržišnoj potražnji za proizvodima i uslugama koji su rezultat toga sredstva,
 - (e) očekivane mjere konkurenata ili mogućih konkurenata,
 - (f) visina izdataka za održavanje potrebnih da se ostvare očekivane buduće ekonomske koristi od sredstva te sposobnost i namjera subjekta da postigne tu razinu,
 - (g) razdoblje kontrole nad sredstvom te zakonska ili slična ograničenja upotrebe sredstava, kao što je datum isteka najma, i
 - (h) da li korisni vijek trajanja sredstva ovisi o vijeku upotrebe drugih sredstava u subjektu.
91. Izraz »neodređen« ne znači »neograničen«. Korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva odražava samo onu razinu budućih troškova održavanja koji su potrebni da se sredstvo održi na stupnju izvršenja koje je određeno u trenutku procjene njegovog korisnog vijeka trajanja, te sposobnost i namjeru subjekta da dosegne tu razinu. Zaključivanje da je korisni vijek trajanja 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 korisni vijek trajanja biti kratak.
93. Korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva može biti vrlo dug ili čak neodređen. Nesigurnost opravdava oprezno i razumno procjenjivanje korisnog vijeka trajanja nematerijalnog sredstva, ali ne opravdava određivanje nerealno kratkog korisnog vijeka trajanja.
94. *Korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva koji 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 sredstvo. Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenijeta na ograničeni rok koji se može obnoviti, korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva mora uključiti obnovljeni period jedino ako postoji dokaz koji podupire obnavljanje od strane subjekta bez značajnijih troškova.*
95. Mogu postojati i ekonomski i zakonski čimbenici koji utječu na korisni vijek trajanja 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. Korisni vijek trajanja 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:
- (a) 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,

- (b) postoji dokaz da će uvjeti neophodni da se dobije pravo obnavljanja biti ispunjeni; i
- (c) trošak obnavljanja za subjekt nije značajan ako se uspoređi 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 TRAJANJA

Razdoblje amortizacije i metode amortizacije

97. *Amortizacijski iznos neke nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog korisnog vijeka trajanja. Amortizacija treba započeti kada je sredstvo raspoloživo za upotrebu, tj. kada su lokacija i uvjeti potrebni za funkcioniranje tog sredstva u skladu s namjerama uprave. Amortizacija će prestati prije trenutka klasificiranja sredstva u imovinu koja se drži za prodaju (ili uključivanja sredstva u imovinu koja je prodana ili rashodovana) u skladu sa IFRS 5 Dugotrajna imovina koja se drži za prodaju i Prestanak dijelova poslovanja i datum kada se imovina rasknjižava. Korištena metoda amortizacije treba odražavati model u kojem će buduće ekonomske koristi sredstva subjekt koristiti. Ako se taj model ne može pouzdano odrediti, koristit će se proporcionalna (linearna) metoda. Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u računu dobiti i gubitka osim ako ovaj ili drugi Standard to zabrani ili zahtijeva da bude uključen u knjigovodstveni iznos drugog sredstva.*
98. Različite metode amortizacije se mogu koristiti da bi se na sustavan način rasporedio amortizacijski iznos imovine tijekom korisnog vijeka trajanja. 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 sredstvo), 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 knjigovodstveni iznos. Na primjer, amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u proizvodnom postupku uključuje se u knjigovodstveni iznos zaliha (vidjeti MRS 2 Zalihe).

Ostatak vrijednosti

100. *Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja pretpostavlja se da treba biti nula, osim ako:*

- (a) *postoji obveza treće strane da će to sredstvo kupiti na kraju korisnog vijeka trajanja, ili*
- (b) *postoji aktivno tržište za to sredstvo i:*
- (i) *ostatak vrijednosti se može odrediti prema tržištu, i*
- (ii) *vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka trajanja toga sredstva.*

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 korisnog vijeka trajanja.
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 korisnog vijeka trajanja sredstva i koje djeluje prema sličnim uvjetima u kojima će se sredstvo 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 knjigovodstvenog iznosa imovine. Ako se poveća, trošak amortizacije sredstva je nula osim ako i kad se ostatak vrijednosti naknadno smanji na iznos ispod knjigovodstvenog iznosa sredstva.

Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije

104. *Amortizacijsko razdoblje 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 sredstva razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti. Ako je bilo promjena u očekivanom okviru (modelu) ekonomskih koristi ugrađenih u sredstva, metoda amortizacije se mora promijeniti u skladu s promijenjenim okvirom. 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 korisni vijek trajanja 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 licenciji odlaže na druge dijelove poslovnog plana. U tom slučaju, ekonomske koristi koje priteču od sredstva neće pritecati sve do kasnijih razdoblja.

NEMATERIJALNA IMOVINA S NEODREĐENIM KORISNIM VIJEKOM TRAJANJA

107. *Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom trajanja ne treba biti amortizirana.*
108. U skladu s MRS 36 Umanjenje imovine, od subjekta se zahtijeva da testira nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom trajanja 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 trajanja

109. *Korisni vijek trajanja nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju da bi se odredilo da li događaji i okolnosti i dalje podupiru procijenjeni neodređeni korisni vijek trajanja imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog korisnog vijeka trajanja će biti prikazana kao promjena u procjeni imovine u skladu s MRS 8 Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške.*

110. U skladu s MRS 36, ponovna procijena korisnog vijeka trajanja 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 knjigovodstvenog iznosa imovine iznad iznosa sredstva koji se može nadoknaditi kao gubitak od umanjnja sredstva.

NADOKNADIVOST KNJIGOVODSTVENOG IZNOSA – GUBICI OD UMANJENJA 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 knjigovodstveni iznos imovine, kako se određuje iznos sredstva koji se može nadoknaditi i kada se prizna ili ukida gubitak od umanjnja.

POVLAČENJA I OTUĐENJA

112. *Nematerijalna imovina ne treba biti priznata:*

(a) prilikom otuđenja, ili

(b) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.

113. *Dobici ili gubici koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja nematerijalne imovine će biti određeni kao razlika između neto primitaka od otuđenja, i ako postoji, knjigovodstvenog iznosa sredstva. To će biti priznato kao dobit ili gubitak kada se sredstvo povuče ili otuđi (osim ako MRS 17 Najam ne zahtijeva drugačije kod prodaje ili povratnog najma). Dobit neće biti klasificirana kao prihod.*

114. Otudjenje 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 knjigovodstveni iznos zamijenjenog sredstva. Ako nije izvodljivo za subjekt da određuje knjigovodstveni iznos 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 sredstvo 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.

OBJAVLJIVANJE**Općenito**

118. *Za svaki razred nematerijalne imovine, razlikujući interno dobivenu imovinu i drugu nematerijalnu imovinu subjekt treba objaviti sljedeće:*

(a) bilo da je korisni vijek uporabe ograničen ili neodređen i, ako je ograničen, korisne vijekove uporabe ili korištene stope amortizacije,

(b) korištene metode amortizacije za nematerijalnu imovinu s ograničenim vijekom trajanja (uporabe),

(c) bruto knjigovodstveni iznos i ako postoji akumulirani ispravak vrijednosti (zbrojen s akumuliranim gubicima od umanjnja) na početku i na kraju razdoblja,

(d) stavke računa dobiti i gubitka u kojima je uključena amortizacija nematerijalne imovine,

(e) usklađivanje knjigovodstvenog iznosa na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:

(i) povećanja, s tim da se odvojeno prikažu povećanja iz internog razvoja, povećanja od stečene imovine, povećanja iz poslovnih spajanja,

(ii) imovina koja je klasificirana kao imovina za prodaju ili uključena u grupu imovine za otuđenja koja su klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju u skladu s IFRS-om 5 i druga otuđenja,

(iii) povećanja ili smanjenja tijekom razdoblja kao rezultat revalorizacije prema točkama 75., 85. i 86. i od gubitaka od umanjnja koji su izravno priznati ili ukinuti u glavnici u skladu s MRS-om 36 – Umanjenje imovine (ako postoji takav slučaj),

(iv) gubici od umanjnja koji su priznati u računu dobiti i gubitka tijekom razdoblja u skladu s MRS-om 36 (ako postoji takav slučaj),

(v) gubici od umanjnja koji su ukinuti u računu dobiti i gubitka tijekom razdoblja u skladu s MRS-om 36 (ako postoji takav slučaj),

(vi) amortizaciju koja je priznata tijekom razdoblja,

(vii) neto tečajne razlike koje proizlaze iz prevođenja financijskih izvještaja u prezentacijsku valutu, i iz prevođenja poslovnih aktivnosti koje se obavljaju u inozemstvu u prezentacijsku valutu subjekta, i

(viii) druge promjene knjigovodstvenog iznosa tijekom razdoblja.

119. Skupina nematerijalne imovine je grupiranje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta. Primjeri odvojenih skupina mogu uključivati:

(a) nazive zaštitnih znakova,

(b) oznake i publicirajuće nazive,

(c) računalni softver,

- (d) licencije i franšize,
- (e) prava izdavanja (reproduciranja), patente i druga industrijska vlasnička prava, usluge i poslovna prava,
- (f) recepte, formule, modele, dizajne i prototipe, i
- (g) 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 korisnog vijeka trajanja nematerijalne imovine,
 - (b) metode amortizacije, ili
 - (c) ostatka vrijednosti.
122. **Subjekt također treba objaviti sljedeće:**
- (a) *za nematerijalnu imovinu za koju je procijenjen neodređeni korisni vijek trajanja, knjigovodstveni iznos imovine i razloge koji podupiru procjenu neodređenog korisnog vijeka trajanja. Tim razlozima, subjekt treba opisati čimbenike koji imaju značajnu ulogu u određivanju neodređenog korisnog vijeka trajanja imovine;*
 - (b) *opis, knjigovodstveni iznos i preostalo amortizacijsko razdoblje pojedinog nematerijalnog sredstva koje je značajno u financijskim izvještajima subjekta;*
 - (c) *za nematerijalnu imovinu stečenu pomoću državne potpore i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti točku 44.):*
 - (i) *fer vrijednost tih početno priznatih sredstava,*
 - (ii) *njihov knjigovodstveni iznos, i*
 - (iii) *podatak o tome je li vrednovano po troškovom modelu ili po revalorizacijskom modelu;*
 - (d) *postojanje i knjigovodstvene iznose nematerijalne imovine čije je vlasništvo ograničeno i knjigovodstvene iznose nematerijalne imovine založene kao jamstvo za obveze;*
 - (e) *iznos ugovorenih obveza za stjecanje nematerijalne imovine.*
123. Kada subjekt opisuje čimbenik(e) koji imaju značajnu ulogu u određivanju korisnog vijeka trajanja nematerijalne imovine kao neodređenog, subjekt razmatra čimbenike navedene u točki 90.

Nematerijalna imovina koja se vrednuje nakon priznavanja koristeći revalorizacijski model

124. Ako se nematerijalna imovina knjiži u revaloriziranim iznosima, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) za skupinu nematerijalne imovine:
 - (i) datum primjene revalorizacije,
 - (ii) knjigovodstveni iznos revalorizirane nematerijalne imovine, i
 - (iii) knjigovodstveni iznos koji bi bio priznat ima revalorizacijsku skupinu nematerijalne imovine koja je vrednovana nakon priznavanja koristeći metodu 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 koja ograničenja kod raspodjele dioničarima, i

- (c) metode i značajne pretpostavke primjenjive u procjenjivanju fer vrijednosti imovine.
125. 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 sumirane iznose izdataka za istraživanje i razvoj priznate 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 koje 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. ili MSFI-om 3, Poslovna spajanja primjenu MSFI-a 3, od bilo kojeg datuma prije stupanja na snagu utvrđenom u točkama 78. – 84. koje pripadaju MSFI 3, također se treba primijeniti ovaj Standard prospektivno od tog istog datuma. Prema tome, subjekt neće ispravljati knjigovodstveni iznos nematerijalne imovine priznate na taj datum. Međutim, subjekt će, na taj datum, primijeniti ovaj Standard da bi se ponovno procijenili korisni vijek trajanja njihove priznate nematerijalne imovine. Ako, kao rezultat te ponovne procjene, subjekt promijeni procjenu korisnog vijeka trajanja imovine, ova promjena će biti obračunana kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8, Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške.**
130. **Inače, subjekt će primijeniti ovaj Standard:**
- (a) *za evidentiranje nematerijalne imovine stečene u poslovnim kombinacijama za koju je sporazum potpisan nakon 31. ožujka 2004., godine, i*
 - (b) *za evidentiranje sve druge nematerijalne imovine prospektivno od početka prvog godišnjeg razdoblja koji počinje na dan ili nakon 31. ožujka 2004. godine. Prema tome, subjekt neće ispravljati knjigovodstveni iznos nematerijalne imovine priznat na taj datum. Međutim, subjekt će, na taj datum, primijeniti ovaj Standard da bi ponovno procijenio korisni vijek trajanja takve nematerijalne imovine. Ako, kao rezultat te ponovne procjene, subjekt promijeni procijenjeni korisni vijek trajanja te imovine, ta promjena će biti prikazana kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8.*

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 knjigovodstveni iznos stečene imovine da bi se odrazila fer vrijednost imovine na datum stjecanja.

Rana primjena

132. *Subjekti na koje se odnosi točka 130. se potiču da primjenjuju zahtjeve iz ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu specificiranog u točki 130. Međutim, ako subjekt primjeni ovaj Standard prije datuma stupanja na snagu, također se treba primijeniti i MSFI 3 i MRS 36, Umanjenje imovine (promijenjeni u 2004. godini) u isto vrijeme.*

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

Ovo izdanje uključuje dopune iz novih i dopunjenih MSFI izdanih do 31. ožujka 2004. godine. U dijelu »Glavne promjene« na početku ovog izdanja navedeni su datumi početka primjene ovih novih i dopunjenih MSFI te su također navedeni postojeći MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
UVOD	UV1-UV26
Međunarodni računovodstveni standard 39	
Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje	
CILJ	1
DJELOKRUG	2 – 7
DEFINICIJE	8 – 9
UGRAĐENI DERIVATI	10 – 13
PRIZNAVANJE I PRESTANAK PRIZNAVANJA	14 – 22
Početno priznavanje	14
Prestanak priznavanja financijske imovine	15 – 37
Prijenosi koji udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja	23 – 28
Prijenosi koji ne udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja	29
Kontinuirano sudjelovanje u prenesenoj imovini	30 – 35
Svi prijenosi	36 – 37
Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine	38
Prestanak priznavanja financijske obveze	39 – 42
MJERENJE	43 – 69
Početno mjerenje financijske imovine i financijskih obveza	43 – 44
Naknadno mjerenje financijske imovine	45 – 46

Naknadno mjerenje financijskih obveza	47
Razmatranja o mjerenju fer vrijednosti	48 – 49
Reklasifikacija	55 – 57
Dobici i gubici	55 – 57
Umanjenje vrijednosti i nemogućnost naplate financijske imovine	58 – 70
Financijska imovina koja se vodi po amortiziranom trošku	63 – 65
Financijska imovina koja se vodi po trošku stjecanja	66
Financijska imovina raspoloživa za prodaju	67 – 70
ZAŠTITA	71 – 102
Instrumenti zaštite	72 – 77
Instrumenti koji udovoljavaju definiciji instrumenta zaštite	72 – 73
Definiranje instrumenta zaštite	74 – 77
Zaštićene stavke	78 – 84
Stavke koje udovoljavaju definiciji zaštićene stavke	78 – 80
Definiranje financijskog sredstva kao zaštićene stavke	81 – 81A
Definiranje nefinancijskog sredstva kao zaštićene stavke	82
Definiranje grupe stavki kao zaštićenih stavki	83 – 84
Računovodstvo zaštite	85 – 102
Zaštita fer vrijednosti	84 – 94
Zaštita novčanog tijeka	95 – 101
Zaštita neto ulaganja	102
DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE	103 – 108
POVLAČENJE OSTALIH OBJAVLJIVANJA	109 – 110
DODATAK A: UPUTE ZA PRIMJENU	UP1 – UP111
Opseg	UP1 – UP4
Definicije	UP5 – UP26
Efektivna kamatna stopa	UP5 – UP8
Derivativi	UP9 – UP12A
Troškovi transakcije	UP13
Financijska imovina i financijske obveze namijenjene trgovanju	UP14 – UP15
Ulaganja koja se drže do dospijea	UP16 – UP25
Zajmovi i potraživanja	UP26
Ugrađeni derivativi	UP27 – UP33
Priznavanje i prestanak priznavanja	UP34 – UP63
Početno priznavanje	UP34 – UP35
Prestanak priznavanja financijske imovine	UP36 – UP52
<i>Prijenosi koji udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja</i>	UP45 – UP46
<i>Prijenosi koji ne udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja</i>	UP47
<i>Nastavak kontinuiranog sudjelovanja u prenesenoj imovini</i>	UP48

Svi prijenosi	UP49 – UP50
Primjeri	UP51 – UP52
Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine	UP53 – UP56
Prestanak priznavanja financijske obveze	UP57 – UP63
Mjerenje	UP64 – UP91
Početno mjerenje financijske imovine i financijskih obveza	UP64 – UP65
Naknadno mjerenje financijske imovine	UP66 – UP68
Razmatranje mjerenja po fer vrijednosti	UP69 – UP82
Aktivno tržište: cijena koja kotira na aktivnom tržištu	UP71 – UP73
Neaktivno tržište: tehnika procjene	UP74 – UP79
Neaktivno tržište: vlasnički instrumenti	UP80 – UP81
Ulazni podaci tehnika procjene	UP82
Dobici i gubici	UP83
Umanjenje vrijednosti i nemogućnost naplate financijske imovine	UP84 – UP93
Financijska imovina koja se vodi po amortiziranom trošku	UP84 – UP92
Prihodi od kamata nakon priznavanja umanjena vrijednosti	UP93
Zaštita	UP94 – UP113
Instrumenti zaštite	UP94 – UP97
Instrumenti koji udovoljavaju definiciji instrumenata zaštite	UP94 – UP97
Zaštićene stavke	
Stavke koje udovoljavaju definiciji zaštićene stavke	UP98 – UP99
Definiranje financijske imovine kao zaštićene stavke	UP99A – UP99B
Definiranje nefinancijske imovine kao zaštićene stavke	UP100
Definiranje grupe imovine kao zaštićene stavke	UP101
Računovodstvo zaštite	UP102 – UP104
Procjena učinkovitosti zaštite	UP109 – UP113
Računovodstvo zaštite fer vrijednosti za zaštitu portfelja od kamatnog rizika	UP114 – UP132

DODATAK B: IZMJENE OSTALIH SLUŽBENIH TUMAČENJA

Međunarodni računovodstveni standard 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (MRS 39) naveden je pod točkama 1. – 100. u Prilogu A i B. Sve točke imaju jednaku važnost, ali zadržavaju oblik Standarda kojeg je propisivala Komisija za međunarodne računovodstvene standarde kada je isti prihvaćen od strane Odbora. MRS 39 je potrebno čitati u kontekstu ciljeva i Osnova za zaključke, *Uvoda u Međunarodne standarde financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsustvu izričitih smjernica.

UVOD

Razlozi za promjenu MRS-a 39

- UV1. Međunarodni računovodstveni standard 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (MRS 39) zamijenjuje MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (izmijenjen 2000.) i primjenjuje se na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Upute za primjenu priložene uz ovu izmijenjenu verziju MRS-a 39 zamijenjuju Pitanja i odgovore izdane od prijašnjeg Odbora za implementaciju standarda (OIS).
- UV2. Međunarodni odbor za računovodstvene standarde objavio je ovu izmijenjenu verziju MRS-a 39 u sklopu projekta poboljšanja MRS-a 32 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* i MRS-a 39. Cilj ovog projekta bio je pojednostaviti Standard putem pojašnjenja i dodatnih uputa te eliminacijom internih nedosljednosti i uvrštenjem u Standarde elemenata službenih tumačenja Stalnog odbora za tumačenje međunarodnih računovodstvenih standarda te Pitanja i odgovora izdanih od strane OIS-a.
- UV3. Vezano za MRS 39, osnovni cilj Odbora bio je provesti pregled manjeg opsega u svrhu osiguranja dodatnih uputa za odabrane stavke, poput prestanka priznavanja, pitanja kada se financijska imovina i financijske obveze mogu mjeriti po fer vrijednosti, kako procijeniti umanjene vrijednosti, kako utvrditi fer vrijednosti, te pitanja vezana uz određene aspekte računovodstva zaštite. Odbor nije ponovno razmatrao temeljni pristup računovodstvu financijskih instrumenata koji propisuje MRS 39.

Glavne promjene

- UV4. Glavne promjene u odnosu na prethodno izdanje MRS-a 39 prikazane su u nastavku.

Opseg

- UV5. Tretman ugovora o financijskoj garanciji je razmatran. Takav ugovor potpada u opseg ovog Standarda ako ne predstavlja ugovor o osiguranju, kako je definirano MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*. Nadalje, ako je subjekt ušao u, ili zadržao financijsku garanciju prilikom prijenosa financijske imovine ili financijskih obveza koje potpadaju pod opseg ovog Standarda, drugoj strani, na taj ugovor subjekt primjenjuje ovaj Standard, čak i ako ugovor udovoljava definiciji ugovora o osiguranju. Odbor planira u bližoj budućnosti izdati Nacrt standarda s navedenim prijedlozima tretiranja financijskih garancija koje potpadaju pod opseg MSFI 4.
- UV6. Drugo izuzeće iz opsega se odnosi na obveze po zajmovima koje nisu klasificirane po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka i ne mogu biti podmirene u neto iznosu. Obveza davanja zajma s kamatnom stopom nižom od tržišne mjeri se prema iznosu većem od (a) iznosa koji bi bio priznat prema MRS-u 37 ili (b) početno priznatom iznosu, umanjenom, gdje je to moguće, za kumulativnu amortizaciju priznatu u skladu s MRS-om 18 *Prihodi*.
- UV7. Standard i dalje zahtijeva primjenu MRS-a 39 na ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine ako ista može biti podmirena u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom, osim ako je ugovor sklopljen ili se drži s namjerom primitka ili isporuke nefinancijske imovine u skladu

s očekivanim zahtjevima kupnje, prodaje ili upotrebe iste od strane subjekta. Međutim, Standard jasno navodi da postoje različiti načini na koje ugovori o kupnji ili prodaji nefinancijske imovine mogu biti podmireni u neto iznosu. To uključuje: ako subjekt ima praksu podmirivanja sličnih ugovora u neto iznosu novca ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata; ako subjekt ima praksu isporuke ugovorne varijable i prodaje iste unutar kratkog razdoblja nakon isporuke u svrhu ostvarivanja dobiti od kratkoročnih promjena cijene ili marže; te ako je nefinancijska imovina koja je predmet ugovora odmah zamijenjiva za novac. Standard također pojašnjava da izdana opcija koja se može podmiriti neto novcem ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata, potpada pod opseg ovog Standarda.

Definicije

UV8. U Standardu je definicija »zajmova i potraživanja koje je kreirao subjekt« zamijenjena definicijom »zajmovi i potraživanja«. Prema izmijenjenoj definiciji, subjekt može klasificirati kupljene zajmove koji ne kotiraju na aktivnom tržištu kao zajmove i potraživanja.

Prestanak priznavanja financijske imovine

UV9. Prema originalnom MRS 39 nekoliko koncepata definiralo je prestanak priznavanja financijske imovine. Iako je izmijenjeni Standard zadržao dva osnovna koncepta, *rizika i povrata* te kontrole, pojašnjeno je da procjena prijenosa rizika i povrata temeljem vlasništva prethodi procjeni prijenosa kontrole za sve transakcije prestanka priznavanja.

UV10. Prema ovom Standardu, subjekt utvrđuje na koju bi se imovinu trebao primijeniti prestanak priznavanja. Standard zahtijeva primjenu prestanka priznavanja na veći dio financijske imovine samo, i isključivo u slučaju ako taj dio predstavlja dio:

- (a) posebno identificiranih novčanih tijekova od financijske imovine, ili
- (b) potpuno proporcionalan (pro rata) udio novčanih tijekova od financijske imovine, ili
- (c) potpuno proporcionalan (pro rata) udio posebno identificiranih novčanih tijekova od financijske imovine.

U svim ostalim slučajevima, Standard zahtijeva prestanak priznavanja financijske imovine u cijelosti.

UV11. Standard uvodi pojam »prijenosa« financijske imovine. Financijska se imovina prestaje priznavati (a) ako je subjekt prenio financijsku imovinu i (b) ako prijenos udovoljava uvjetima za prestanak priznavanja.

UV12. Standard navodi da je subjekt prenio financijsku imovinu samo i isključivo ako:

- (a) zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tijekova od financijske imovine, ali preuzme ugovornu obvezu isplate tih novčanih tijekova jednom ili više primatelja unutar sporazuma koji zadovoljava tri određena uvjeta, ili
- (b) prenese ugovorna prava primitka novčanih tijekova od financijske imovine.

UV13. Prema Standardu, ako subjekt prenese financijsku imovinu, subjekt procjenjuje je li prenio suštinski i sve rizike i povrate temeljem vlasništva prenesene imovine. Ako je subjekt zadržao suštinski sve rizike i povrate temeljem vlasništva, subjekt

nastavlja priznavati prenesenu imovinu. Ako je subjekt prenio suštinski sve takve rizike i povrate, prenesena imovina prestaje se priznavati.

UV14. Standard navodi da ako subjekt nije prenio ni zadržao suštinski sve rizike i povrate temeljem vlasništva prenesene imovine, subjekt procjenjuje je li zadržalo kontrolu nad prenesenom imovinom. Ako je subjekt zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom, subjekt nastavlja priznavati prenesenu imovinu u obujmu u kojem nastavlja biti uključeno u prenesenoj imovini. Ako subjekt nije zadržao kontrolu nad prenesenom imovinom, ista se prestaje priznavati.

UV15. Standard uključuje upute za primjenu koncepata rizika i povrata i kontrole.

Mjerenje: Opcija fer vrijednosti

UV16. Standard dozvoljava definiranje financijske imovine ili financijskih obveza kod početnog priznavanja po njihovoj fer vrijednosti, te priznavanje promjena fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka. Kako bi se uvela disciplina u ovoj kategorizaciji, subjektu nije dozvoljena reklasifikacija financijskih instrumenata u ovu ili iz ove kategorije.

UV17. Ukinuta je opcija prethodno sadržana unutar MRS-a 39 o priznavanju dobitaka ili gubitaka od financijske imovine raspoložive za prodaju u računu dobiti i gubitka. Takva opcija nije više potrebna jer je prema izmjenama MRS-a 39 subjektu sada dozvoljeno da temeljem definiranja mjeri bilo koju financijsku imovinu ili financijske obveze po fer vrijednosti s dobitcima i gubicima priznatim u računu dobiti i gubitka.

Kako izmjeriti fer vrijednost

UV18. Standard navodi sljedeće dodatne upute za utvrđivanje fer vrijednosti primjenom tehnika procjene:

- Cilj je utvrditi koja bi bila cijena transakcije na datum mjerenja, po tržišnim uvjetima i prema uobičajenim uvjetima poslovanja;
- Tehnika procjene (a) uključuje sve faktore koje bi sudionici na tržištu uzeli u obzir prilikom određivanja cijene, i (b) u skladu je s prihvaćenim ekonomskim metodologijama za određivanje cijene financijskih instrumenata;
- Prilikom primjene tehnika procjene subjekt koristi procjene i pretpostavke koje su u skladu s raspoloživim informacijama o procjenama i pretpostavkama koje bi sudionici na tržištu upotrijebili prilikom utvrđivanja cijene financijskog instrumenta.
- Najbolja procjena fer vrijednosti financijskog instrumenta kod početnog priznavanja koji ne kotira na aktivnom tržištu je cijena transakcije, osim ako je fer vrijednost instrumenta vidljiva iz drugih vidljivih tržišnih transakcija ili se temelji na tehnici procjene čije varijable uključuju samo vidljive tržišne podatke.

UV19. Standard također pojašnjava da fer vrijednost obveze s obilježjem plaćanja po viđenju, npr. depoziti po viđenju, nije manja od iznosa plativog po viđenju, diskontirana od datuma na koji se prvi put moglo od subjekta zatražiti podmirenje iznosa.

Umanjenje vrijednosti financijske imovine

UV20. Standard pojašnjava da se gubitak od umanjenja vrijednosti priznaje samo ako je nastao. Standard također uključuje dodatne upute o tome koji događaji pružaju objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti ulaganja u vlasničke instrumente.

UV21. Standard uključuje dodatne upute o načinu procjene umanjenja vrijednosti koja čini sastavni dio grupe zajmova, potraživanja ili ulaganja koja se drže do dospijeca, ali koja se još ne može identificirati s pojedinim dijelom financijske imovine unutar grupe, kako slijedi:

- Imovina koja se odvojeno procjenjuje u svrhu umanjenja vrijednosti i za koju je utvrđeno da je njezina vrijednost umanjena, ne uključuje se u grupu imovine koja se zajedno procjenjuje u svrhu umanjenja vrijednosti;
- Imovina koja se odvojeno procjenjuje u svrhu umanjenja vrijednosti, za koju je utvrđeno da njezina vrijednost nije zasebno umanjena, treba se uključiti u zajedničku procjenu umanjenja vrijednosti. Nastanak određenog događaja ili spleta događaja ne smije biti preduvjet za uključivanje pojedinog dijela imovine u grupu imovine koja se zajedno procjenjuje u svrhu umanjenja vrijednosti;
- Pri provedbi zajedničke procjene umanjenja vrijednosti, subjekt grupira imovinu prema sličnim obilježjima kreditnog rizika koja ukazuju na mogućnost dužnika da plati sve nepodmirene iznose sukladno uvjetima ugovora;
- Ugovorni novčani tijekovi i iskustvo povijesnog gubitka čine osnovu procjene očekivanih novčanih tijekova. Stope povijesnog gubitka usklađuju se na temelju relevantnih dostupnih informacija koje odražavaju trenutne ekonomske uvjete;
- Metodologija za mjerenje umanjenja vrijednosti treba osigurati da se gubici od umanjenja vrijednost ne priznaju kod početnog priznavanja imovine.

UV22. Standard zahtijeva da se gubici od umanjenja vrijednosti vlastičkih instrumenata raspoloživih za prodaju ne mogu ispraviti u računu dobiti i gubitka, tj. sva naknadna povećanja fer vrijednosti priznaju se u kapitalu.

Računovodstvo zaštite

UV23. Zaštita čvrsto preuzetih obveza sada se tretira kao zaštita fer vrijednosti, a ne zaštita novčanog tijeka. Međutim, Standard pojašnjava da se zaštita valutnog rizika čvrste ugovorne obveze može tretirati kao zaštita novčanog tijeka ili kao zaštita fer vrijednosti.

UV24. Standard zahtijeva da se prilikom nastanka zaštićene prognozirane transakcije koja rezultira priznavanjem *financijske* imovine ili *financijske obveze*, dobitak ili gubitak odgođen unutar kapitala i rezervi ne usklađuje početnu knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze (tj. zabranjeno je provođenje osnovnog usklađenja), nego isti ostaje unutar kapitala i rezervi i priznaje se u računu dobiti i gubitka sukladno priznavanju dobitaka ili gubitaka od imovine ili obveze. Kod zaštite prognoziranih transakcija koje rezultiraju priznavanjem *nefinancijske* imovine ili *nefinancijske obveze*, subjekt može izabrati da li će primijeniti osnovno usklađenje ili zadržati dobit ili gubitak od zaštite u kapitalu i rezervama i prikazati ih u računu dobiti i gubitka ako imovina ili obveze utječu na dobit ili gubitak.

UV24A Ovaj Standard dozvoljava širu primjenu računovodstva zaštite fer vrijednosti na zaštitu kamatnog rizika portfelja nego prethodna verzija MRS-a 39. Posebno, za takvu zaštitu ovaj Standard dopušta:

- (a) definiranje zaštićene stavke kao iznosa valute (npr. iznosa u dolarima, eurima, funtama ili randima), a ne zasebne imovine (ili obveza);
- (b) prikazivanje dobiti ili gubitka povezanog sa zaštićenom stavkom
 - (i) kao zasebnu stavku unutar imovine, za razdoblja promjene kamatnih stopa u kojima zaštićena stavka predstavlja imovinu, ili
 - (ii) kao zasebnu stavku unutar obveza, za razdoblja promjene kamatnih stopa u kojima zaštićena stavka predstavlja obvezu;
- (c) uključivanje rizika prijevremenog podmirenja raspoređivanjem stavaka koje se mogu prijevremeno podmiriti u razdoblja promjene kamatnih stopa na temelju očekivanih, a ne ugovornih datuma promjena kamatnih stopa. Međutim, ako se zaštićena stavka temelji na očekivanim datumima promjene kamatnih stopa, učinak koji promjene zaštićene kamatne stope imaju na te očekivane datume promjene kamatnih stopa uzimaju se u obzir prilikom utvrđivanja promjene fer vrijednosti zaštićene stavke. Sukladno tome, ako je portfelj koji sadrži stavke koje se mogu prijevremeno podmiriti zaštićen derivativom koji se ne može prijevremeno podmiriti, dolazi do neučinkovitosti ako se datumi na koje se očekuje prijevremeno podmirenje stavki unutar zaštićenog portfelja promijene, ili ako se stvarni datumi prijevremenog podmirenja razlikuju od očekivanih.

Objavlivanje

UV25. Zahtjevi objavljivanja prethodno sadržani u MRS-u 39 prebačeni su u MRS 32.

Dopune i povlačenje ostalih službenih tumačenja

UV26. Kao posljedica promjene ovog Standarda, Uputa za primjenu koju je izdao Odbor za smjernice primjene MRS-a 39 zamijenjene su ovim Standardom i njegovim priloženim Uputama za primjenu.

Mogući učinak prijedloga iznesenih u Nacrtima standarda

UV27. [Brisano]

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 podružnicama, pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima koje propisuju 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 udio u podružnici, 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 udio u podružnicama, pridruženim subjektima ili zajedničkim pothvatima osim ako derivativ udovoljava definiciji vlasničkih instrumenata subjekata kako propisuje MRS 32;
- (b) prava i obveza iz najmova 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 UP36 – UP52 i UP84 – UP93),
- (ii) obveze iz financijskog najma koje je priznao najmoprimac podložne su zahtjevima prestanka priznavanja koje propisuje ovaj Standard (vidi točke 39. – 42. i Dodatak A, točke UP57-UP63), 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 UP27 – UP33).
- (c) prava i obveza zaposlenika prema planu primanja zaposlenika, na koje se primjenjuje MRS 19 Primanja zaposlenih;
- (d) financijskih instrumenata koje je izdao subjekt, a koji udovoljavaju definiciji vlasničkog instrumenta prema MRS-u 32 (uključujući opcije i prava na kupnju). Međutim, imatelj takvih vlasničkih instrumenata treba primijeniti ovaj Standard na te instrumente, osim ako isti ne predstavljaju iznimku navedenu pod (a) gore.
- (e) prava i obveza iz ugovora o osiguranju kako je definirano MSFI 4 Ugovori o osiguranju ili prema ugovoru unutar opsega MSFI 4 budući da isti sadržava obilježja diskrecione participacije. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na derivativ koji je ugrađen u takav ugovor ako derivativ sam za sebe ne predstavlja ugovor unutar opsega MSFI 4 (vidi točke 10 – 13 i Dodatak A, točke UP23 – UP33). Nadalje, ako ugovor o osiguranju predstavlja ugovor o financijskom jamstvu koji je subjekt sklopio ili zadržao prilikom prijenosa drugoj strani financijske imovine ili financijske obveze koja je u opsegu ovog Standarda, izdavatelj na takav ugovor primjenjuje ovaj Standard (vidi točku 3 i točku UP4A, Dodatak A);
- (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) osim kako je opisano u točki 4, obveze iz zajmova koje se ne mogu podmiriti u neto iznosu novca ili drugim financijskim

instrumentom. Obveza iz zajma ne smatra se podmirenom u neto iznosu samo zato što je zajam plaćen u ratama (na primjer, zajam na temelju hipoteke na imovinu u izgradnji koji se otplaćuje u ratama u skladu s tijekom izgradnje). Izdavatelj ugovorne obveze davanja kredita s kamatnom stopom nižom od tržišne početno će obvezu priznati po fer vrijednosti, a kasnije će je mjeriti po (i) iznosu priznatom prema MRS-u 37 ili (ii) početno priznatom iznosu umanjenom, gdje je to moguće, za iznos kumulativne amortizacije priznate u skladu s MRS-om 18, ovisno o tome koji je iznos veći. Izdavatelj ugovorne obveze davanja zajma primjenit će MRS 37 na ostale obveze iz zajma koje nisu propisane ovim Standardom. Obveze iz zajma podliježu zahtjevima prestanka priznavanja koje propisuje ovaj Standard (vidi točke 15. – 42. i točke UP36 – UP63 Dodataka 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.
3. Određeni ugovori o financijskom jamstvu zahtijevaju da izdavatelj izvrši određena plaćanja kako bi imatelju nadoknadio gubitak koji nastaje zbog nepodmirenja obveza na datum dospjeća od strane određenog dužnika, prema originalnim ili izmijenjenim uvjetima dužničkog instrumenta. Ako se tim zahtjevom na izdavatelja prenosi značajan rizik, ugovor predstavlja ugovor o osiguranju kako je definirano MSFI 4 (vidi točke 2(e) i UP4A). Ostali ugovori o financijskom jamstvu zahtijevaju izvršenje plaćanja kao odgovor na promjene određene kamatne stope, cijenu financijskog instrumenta, cijenu robe, tečaja strane valute, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnih indeksa, ili druge varijable, pod uvjetom da, u slučaju nefinancijske varijable, ta varijabla nije specifična drugoj strani u ugovoru. Takvi ugovori spadaju u opseg ovog Standarda.
4. Obveze iz zajmova koje subjekt definira kao financijske obveze po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka spadaju u opseg ovog Standarda. Subjekt koji je u prošlosti običavao prodavati imovinu koja proizlazi iz ugovornih obveza nedugo nakon njezinog nastajanja, primijenit će ovaj Standard na sve ugovorne obveze unutar iste skupine.
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 prijeboju 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,
 - vlasnički (glavnički) instrument,
- i pruža upute za primjenu definiranih pojmova.
9. U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći pojmovi s točno određenim značenjem:

Definicija derivativa

Derivativ je financijski instrument ili drugi ugovor u opsegu ovog Standarda (vidi točke 2 – 7) koji posjeduje sva tri sljedeća obilježja:

- (a) *njegova se vrijednost mijenja prema promjeni 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 početno neto ulaganje koje je manje od ulaganja koje bi se zahtijevalo za druge vrste ugovora za koje se očekuje da će se slično mijenjati u istim tržišnim uvjetima, i*
- (c) *podmiruje se na neki budući datum.*

Definicija četiri kategorije financijskih instrumenata

Financijska imovina ili financijska obveza po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka 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 u svrhu prodaje ili reokupa u bližoj budućnosti,*
- (ii) *dio portfelja identificiranih financijskih instrumenata kojima se zajednički upravlja i za koje postoji dokaz o nedavnom stvarnom uzorku kratkoročnog ostvarenja prihoda ili*
- (iii) *derivativ (osim derivativa koji je definiran kao instrument zaštite i ujedno je učinkovit).*

- (b) *Kod početnog priznavanja definirana je od strane subjekta po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka. Svaka financijska imovina ili financijska obveza unutar opsega ovog Standarda može se početno definirati kao financijska imovina ili financijska obveza po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka, osim ulaganja u vlasničke instrumente čija cijena ne kotira na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi (vidi točku 46(c) i točke UP80 i UP81 Dodatka A).*

Ulaganja koja se drže do dospelja predstavljaju nederivativnu financijsku imovinu s fiksnim ili utvrdivim iznosom plaćanja i fiksnim dospjećem za koju subjekt ima pozitivnu namjeru i mogućnost držati je do dospelja (vidi Dodatak A, točke UP16–UP25) osim:

- (a) *ulaganja koja subjekt početno definira po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka,*
- (b) *ulaganja koja je subjekt definirao kao raspoloživa za prodaju, i*
- (c) *ulaganja koja udovoljavaju definiciji zajmova i potraživanja.*

Subjekt neće klasificirati financijsku imovinu kao imovinu koja se drži do dospelja ako je subjekt, tijekom tekuće financijske godine ili tijekom dvije prethodne financijske godine, prodao ili reklasificirao više nego neznatčan iznos ulaganja koja se drže do dospelja prije dospelja (više nego neznatčan u odnosu na ukupan iznos ulaganja koja se drže do dospelja) osim prodaje ili reklasifikacija koje:

- (i) *su toliko blizu datuma dospelja ili datuma poziva na prodaju financijske imovine (na primjer, manje od tri mjeseca do dospelja) da promjene tržišne kamatne stope ne bi imale značajan utjecaj na fer vrijednost financijske imovine,*
- (ii) *nastaju nakon što je subjekt naplatio uglavnom svu originalnu glavnice financijske imovine putem planiranih plaćanja ili prijevremenih podmirenja, ili*
- (iii) *se mogu povezati s određenim događajem koji je izvan kontrole subjekta, koji se ne ponavlja i kojeg subjekt nije mogao s razumnom točnošću predvidjeti.*

Zajmovi i potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu, osim:

- (a) *onih koje subjekt namjerava prodati odmah ili u bližoj budućnosti, koji će biti klasificirani kao zajmovi i potraživanja namijenjeni trgovanju, i onih koje subjekt kod početnog priznavanja priznaje po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka,*
- (b) *onih koje subjekt kod početnog priznavanja definira kao zajmove i potraživanja raspoloživa za prodaju, ili*
- (c) *onih za koje imatelj možda neće nadoknaditi suštinski cijelo svoje početno ulaganje, osim zbog pogoršanja kva-*

litete kredita, pri čemu se zajmovi i potraživanja klasificiraju kao raspoloživi za prodaju.

Udio stečen u grupi imovine koja nije zajam ili potraživanje (na primjer, udio 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 dospelosti ili (c) financijska imovina koja se vodi po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka.

Definicije vezane uz priznavanje i mjerenje

Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze je iznos po kojem se financijska imovina ili financijska obveza početno mjeri, umanjena za iznos otplate glavnice, te uvećana ili umanjena za iznos kumulativnog otpisa primjenom metode efektivne kamatne stope za svaku razliku između početnog iznosa i iznosa po dospelosti, te umanjena za sva smanjenja (direktna ili putem upotrebe odvojenog računa umanjenja) od 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 knjigovodstvenog iznosa financijske imovine ili financijske obveze. Kod izračuna efektivne kamatne stope subjekt treba procijeniti novčane tijekove, 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 tijekovi i očekivani vijek trajanja grupe sličnih financijskih instrumenata može pouzdano utvrditi. Međutim, u rijetkim slučajevima kada nije moguće pouzdano procijeniti novčane tijekove ili očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta (ili grupe financijskih instrumenata), subjekt treba upotrebljavati ugovorne novčane tijekove tijekom cijelog ugovornog razdoblja trajanja financijskog instrumenta (ili grupe financijskih instrumenata).

Prestanak priznavanja je uklanjanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz bilance subjekta.

Fer vrijednost je iznos kojim bi se neka imovina mogla razmijeniti ili obveza podmiriti, između informiranih i spremnih strana u transakciji pred pogodbom.*

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 UP13 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 definirana derivativna ili (samo za zaštitu rizika od promjene tečaja strane valute) definirana nederivativna financijska imovina ili nederivativna financijska obveza za čiju fer vrijednost ili novčane tijekove se očekuje da će prebiti promjene fer vrijednosti ili novčane tijekove definirane zaštićene stavke (točke 72 – 77 i točke UP94 – UP97 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 tijekova, i (b) definirano je kao stavka koja se zaštićuje (točke 78 – 84 i točke UP98 – UP101 Dodatka A detaljnije pojašnjavaju definiciju zaštićene stavke).

Učinkovitost zaštite je stupanj prema kojem se promjene fer vrijednosti ili novčanih tijekova zaštićene stavke, pripisive riziku prebijaju s promjenama fer vrijednosti ili novčanih tijekova instrumenta zaštite (vidi Dodatak A, točke UP105 – UP113).

UGRAĐENI DERIVATIVI

10. Ugrađeni derivativ je komponenta hibridnog (spojenog) instrumenta koji također uključuje nederivativni osnovni ugovor s efektom da se neki od novčanih tijekova spojenog instrumenta mijenjaju slično promjenama samostalnog derivativa. Ugrađeni derivativ uzrokuje da pojedini ili svi novčani tijekovi, 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 UP30 i UP33 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 računu dobiti i gubitka (tj. derivativ ugrađen u financijsku imovinu ili financijsku obvezu po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka 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 su financijskim izvještajima.

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 datum financijskog izvještavanja, 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 bilanci 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 UP34 – UP52 Dodatka A primjenjuju se na konsolidiranoj razini. Sukladno tome, subjekt najprije konsolidira sve podružnice u skladu s MRS-om 27 i SOO-12 Konsolidacija – subjekti posebnih namjena, a zatim primjenjuje točke 16 – 23 i točke UP34 – UP52 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 tijekove 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 tijekove od kamata, ali ne dobiva novčane tijekove od glavnice dužničkog instrumenta, na takve se kamatne novčane tijekove primjenjuju točke 17 – 23.*
- (ii) *Navedeni dio obuhvaća samo potpuno proporcionalni (pro rata) udio novčanih tijekova 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 tijekova. Ako postoji više od jedne ugovorne strane, ne moraju sve strane imati proporcionalan udio novčanih tijekova, pod uvjetom da subjekt prenositelj ima potpuno proporcionalan udio,*

(iii) *Navedeni dio uključuje samo potpuno proporcionalne (pro rata) udjele točno određenih novčanih tijekova 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 tijekova. Ako postoji više od jedne ugovorne strane, ne mora svaka ugovorna strana imati proporcionalan udio točno utvrđenih novčanih tijekova, 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 tijekova od grupe potraživanja, ali pruža jamstvo da će nadoknaditi eventualne kreditne gubitke kupca u iznosu do 8% od iznosa glavnice 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 tijekove 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 tijekova od financijske imovine, ili*
- (b) *zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tijekova od financijske imovine, ali preuzme ugovornu obvezu isplate novčanih tijekova jednom ili više primatelja unutar ugovora koji udovoljavaju uvjetima iz točke 19.*
19. *Ako subjekt zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tijekova od financijske imovine (»originalne imovine«), ali preuzme ugovornu obvezu isplate tih novčanih tijekova 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 tijekove (koje subjekt ima prema njima);*
- (c) *Subjekt je obvezno doznačiti sve novčane tijekove koje primi u ime potencijalnih primatelja bez značajne odgo-*

de. Nadalje, subjekt nije ovlašten ponovno uložiti takve novčane tijekove, osim u novac ili novčane ekvivalente (kako je definirano MRS-om 7 Izvještaji o novčanom tijeku) 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 tijekova 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 tijekova od financijske imovine ne mijenja značajno kao rezultat prijenosa (npr. jer je subjekt prodao financijsku imovinu koja je podložna ugovoru o reokupu po fiksnoj cijeni ili cijeni prodaje uvećanoj za povrat davatelja). Subjekt je prenijelo 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 tijekova povezanih s financijskom imovinom (npr. jer je subjekt prodao financijsku imovinu podložnu isključivo opciji ponovnog reokupa prema njenoj fer vrijednosti u vrijeme reokupa ili je prenijelo potpuno proporcionalni udio novčanih tijekova od većeg dijela financijske imovine unutar ugovora, poput ugovornog podudjela 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 tijekova prije i poslije prijenosa. Izračun i usporedba provode se primjenom odgovarajuće sadašnje tržišne kamatne stope kao stope diskonta. Svaka realno moguća promjenjivost neto novčanih tijekova 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 nepovezanoj 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 glavnici (vidi točku 55(b))*

priznat će se u računu dobiti i gubitka.

27. *Ako prenesena imovina predstavlja dio veće financijske imovine (npr. ako subjekt prenese novčane tijekove 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 servirati 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 glavnici (vidi točku 55(b))*

priznat će se u računu dobiti i gubitka. Kumulativni dobitci ili gubici koji su priznati u glavnici 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 pri-*

znavati 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 dijelovima 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 UP48);*
- (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 novčanim 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 glavnici (vidi točku 55(b)) priznat će se u računu dobiti i gubitka. Kumulativna dobit ili gubitak koji je priznat u glavnici 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 računu dobiti i gubitka 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:*
- (a) *Ako primatelj prijenosa ima ugovorno pravo ili običava prodavati ili ponovno založiti dobiveni zalog, prenositelj će reklasificirati takvu imovinu unutar svoje bilance*

(npr. poput imovine u zajmu, založenih vlasničkih instrumenata ili potraživanja iz reotkupa) odvojeno od ostale imovine;

- (b) Ako primatelj prijenosa proda zalog, primatelj će priznati primitke od prodaje i obvezu mjerenu po fer vrijednosti povezanu s ugovornom obvezom da vrati zalog;
- (c) Ako prenositelj ne ispuni 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;
- (d) 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 UP53 – UP56 Dodatka A).

Prestanak priznavanja financijske obveze

39. Subjekt će ukloniti financijsku obvezu (ili dio financijske obveze) iz bilance 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 računu dobiti i gubitka.
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 računu dobiti i gubitka.

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 računu dobiti i gubitka, 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 UP53 – UP56 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:
- (a) financijska imovina po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka,
- (b) ulaganja koje se drže do dospijeca,
- (c) zajmovi i potraživanja, i
- (d) financijska imovina raspoloživa za prodaju.
- Ove se kategorije odnose na mjerenje i priznavanje u računu dobiti i gubitka 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 umanjjenja za iznos transakcijskih troškova koji mogu nastati prilikom prodaje ili drugog načina otuđenja, osim vezano za sljedeću financijsku imovinu:
- (a) 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 UP80 i UP81 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 računu dobiti i gubitka podložna je pregledu u svrhu umanjjenja vrijednosti u skladu s točkama 58 – 70 i točkama UP84 – UP93 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 u računu dobiti i gubitka. Takve obveze, uključujući derivative koji predstavljaju obveze, mjere se po fer vrijednosti, osim derivativne obveze koja je povezana i mora biti podmirena isporukom vlasničkih 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.

Financijske obveze definirane kao zaštićena stavka podložne su mjerenju prema zahtjevima računovodstva zaštite navedenim u točki 89.

Razmatranja o mjerenju fer vrijednosti

48. *Prilikom utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze za potrebe primjene ovog Standarda ili MRS-a 32, subjekt će primijeniti točke UP69 – UP82 Dodatka A.*
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 neće reklasificirati financijski instrument iz kategorije ili u kategoriju instrumenata koji se mjere po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka za vrijeme posjedovanja ili tijekom isporuke istog.*
51. *Ako, kao rezultat promjene namjere ili mogućnosti, više nije prikladno klasificirati ulaganje kao ulaganje koje se drži do dospijeca, 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 neznajnog iznosa ulaganja koje se drži do dospijeca ne zadovoljava neki od uvjeta iz točke 9, sva preostala ulaganja koja se drže do dospijeca 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 s 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, knjigovodstveni iznos fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze na taj datum postaje njezin novi trošak stjecanja ili amortizirani trošak, po potrebi. Svi prethodni dobiti ili gubici od te imovine koji su bili priznati direktno u glavnici u skladu s točkom 55(b) i računovodstveno se tretiraju kako je navedeno:*
- (a) *U slučaju financijske imovine s fiksnim dospelim dobitak ili gubitak trebaju se amortizirati kroz račun dobiti i gubitka tijekom preostalog vijeka trajanja ulaganja koja se drže do dospijeca, primjenom metode efektivne kamatne stope. Sve razlike između novog amortiziranog troška i iznosa po dospelju također se amortiziraju tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja financijske imovine, primjenom metode efektivne kamatne stope, slično amortizaciji premije ili diskonta. Ako je vrijednost financijske imovine naknadno umanjena, svi dobiti ili*

gubici koji su priznati direktno u glavnici priznaju se u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 67;

- (b) *U slučaju financijske imovine koja nema fiksno dospijeće, dobitak ili gubitak ostaje unutar glavnice do prodaje financijske imovine ili drugog načina otuđenja, kada se ista priznaje u računu dobiti i gubitka. Ako je vrijednost financijske imovine naknadno umanjena, svi prethodni dobiti ili gubici koji su priznati direktno u glavnici priznaju se u računu dobiti i gubitka, 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 računu dobiti i gubitka priznaje se u računu dobiti i gubitka;*
- (b) *Dobitak ili gubitak od financijske imovine raspoložive za prodaju priznaje se direktno u glavnici, unutar izvještaja o promjenama glavnice (vidi MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja), osim gubitaka od umanjenja vrijednosti (vidi točke 67 – 70) i dobitaka i gubitaka od tečajnih razlika (vidi Dodatak A, točka UP83), do restanka priznavanja financijske imovine kada se kumulativni dobiti ili gubici koji su prethodno priznati u glavnici priznaju u računu dobiti i gubitka. Međutim, kamata izračunana primjenom metode efektivne kamatne stope (vidi točku 9) priznaje se u računu dobiti i gubitka (vidi MRS 18, Prihodi). Dividende na vlasnički instrument raspoloživ za prodaju priznaju se u računu dobiti i gubitka 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 računu dobiti i gubitka 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 UP98 – UP101 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 UP53 i UP56 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 računu dobiti i gubitka ili u glavnici, prema zahtjevima točke 55.*

Umanjenje vrijednosti i nemogućnost naplate financijske imovine

58. *Na svaki datum bilance subjekt procjenjuje postoji li objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti financijske imovine ili grupe financijske imovine. Ako objektivan 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 tijekove od financijske imovine ili grupe financijske imovine koji mogu biti pouzdanost 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 glavnice,
 - 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 tijekova 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 UP89). 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 dospijanja koji se vode po amortiziranom trošku, iznos gubitka mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tijekova (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 računu dobiti i gubitka.*
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 računu dobiti i gubitka.*
- 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 tijekova diskontiranih po trenutnoj tržišnoj stopi povrata za sličnu financijsku imovinu (vidi točku 46(c) i točke UP80 i UP81 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 glavnici i nema objektivnog dokaza o umanjenju vrijednosti imovine (vidi točku 59), kumulativni gubitak koji je priznat direktno u glavnici uklanja se iz glavnice i priznaje u računu dobiti i gubitka, čak i ako se financijska imovina nije prestala priznavati.
68. Iznos kumulativnog gubitka uklonjenog iz glavnice i priznatog u računu dobiti i gubitka prema točki 67 predstavlja razliku između troška stjecanja (umanjenog za otplatu iznosa glavnice duga i amortizacije) i sadašnje fer vrijednosti, umanjeno za sve gubitke od umanjenja vrijednosti te financijske imovine koja je prethodno priznata u računu dobiti i gubitka.
69. Gubici od umanjenja vrijednosti priznati u računu dobiti i gubitka od ulaganja u vlasnički instrument klasificiran kao raspoloživ za prodaju ne ispravljaju se u računu dobiti i gubitka.
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 računu dobiti i gubitka, gubitak od umanjenja vrijednosti će se ispraviti, a ispravljeni iznos se priznati u računu dobiti i gubitka.

ZAŠTITA

71. Ako je između instrumenta zaštite i zaštićene stavke definiran odnos zaštite kako je opisano u točkama 85 – 88 i točkama UP102 – UP104 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 UP94). 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 instrumenti koji uključuju stranu koja se nalazi izvan izvještajnog subjekta (tj. koja je izvan grupe, segmenta ili pojedinog subjekta o kojem se izvještava) mogu se definirati kao instrumenti zaštite. Iako pojedini subjekti unutar konsolidirane grupe ili odjel unutar subjekta mogu ući u 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 zahtjevi-

ma računovodstva zaštite unutar konsolidiranih financijskih izvještaja grupe. Međutim, iste mogu udovoljavati zahtjevima računovodstva zaštite u pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima pojedinih subjekata unutar grupe ili kod izvještavanja po segmentu, pod uvjetom da su iste izvan samog subjekta ili segmenta 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:
 - (a) 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
 - (b) odvajanje elementa kamate i spot cijene terminskog 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 prijebor 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 dospijea ne mogu biti zaštićena stavka unutar zaštite od kamatnog rizika ili rizika prijevremenog podmirenja jer definiranje ulaganja kao ulaganja koja se drže do dospijea zahtijeva namjeru subjekta da drži ulaganje do dospijea bez obzira na promjene fer vrijednosti ili novčanih tijekova takvih ulaganja koje se mogu povezati s promjenama kamatnih stopa. Međutim, ulaganje koje se drži do dospijea 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 prognoziranje 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 dvije podružnice) 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 sredstvo prenosi između dva subjekta unutar grupe koji imaju različitu funkcionalnu valutu.

Definiranje financijskog sredstva 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 tijekova ili fer vrijednosti (poput jednog ili više izabranih ugovornih novčanih tijekova 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. Ako se dio koji je zaštićen temelji na očekivanim datumima promjene kamatnih stopa, učinak koji promjene zaštićene kamatne stope imaju na te očekivane datume promjene kamatnih stopa trebaju se uzeti u obzir prilikom utvrđivanja promjene fer vrijednosti zaštićene stavke. Slijedom navedenog, ako se portfelj koji sadrži sred-

stva koja se mogu prijevremeno podmiriti zaštititi derivativom koji se ne može unaprijed podmiriti, do neučinkovitosti dolazi ako se datumi na koje se očekuje prijevremeno podmirenje zaštićenog portfelja promijene ili se stvarni datumi prijevremenog podmirenja razlikuju od očekivanih.

Definiranje nefinancijskog sredstva 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 tijekova 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 tijeka 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 dospijea), a ne sa specifičnom zaštićenom stavkom, ne udovoljava zahtjevima računovodstva zaštite.

Računovodstvo zaštite

85. Računovodstvo zaštite priznaje učinke prijeboja dobiti ili gubitka od promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite i zaštićene stavke.
86. *Postoje tri vrste odnosa zaštite:*
- (a) *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,*
- (b) *zaštita novčanog tijeka: zaštita izloženosti promjenama novčanog tijeka (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,*
- (c) *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 tijeka.
88. *Odnos zaštite udovoljava zahtjevima računovodstva zaštite kako je definirano točkama 89 – 102 samo i isključivo ako su ispunjeni svi navedeni uvjeti:*
- (a) *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 tijekova povezanih sa zaštićenim rizikom;

- (b) Očekuje se da će zaštita biti visoko učinkovita (vidi točke UP105 – UP113 Dodatka A) u ostvarenju prijeba promjena fer vrijednosti ili novčanih tijekova povezanih sa zaštićenim rizikom, u skladu s originalno dokumentiranim strategijom upravljanja rizicima za taj odnos zaštite;
- (c) Za zaštitu novčanih tijekova, prognozirana transakcija koja predstavlja predmet zaštite mora biti vrlo izvjesna i mora predstavljati izloženost promjenama novčanih tijekova koji u konačnici mogu utjecati na dobit ili gubitak.
- (d) Učinkovitost zaštite se može pouzdano izmjeriti, tj. fer vrijednost ili novčani tijekovi zaštićene stavke povezani sa zaštićenim rizikom i fer vrijednost instrumenta zaštite može se pouzdano izmjeriti (vidi točke 46 i 47 i točke UP80 i UP81 Dodatka A za upute o utvrđivanju fer vrijednosti);
- (e) 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:

- (a) dobitak ili gubitak od ponovnog mjerenja instrumenta zaštite koji se vodi po fer vrijednosti (za derivativni instrument zaštite) ili valutna komponenta njegovog knjigovodstvenog iznosa, koja se mjeri u skladu s MRS-om 21 (za nederivativni instrument zaštite), priznaje se u računu dobiti i gubitka, i
- (b) dobitak ili gubitak od zaštićene stavke koji je povezan sa zaštićenim rizikom treba se uskladiti s knjigovodstvenom vrijednosti zaštićene stavke i priznati u računu dobiti i gubitka. Ovaj se način primjenjuje ako se zaštićena stavka inače mjeri po trošku stjecanja. Priznavanje dobitka ili gubitka povezanog sa zaštićenim rizikom u računu dobiti i gubitka 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:

- (a) unutar zasebne stavke imovine, za ona razdoblja promjene kamatnih stopa u kojima zaštićena stavka predstavlja imovinu ili
- (b) 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 bilance 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:

- (a) 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),
- (b) zaštita više ne udovoljava kriterijima računovodstva zaštite sukladno točki 88 ili
- (c) 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 bilance kako je opisano u točki 89A) amortiziraju se kroz račun dobiti i gubitka. 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 dospelja 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 računu dobiti i gubitka (vidi točku 89(b)). Promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite također se priznaju u računu dobiti i gubitka.

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 bilanci.

Zaštita novčanog tijeka

95. Ako zaštita novčanog tijeka 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 direktno u glavnici unutar izvještaja o promjeni glavnice (vidi MRS 1), i
- (b) neučinkoviti dio dobitka ili gubitka od instrumenta zaštite priznaje se u računu dobiti i gubitka.

96. Točnije, zaštita novčanog tijeka računovodstveno se tretira kako slijedi:

- (a) odvojena komponenta glavnice 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 tijekova zaštićene stavke od nastanka zaštite;
- (b) svi preostali dobiti ili gubici od instrumenta zaštite ili utvrđena komponenta istih (koja ne predstavlja učinkovitu zaštitu) priznaje se u računu dobiti i gubitka; 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 tijekova 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 dobiti ili gubici koji su priznati direktno u glavnici, u skladu s točkom 95 trebaju se reklasificirati u račun dobiti i gubitka unutar istog ili istih razdoblja u kojima stečena imovina ili preuzeta obveza utječe na račun dobiti i gubitka (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 glavnici neće biti nadoknađen unutar jednog ili više budućih razdoblja, subjekt treba reklasificirati iznos koji očekuje da neće biti nadoknađen u računu dobiti i gubitka.*
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 i gubitke koji su priznati direktno u glavnici sukladno točki 95 u račun dobiti i gubitka za isto razdoblje ili razdoblja u kojima stečena imovina ili preuzeta obveza utječe na račun dobiti i gubitka (poput razdoblja u kojem se priznaje trošak amortizacije ili trošak prodaje). Međutim, ako subjekt očekuje da cijeli ili dio gubitka priznatog direktno u glavnici neće biti nadoknađen unutar jednog ili više budućih razdoblja, subjekt treba reklasificirati iznos koji očekuje da neće biti nadoknađen u računu dobiti i gubitka;*
- (b) *Subjekt uklanja povezane dobitke i gubitke koji su priznati direktno u glavnici u skladu s točkom 95 i uključuje ih u početni trošak ili drugi knjigovodstveni iznos imovine ili obveze.*
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. *Za zaštitu novčanih tijekova, osim onih koje propisuju točke 97 i 98, iznosi koji su priznati direktno u rezervama trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka u istom razdoblju ili razdobljima u kojima zaštićena prognozirana transakcija utječe na račun dobiti i gubitka (na primjer, 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 dobiti ili gubici od instrumenta zaštite koji se nastavljaju priznavati direktno u glavnici od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) i dalje se nastavljaju priznavati odvojeno u glavnici 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 glavnici od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) i dalje se nastavljaju priznavati odvojeno u glavnici 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 glavnici od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) priznaju se u računu dobiti i gubitka. 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 glavnici od razdoblja kada je zaštita bila učinkovita (vidi točku 95(a)) i dalje se nastavljaju priznavati odvojeno u glavnici 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 glavnici, priznaju se u računu dobiti i gubitka.*
- 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 zaštitu novčanog tijeka:*
- (a) *dio dobitka ili gubitka od instrumenta zaštite za kojeg je utvrđeno da predstavlja učinkovitu zaštitu (vidi točku 88) priznaje se direktno u glavnici unutar izvještaja o promjeni glavnice (vidi MRS 1), i*
- (b) *neučinkovit dio priznaje se u računu dobiti i gubitka.*
- Dobitak ili gubitak od instrumenta zaštite koji se odnosi na učinkoviti dio zaštite koji je priznat direktno u glavnici, priznaje se u računu dobiti i gubitka 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.

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 račun dobiti i gubitka ili kao raspoloživu za prodaju unatoč zahtjevu iz točke 9 koji propisuje provedbu takvog definiranja kod početnog priznavanja. Za svu takvu financijsku imovinu definiranu kao raspoloživa za prodaju, subjekt će priznati sve ukupne promjene fer vrijednosti unutar zasebne komponente glavnice do naknadnog prestanka priznavanja ili umanjenja vrijednosti, kada će subjekt prenijeti te kumulativne dobitke ili gubitke u račun dobiti i gubitka. Za svaki financijski instrument koji je definiran po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka 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 knjigovodstvene vrijednosti iz prethodnih financijskih izvještaja.
106. Osim kako je dozvoljeno točkom 107, subjekt će u budućnosti primjenjivati zahtjeve prestanka priznavanja iz točaka 15-37 i Dodatka A, točke UP36 – UP52. 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 UP36 – UP52 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.
108. Subjekt neće usklađivati knjigovodstvenu vrijednost nefinancijske imovine i nefinancijskih obveza kako bi isključilo dobitke i gubitke povezane sa zaštitom novčanog tijeka 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 direktno u glavnici namijenjen zaštiti čvrste ugovorne obveze koja se, prema ovom Standardu, tretira kao zaštita fer vrijednosti, treba se reklasificirati kao imovina ili obveze, osim zaštite valutnog rizika koja se nastavlja tretirati kao zaštita novčanog tijeka.

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.)

- UP1. 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.
- UP2. 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*.
- UP3. 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.
- UP4. 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.
- UP4A. 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 prihodi.

DEFINICIJE (točke 8. i 9.)

Efektivna kamatna stopa

- UP5. 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 tijekom obračuna efektivne kamatne stope.
- UP6. 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 dospijeca 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.
- UP7. Za financijsku imovinu i financijske obveze s promjenjivom kamatnom stopom, povremena ponovna procjena novčanih tijekova 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 glavnice po dospijecu, ponovna procjena budućih obveza po kamata uobičajeno nema značajan efekt na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze.
- UP8. Ako subjekt izmijeni svoje procjene plaćanja ili primitaka, subjekt će uskladiti knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili financijske obveze (ili grupe financijskih instrumenata) kako bi odražavala stvarnu i izmijenjenu procjenu novčanih tijekova. Subjekt ponovno izračunava knjigovodstvenu vrijednost na temelju izračuna sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tijekova prema originalnoj efektivnoj kamatnoj stopi financijskog instrumenta. Usklađenje se priznaje kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka.

Derivati

- UP9. 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 ugo-

vora. 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.

- UP10. 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).
- UP11. 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.
- UP12. 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 UP53 – UP56).
- UP12A Definicija derivativa odnosi se na nefinancijske varijable koje nisu specifične za određenu ugovornu stranu. Ove varijable uključuju indeks gubitaka prouzročenih 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 fizičkog stanja tog automobila, promjena navedene preostale vrijednosti specifična je za vlasnika tog automobila.

Troškovi transakcije

- UP13. 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

UP14. 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.

UP15. Financijske obveze namijenjene trgovanju uključuju:

- (a) derivativne obveze koje nisu računovodstveno priznate kao instrumenti zaštite,
- (b) 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),
- (c) 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
- (d) 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 dospijea

UP16. Subjekt nema pozitivnu namjeru držati do dospijea ulaganje u financijsku imovinu s fiksnim dospeljem ako:

- (a) subjekt namjerava držati financijsku imovinu tijekom neograničenog razdoblja,
- (b) 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
- (c) izdavatelj ima pravo podmiriti financijsku imovinu u iznosu značajno nižem od iznosa amortiziranog troška.

UP17. Dužnički instrument s promjenjivom kamatnom stopom može zadovoljavati kriterije ulaganja koje se drži do dospijea. Vlasnički instrumenti ne mogu biti ulaganja koja se drže do dospijea 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 dospijea, fiksna ili utvrdiva plaćanja i fiksno dospelje znače da uvjeti ugovora definiraju iznose i datume plaćanja imatelju, poput plaćanja kamate i glavnice. 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.

UP18. Kriteriji klasifikacije ulaganja kao ulaganja koja se drži do dospijea zadovoljeni su kod financijske imovine koju izdavatelj 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 izdavatelja, ako je izvršena, jednostavno ubrzava dospelje 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.

UP19. Financijska imovina koja se može prodati (tj. imatelj ima pravo zahtijevati od izdavatelja 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.

UP20. 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.

UP21. 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.

UP22. Prodaje prije dospijea mogu zadovoljiti uvjet iz točke 9 (i stoga ne dovesti u pitanje namjeru subjekta da drži ostala ulaganja do dospijea) ako se odnosi na bilo koje od sljedećeg:

- (a) značajno pogoršanje kreditne sposobnosti izdavatelja. 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 izdavatelja 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 izdavatelja 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 izdavatelja. Ako postoji dokaz o umanjenju vrijednosti financijske imovine (vidi točke 58 i 59), pogoršanje kreditne sposobnosti često se smatra značajnim;
- (b) 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);
- (c) glavno poslovno spajanje ili značajnija prodaja (poput prodaje određenog segmenta) koja zahtijeva prodaju

ili prijenos ulaganja koja se drže do dospjeća 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);

- (d) 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 dospjeća od strane subjekta;
- (e) značajno povećanje obveznog zakonski propisanog industrijskog kapitala zbog kojeg subjekt treba smanjiti obujam putem prodaje ulaganja koja se drže do dospjeća;
- (f) značajno povećanje pondera rizika vezanih uz ulaganja koja se drže do dospjeća koji se upotrebljavaju za zakonske potrebe i izračuna rizičnog kapitala.
- UP23. Subjekt ne može dokazati mogućnost držanja ulaganja u financijsku imovinu s fiksnim dospjećem do njihovog dospjeća ako:
- (a) nema raspoložive financijske izvore za nastavak financiranja ulaganja do dospjeća, ili
- (b) je podložno postojećim zakonskim ili drugim ograničenjima koja mogu ugroziti namjeru subjekta da drži financijsku imovinu do dospjeća. (Međutim, opcija kupnje izdavatelja ne mora neophodno ugrožavati namjeru subjekta da drži financijsku imovinu do dospjeća – vidi točku UP18.).
- UP24. Druge okolnosti osim onih opisanih u točkama UP16 – UP23 mogu ukazivati na to da subjekt nema pozitivnu namjeru ili mogućnost držati ulaganja do dospjeća.
- UP25. Subjekt procjenjuje svoju namjeru i mogućnost držanja svojih ulaganja koja se drže do dospjeća do njihovog dospjeća, ne samo kod početnog priznavanja te financijske imovine, nego također na svaki sljedeći datum bilance.

Zajmovi i potraživanja

- UP26. 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 UP71) 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 dospjeća ako zadovoljavaju uvjete takve klasifikacije (vidi točku 9 i UP16-UP25). 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 račun dobiti i gubitka, ili kao imovinu raspoloživu za prodaju.

Ugrađeni derivativi (točke 10.-13.)

- UP27. Ako u osnovnom ugovoru nije navedeno ili unaprijed utvrđeno dospjeće i isti predstavlja preostali udio u neto imovini subjekta, onda su ekonomska obilježja i rizici takvog ugovora jednaki onima vlasničkog instrumenta, a ugrađe-

ni 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.

- UP28. 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.
- UP29. 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.
- UP30. 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.
- (a) 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 glavnice ili cijene robe ili indeksa, nije usko povezana s osnovnim dužničkim instrumentom;
- (b) 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);
- (c) Opcija ili automatska odredba o produženju preostalog roka do dospjeća 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 izdaje opciju kupnje na taj dužnički instrument trećoj osobi, izdavatelj tretira opciju kupnje kao produljenje roka do dospjeća 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;

- (d) Kamata indeksirana uz glavnice ili plaćanja glavnice ugrađena u osnovni dužnički instrument ili ugovori o osiguranju (kod kojih je iznos kamate ili glavnice 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;
- (e) Kamata indeksirana uz robu ili plaćanja glavnice ugrađena u osnovni dužnički instrument ili ugovori o osiguranju (kod kojih je iznos kamate ili glavnice indeksiran uz cijenu robe (na primjer zlata)) nisu usko povezani s osnovnim instrumentom jer se inherentni rizici osnovnog instrumenta i ugrađenog derivativa razlikuju;
- (f) 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);
- (g) 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;
- (h) 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.
- UP31. 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 račun dobiti i gubitka, ugrađeni derivativ (tj. indeksirana otplata glavnice) se treba odvojiti, sukladno točki 11, jer je ugovor, prema točki UP27, dužnički instrument, a indeksirana otplata glavnice nije usko povezana s osnovnim dužničkim instrumentom, sukladno točki UP30(a). Budući da se plaćanje glavnice može povećati i smanjiti, ugrađeni derivativ je ne-opcijski derivativ čija je vrijednost povezana s osnovnom varijablom.
- UP32. U slučaju instrumenata s pravom povrata koji se mogu vratiti u bilo koje vrijeme za iznos novca jednak ili porcionalan udjelu neto vrijednosti imovine subjekta (po
- put 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 bilance ako je imatelj ostvario svoje pravo na povrat instrumenta izdavatelju.
- UP33. 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 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 tijeck plaćanja glavnice 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 računu dobiti i gubitka;
- (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 glavnice« usko je povezana s osnovnim ugovorom, pod uvjetom da je osnovni ugovor (i) početno nastao od razdvajanja prava na primitak ugovornih novčanih tijekova 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) Derivat 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 zahtijeva plaćanja denominirana u udjelima internog ili vanjskog investicijskog fonda;
- (h) Derivat 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 o 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.)

- UP34. Kao posljedica zahtjeva iz točke 14, subjekt priznaje sva svoja derivativna ugovorna prava i obveze u bilanci kao imovinu, odnosno obveze, osim onih derivativa koji sprječavaju definiranje prijenosa financijske imovine kao prodaje (vidi točku UP49). Ako prijenos financijske imovine ne udovoljava zahtjevima prestanka priznavanja, primatelj prijenosa ne priznaje prenesenu imovinu kao svoju imovinu (vidi točku UP50).
- UP35. 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.)

UP36. 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 tijekova od financijske imovine, ali preuzima ugovornu obvezu isplate novčanih tijekova jednom ili više primatelja (točka 18(b))

- UP37. Situacija opisana u točki 18(b) (kada subjekt zadržava ugovorna prava na primitak novčanih tijekova od financijske imovine, ali preuzima ugovornu obvezu plaćanja novčanih tijekova jednom ili više primatelja) nastaje, na primjer, ako je subjekt, subjekt za posebne namjene ili fondg 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.
- UP38. 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 tijekove nepovezanim trećim ulagačima.

Procjena prijenosa rizika i povrata od vlasništva (točka 20.)

- UP39. 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 vjerovatno neće dobiti na vrijednosti prije isteka).
- UP40. Primjeri kada je subjekt zadržao uglavnom sve rizike i povrate od vlasništva:
- transakcija prodaje i reotkupa u kojoj je cijena reotkupa fiksna ili predstavlja cijenu prodaje i povrat posuđivača,
 - sporazum o posudbi vrijednosnica,
 - prodaja financijske imovine zajedno s ukupnim povratom swapa kojim se izloženost tržišnom riziku prenosi natrag na subjekt,
 - 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
 - prodaja krakoročnih potraživanja kojima subjekt primatelju prijenosa jamči naknadu svih kreditnih gubitaka koji mogu nastati.
- UP41. 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

- UP42. 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.
- UP43. Primatelj prijenosa ima praktičnu mogućnost prodati prenesenu imovinu samo ako može prodati prenesenu imovinu u cijelosti nepovezаноj 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:
- ugovorno pravo prodaje prenesene imovine ima mali praktični učinak ako ne postoji tržište za prenesenu imovinu; i
 - mogućnost prodaje prenesene imovine ima mali praktični učinak ako ta prodaja ne može biti slobodno izvršena. Zbog toga:
 - 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).

- UP44. Činjenica da primatelj prijenosa vjerovatno 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

- UP45. 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.
- UP46. 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 UP69-UP82.

Prijenosi koji ne udovoljavaju zahtjevima prestanka priznavanja

- UP47. 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

- UP48. U nastavku su navedeni primjeri mjerenja prenesene imovine i povezane obveze prema točki 30.
- Sva imovina
- 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 računu dobiti i gubitka 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 knjigovodstveni iznos povezane obveze je 95 novčanih jedinica i razlika između 95 i 100 novčanih jedinica priznaje se u računu dobiti i gubitka primjenom metode efektivne kamatne stope. Ako je opcija izvršena, sva razlika između knjigovodstvene vrijednosti povezane obveze i cijene izvršenja priznaje se u računu dobiti i gubitka.

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 »bezvrijedna«. 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 – 5 novčanih jedinica), 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 umanjenom za vremensku vrijednost opcije kupnje ako opcija kupnje »ima vrijednost« ili je u vrijednosti, ili (ii) zbroju fer vrijednosti imovine i fer vrijednosti opcije prodaje umanjenom 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

UP49. 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.

UP50. 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

UP51. 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 svojoj bilanci, na primjer, kao imovinu danu u zajam ili ponovno stečeno potraživanje.
- (b) *Ugovori o reotkupu i zajam vrijednosnica – 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 – 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 sprječila primatelja prijenosa da proda imovinu, pri čemu se imovina nastavlja priznavati u obujmu u kojem prenositelj nastavlja kontinuirano sudjelovati u istoj (vidi točku UP44). Subjekt prenosi kontrolu nad imovinom ako vrijednost opcije prodaje nije dovoljna kako bi sprječila 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 UP44 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 dobiti 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 sevisira 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 tijekovi 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 glavnice 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 glavnice prenesene financijske imovine koja je u određenom razdoblju nepodmirena, swap bi obično rezultirao zadržavanjem većine rizika prijevremenog podmirjenja 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 glavnice prenesene imovine koji nije podmiren, takav swap ne bi rezultirao zadržavanjem rizika prijevremenog podmirjenja 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.

UP52. 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 glavnice 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 glavnice i povezane kamate od 9,5%. Subjekt zadržava pravo na 1.000 novčanih jedinica od svake naplate glavnice i povezanu kamatu od 10% te višak marže od 0,5% na preostalih 9.000 novčanih jedinica glavnice. 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 podmirjenja), 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 tijekova. 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...

	Procjena 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 tijekom koje subjekt ne bi primio temeljem subordiniranja) i povezanu obvezu od 1.065 novčanih jedinica (što predstavlja maksimalni iznos novčanih tijekom 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	-
Račun dobiti i gubitka (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 novčanih 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 računu dobiti i gubitka kao umanjenje vrijednosti zajma od 300 novčanih jedinica.

Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine (točka 38.)

UP53. Redovna kupnja ili prodaja financijske imovine priznaje se primjenom računovodstva na datum trgovanja ili računovodstva na datum namire kako je opisano u točkama UP55 i UP56. Primjenjena 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.

UP54. 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.

UP55. 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 obveza 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.

UP56. 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 računu dobiti i gubitka za imovinu klasificiranu kao financijska imovina po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, odnosno u rezervama za imovinu klasificiranu kao imovina raspoloživa za prodaju.

Prestanak priznavanja financijske obveze (točke 39.-42.)

UP57. 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.)

UP58. 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.

- UP59. 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.
- UP60. 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 UP57(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.
- UP61. 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.
- UP62. Prema točki 40, uvjeti su značajno različiti ako je diskontirana sadašnja vrijednost novčanih tijekova 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 tijekova 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 podmirjenja. 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.
- UP63. U nekim slučajevima kreditor oslobađa dužnika od njegove sadašnje obveze izvršenja plaćanja, ali dužnik preuzima obvezu davanja jamstva da će izvršiti plaćanje u slučaju nepodmirjenja obveza od strane osobe primarno odgovorne za podmirjenje 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.)

- UP64. Fer vrijednost financijskog instrumenta kod početnog priznavanja je, uobičajeno, cijena transakcije (tj. fer vrijednost plaćene ili primljene naknade, vidi također točku UP76). 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 UP74 – UP79). Na primjer, fer vrijednost dugoročnog nekamatonskog zajma ili potraživa-

nja 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.

- UP65. 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 računu dobiti i gubitka primjenom metode efektivne kamatne stope.

Naknadno mjerenje financijske imovine (točke 45. i 46.)

- UP66. 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.
- UP67. 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. Sljedeći datum financijskog izvještavanja 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 računu dobiti i gubitka upotrebom metode efektivne kamate. Ako financijska imovina raspoloživa za prodaju nema fiksnu ili utvrđivu otplatu, transakcijski troškovi se priznaju u računu dobiti i gubitka prilikom prestanka priznavanja imovine ili prilikom umanjenja vrijednosti iste.
- UP68. 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.)

- UP69. Definicija fer vrijednosti temelji se na pretpostavci da subjekt posluje po principu neograničenog vremena poslovanja te nema namjeru ili potrebu likvidirati, značajno ograničiti obujam 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 duga. Međutim, fer vrijednost odražava kreditnu kvalitetu instrumenta.
- UP70. 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 svođenja 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

UP71. 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 bilance (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.

UP72. 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 prijeboj 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 nameštene 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.

UP73. 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

UP74. 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 tijekova i cijenovne 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.

UP75. 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.

UP76. 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.

UP77. 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 dospijea, uzorak novčanih tijekova, valuta, kreditni rizik, zalag ili kamatna osnova). Alternativno, pod uvjetom da nema promjene kreditnog rizika dužnika i primjenjivih kreditnih marži nakon nastanka dužničkog 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 in-

strument, sa svim potrebnim usklađenjima, za sve razlike od instrumenta koji se procjenjuje.

UP78. 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.

UP79. Kod primjene analize diskontiranog novčanog tijeka, 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 glavnice 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

UP80. 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 pouzdano 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.

UP81. Brojne su situacije u kojima promjenjivost unutar 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) vjerovatno 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

UP82. 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 vjerovatno 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 tijekova 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 glavnčkih 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 financijske 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 – 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. Vjerovatno 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.)

UP83. 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 računu dobiti i gubitka. Iznimka je monetarna stavka definirana kao instrument zaštite unutar zaštite novčanog tijeka (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 računu dobiti i gubitka, 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 računu dobiti i gubitka.

Umanjenje vrijednosti i nemogućnost naplate financijske imovine (točke 58.-70.)

Financijska imovina koja se vodi po amortiziranom trošku (točke 63.-65.)

UP84. 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 dospijeća, ili su isti na drugi način izmijenjeni zbog financijskih teškoća posuditelja ili izdavatelja, umanjeње 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 dospijeća ima promjenjivu kamatnu stopu, stopa diskonta za mjerenje gubitka od umanjeња vrijednosti prema točki 63, predstavlja sadašnju efektivnu kamatnu stopu (stope) utvrđenom prema ugovoru. Zbog praktičnosti, vjerovnik može mjeriti umanjeње vrijednosti financijske imovine koja se vodi po amortiziranom trošku na temelju fer vrijednosti instrumenta, primjenom vidljive tržišne cijene. Izračun sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tijekova financijske imovine u zalogu odražava novčane tijekove koji mogu nastati iz ovrhe umanjene za troškove dobivanja i prodaje zaloga, bez obzira na izvjesnost ovrhe.

UP85. Proces procjene gubitaka od umanjeња 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.

UP86. Proces procjene iznosa gubitka od umanjeња vrijednosti može rezultirati jedinstvenim iznosom ili nizom mogućih iznosa. U drugom navedenom slučaju subjekt priznaje gubitak od umanjeња vrijednosti koji je jednak najboljoj procjeni unutar niza*, uzimajući u obzir sve relevantne informacije o uvjetima važećim na datum bilance, raspoložive prije izdavanja financijskih izvještaja.

UP87. U svrhu zajedničke procjene umanjeња 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 dospijeća i ostale relevantne faktore). Izabrana obilježja značajna su za procjenu budućih novčanih tijekova grupa takve imovine jer isti ukazuju na dužnikovu mogućnost plaćanja svih nepodmirenih iznosa sukladno ugovorenim uvjetima za imovinu koja se procjenjuje. Međutim, vjerovatnost gubitka ili druge statistike koja se odnosi na gubitak razlikuju se na razini grupe vezano za (a) imovinu koja je pojedinačno procijenjena u svrhu umanjeња vrijednosti, a čija vrijednost nije umanjena i (b) imovinu koja nije pojedinačno procijenjena za potrebe umanjeња vrijednosti te kod koje bi se stoga mogli zahtijevati različiti iznosi umanjeња vrijednosti. Ako subjekt nema grupu imovine sa sličnim obilježjima rizika, subjekt ne provodi dodatnu procjenu.

UP88. Gubici od umanjeња vrijednosti priznati na razini grupe, predstavljaju korak koji prethodi identifikaciji gubitaka od umanjeња vrijednosti pojedinačne imovine unutar grupe financijske imovine koja je zajedno procijenjena u svrhu umanjeња vrijednosti. Odmah nakon što postanu raspoložive informacije o specifičnim gubicima nastalim od umanjeња vrijednosti imovine koja je zasebno procijenjena, ta se imovina uklanja iz grupe.

UP89. Budući novčani tijekovi grupe financijske imovine koja se procjenjuje zajedno u svrhu umanjeња 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 tijekova 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 upo-

trebljene za procjenu budućih novčanih tijekova redovno se pregledavaju kako bi se smanjile razlike između procijenjenih gubitaka i stvarnog iskustva vezano za gubitke.

- UP90. Kao primjer primjene točke UP89, 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 primjetiti 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.
- UP91. Kod primjene stopa povijesnog gubitka kod procjene budućih novčanih tijekova, 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 rezmatrane. 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.
- UP92. 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 UP87-UP91. Svaki upotrijebljeni model uključivao bi učinak vremenske vrijednosti novca, razmatrao novčane tijekove 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

- UP93. 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 tijekova za potrebe mjerenja gubitka od umanjenja vrijednosti.

ZAŠTITA (točke 71.-102.)

Instrumenti zaštite (točke 72. – 77.)

Instrumenti koji udovoljavaju definiciji instrumenata zaštite

- UP94. 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 tijekova. Sukladno tome, ista može udovoljavati definiciji instrumenta zaštite.

- UP95. Ulaganje koje se drži do dospjeća knjiženo po amortiziranom trošku može se definirati kao instrument zaštite unutar zaštite valutnog rizika.
- UP96. 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.
- UP97. 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.)

- UP98. 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.
- UP99. Ulaganje metodom udjela ne može biti zaštićena stavka unutar zaštite fer vrijednosti jer se metodom udjela u računu dobiti i gubitka priznaje udio ulagatelja u računu dobiti i gubitka pridruženog subjekta, a ne promjena u fer vrijednosti ulaganja. Zbog sličnog razloga ulaganje u konsolidiranu podružnicu ne može biti zaštićena stavka unutar zaštite fer vrijednosti jer se u konsolidiranom računu dobiti i gubitka priznaje dobit ili gubitak podružnice, 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)

- UP99A Ako je dio novčanih tijekova od financijske imovine ili financijske obveze definiran kao zaštićena stavka, taj dio mora biti manji od ukupnih novčanih tijekova imovine ili obveze. Na primjer, u slučaju obveze s efektivnom kamatnom stopom nižom od LIBORa, subjekt ne može definirati (a) dio obveze koji je jednak iznosu glavnice uvećanom za kamatu po LIBOR-u i (b) negativan preostali udio. Međutim, subjekt može definirati sve novčane tijekove 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 LIBORa, subjekt može definirati cjelokupnu obvezu kao zaštićenu stavku (tj. glavnica uvećana za kamatu po LIBOR-u i umanjena za osnovnih 100 poena) i zaštititi promjenu fer vrijednosti ili novčanih tijekova cjelokupne obveze koja je povezana s promjenama LIBORa. Subjekt može također izabrati omjer zaštite drugačiji od omjera jedan na jedan kako bi poboljšao učinkovitost zaštite, kako je opisano u točki UP100.

UP99B Nadalje, ako je financijski instrument s fiksnom kamatnom stopom zaštićen neko vrijeme nakon nastanka, a kamatne se stope u međuvremenu promijene, subjekt može definirati kao zaštićenu stavku dio koji je jednak osnovnoj stopi koja je viša od ugovorne stope plaćene za stavku. Subjekt to može uraditi pod uvjetom da je osnovna kamatna stopa manja od obračunane efektivne kamatne stope pod pretpostavkom da je subjekt kupio instrument na dan kada je prvi put klasificirao zaštićenu stavku. Na primjer, pretpostavimo da subjekt kreira financijsku imovinu s fiksnom kamatnom stopom u vrijednosti od 100 novčanih jedinica čija efektivna kamatna stopa iznosi 6% u vrijeme kada LIBOR iznosi 4%. Subjekt počinje štiti tu imovinu nakon nekog vremena kada se LIBOR poveća na 8% i fer vrijednost imovine se smanji na 90 novčanih jedinica. Subjekt izračunava da bi, da je kupio imovinu na datum kada ju je prvi put klasificirao kao zaštićenu stavku po njenoj tadašnjoj fer vrijednosti od 90 novčanih jedinica, efektivni primici iznosili 9,5%. Budući da je LIBOR niži od efektivnih prinosa subjekt može klasificirati 8%-tni dio koji je vezan uz LIBOR, koji se djelomično sastoji od ugovornih kamatnih novčanih tijekova i djelomično od razlike između sadašnje fer vrijednosti (tj. 90 novčanih jedinica) i iznosa otplativog po dospeljeću (tj. 100 novčanih jedinica).

Definiranje nefinancijske imovine kao zaštićene stavke (točka 82.)

UP100. Promjene cijene sastavnog dijela ili komponente nefinancijske imovine ili nefinancijske obveze obično nemaju predviđeni 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 računu dobiti i gubitka tijekom razdoblja trajanja odnosa zaštite.

Definiranje grupe imovine kao zaštićene stavke (točke 83. i 84.)

UP101. Zaštita cjelokupne neto pozicije (npr. neto cjelokupne imovine s fiksnom kamatnom stopom i svih obveza s fiksnom kamatnom stopom sa sličnim dospeljećem), a ne samo odre-

đene 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 zaštiti 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 tijeka. 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.)

UP102. 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.

UP103. Kao primjer zaštite novčanog tijeka 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 tijekovi predstavljaju buduća plaćanja kamata).

UP104. 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 tijeka.

Procjena učinkovitosti zaštite

UP105. Zaštita se smatra visoko učinkovitom samo ako su zadovoljena oba sljedeća uvjeta:

(a) Očekuje se da će prilikom nastanka i tijekom sljedećih zaštita biti visoko učinkovita u ostvarivanju prijeboja s promjenama fer vrijednosti ili novčanih tijekova 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 tijekova zaštićene stavke povezanih sa zaštićenim rizikom s prošlim promjenama fer vrijednosti ili novčanih tijekova instrumenta zaštite, ili prikazivanjem visoke statističke podudarnosti fer vrijednosti ili novčanih tijekova 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 UP100.

(b) 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, prijeboj 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.

UP106. Učinkovitost se procjenjuje najmanje u vrijeme kada subjekt priprema svoje godišnje financijske izvještaje ili financijske izvještaje tijekom polugodišta.

UP107. 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.

UP107A Ako subjekt zaštićuje manje od 100% izloženosti određene stavke, na primjer 85%, subjekt definira zaštićenu stavku kao 85% izloženosti i mjeri neučinkovitost na temelju promjene unutar tih 85% izloženosti. Međutim, prilikom zaštite 85% izloženosti subjekt može primijeniti omjer zaštite drugačiji od omjera jedan na jedan ako to poboljšava očekivano učinkovitost zaštite, kako je objašnjeno u točki UP100.

UP108. Ako su osnovni uvjeti instrumenta zaštite i zaštićene imovine, obveze, čvrste ugovorne obveze ili vrlo izvjesne prognozirane transakcije isti, promjene fer vrijednosti ili novčanih tijekova povezanih s rizikom koji se zaštićuje vjerovatno će se međusobno potpuno prebijati i prilikom samog nastanka zaštite i kasnije. Na primjer, kamatni swap će vjerovatno predstavljati učinkovitu zaštitu ako su nominalni iznos i iznos glavnice, uvjeti, datumi promjene cijena, datumi primanja ili plaćanja kamate i glavnice 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 vjerovatno 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 računu dobiti i gubitka ili ako se promjena unutar očekivanih novčanih tijekova od vrlo izvjesne prognozirane transakcije temelji na terminskoj cijeni robe.

UP109. 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.

UP110. 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.

UP111. 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.

UP112. 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 tijeka. 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.

UP113. 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

UP114. 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 UP115-UP132 u nastavku:

- 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;
- 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 tijekom po razdobljima u kojima se očekuje njihov nastanak ili raspoređivanje nominalnih iznosa glavnice 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. Ovim se iznosom također utvrđuje postotna mjera koja se koristi za testiranje učinkovitosti u skladu s točkom UP126(b);
- (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)), na temelju očekivanih datuma promjene kamatnih stopa utvrđenih pod (b). 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 računu dobiti i gubitka i kao stavku unutar jedne od dvije linije bilance, kako je opisano u točki 89A. Promjena fer vrijednosti ne mora biti raspoređena na pojedinačnu imovinu ili obvezu;
- (h) Subjekt mjeri promjenu fer vrijednosti instrumenta (instrumenata) zaštite (kako je opisano pod (e)) i priznaje istu kao prihod ili rashod u računu dobiti i gubitka. Fer vrijednost instrumenta (instrumenata) zaštite priznaje se kao imovina ili obveza u bilanci;
- (i) Svaka neučinkovitost* priznat će se u računu dobiti i gubitka kao razlika između promjene fer vrijednosti navedene pod (g) i one navedene pod (h).

UP115. 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.

UP116. Portfelj identificiran u točki UP114(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 ne predstavlja zaštićenu stavku.

UP117. Kod primjene točki UP114(b) subjekt utvrđuje očekivane datume promjena kamatnih stopa imovine kao datum očekivanog dospijanja 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.

UP118. Kao primjer definicije navedene u točki UP114(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 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:

- (a) imovina čija se fer vrijednost mijenja prema promjenama zaštićene kamatne stope, i
- (b) imovina koja bi udovoljavala uvjetima računovodstva zaštite fer vrijednosti da je pojedinačno definirana kao zaštićena stavka. Posebno, budući da Standard navodi da fer vrijednost financijske obveze s obilježjem plaćanja po viđenju (poput depozita po viđenju i nekih vrsta oročenih depozita) nije manja od iznosa plativog po viđenju diskontiranog od datuma na koji se prvi put moglo zahtijevati podmirenje, takva imovina ne može udovoljavati uvjetima računovodstva zaštite fer vrijednosti za bilo koje vremensko razdoblje kraće od najkraćeg razdoblja tijekom kojeg imatelj može zahtijevati otplatu. U gore navedenom primjeru zaštićena pozicija predstavlja iznos imovine. Takve obveze, stoga, nisu dio definirane zaštićene stavke, nego ih subjekt upotrebljava kako bi utvrdio iznos imovine koja je definirana kao zaštićena. Ako pozicija koju je subjekt htio zaštititi predstavlja iznos obveza, iznos koji predstavlja definiranu zaštićenu stavku mora proizlaziti iz obveza s fiksnom kamatnom stopom, ne uključujući obveze za koje se od subjekta može tražiti otplata u ranijem vremenskom razdoblju, a mjerenje postotka koje se upotrebljava za procjenu učinkovitosti zaštite u skladu s točkom UP126(b) izračunavalo bi se kao postotak ovih drugih obveza. Na primjer, pretpostavimo da subjekt procjenjuje da u određenom vremenskom razdoblju promjene kamatnih stopa ima obveze s fiksnom kamatnom stopom u iznosu od 100

novčanih jedinica koje se sastoje od 40 novčanih jedinica depozita po viđenju i 60 novčanih jedinica obveza koje ne uključuju obilježje plaćanja po viđenju te ima 70 novčanih jedinica imovine s fiksnom kamatnom stopom. Ako subjekt odluči zaštititi cijelu neto poziciju od 30 novčanih jedinica, kao zaštićenu stavku subjekt klasificira obveze u iznosu od 30 novčanih jedinica ili 50%* obveza bez obilježja plaćanja po viđenju.

UP119. 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:

- koja će imovina i obveze biti uključeni u zaštitu portfelja i osnova koja će biti upotrijebljena za uklanjanje istih iz portfelja,
- 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,
- broj i trajanje vremenskih razdoblja promjene kamatnih stopa,
- koliko će često subjekt testirati učinkovitost i koju od dvije metode iz točke UP126 će upotrebljavati,
- metodologija koju subjekt upotrebljava za utvrđivanje iznosa imovine ili obveza koje nisu definirane kao zaštićena stavka i, sukladno tome, postotnu mjeru upotrijebljenu za testiranje učinkovitosti primjenom metode opisane u točki UP126(b),
- ako subjekt testira učinkovitost primjenom metode opisane u točki UP126(b), 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.

UP120. Instrument zaštite naveden u točki UP114(e) može biti zaseban derivativ ili portfelj derivativa u kojem svi derivativi imaju izloženost zaštićenom kamatnom riziku navedenom u točki UP114(d) (npr. portfelj kamatnog swapa u kojem svi swapovi imaju izloženost prema LIBORu). Takav portfelj derivativa može sadržavati pozicije rizika namijenjene prijekoju. 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 prijekoju kupljene opcije). Ako instrument zaštite zaštićuje iznos definiran u točki UP114(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.

UP121. Ako subjekt mjeri promjenu fer vrijednosti stavke koja se može prijevremeno podmiriti u skladu s točkom UP114(g), promjena kamatnih stopa utječe na fer vrijednost stavke koja se može prijevremeno podmiriti na dva načina: utječe na fer vrijednost ugovornih novčanih tijekova 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. Za stavke koje se mogu prijevremeno podmiriti, točka 81A dozvoljava da se prijevremeno podmirenje izvrši definiranjem zaštićene stavke sukladno promjeni fer vrijednosti povezanoj s promjenama definirane kamatne stope na temelju očekivanih, a ne ugovornih datuma promjene kamatnih stopa. Međutim, učinak koji promjene zaštićene kamatne stope imaju na očekivane datume promjene kamatnih stopa treba se uzeti u obzir prilikom utvrđivanja promjene fer vrijednosti zaštićene stavke. Sukladno tome, ako su očekivani datumi promjene kamatnih stopa promijenjeni (npr. kako bi odražavali promjenu očekivanih prijevremenih podmirenja) ili ako se stvarni datumi promjene kamatnih stopa razlikuju od očekivanih, neučinkovitost će nastati kako je opisano u točki UP126. Suprotno tome, promjene očekivanih datuma promjene kamatnih stopa koje (a) jasno proizlaze iz faktora koji nisu promjene zaštićene kamatne stope, (b) nisu povezane s promjenama zaštićene kamatne stope i (c) mogu se pouzdano odvojiti od promjena povezanih sa zaštićenom kamatnom stopom (npr. promjena stopa predujma koje jasno proizlaze iz promjene demografskih obilježja ili poreznih zakona, a ne prijevremenog podmirenja kamatne stope) ne uzimaju se u obzir prilikom utvrđivanja promjene fer vrijednosti zaštićene stavke jer nisu povezane sa zaštićenim rizikom. Ako se ne može sa sigurnošću utvrditi zbog kojeg je faktora nastala promjena u očekivanim datumima promjene kamatnih stopa ili subjekt ne može pouzdano odvojiti promjene koje proizlaze iz zaštićene kamatne stope od onih koje proizlaze iz ostalih faktora, pretpostavlja se da promjena nastaje zbog promjena zaštićene kamatne stope.

UP122. Standard ne navodi tehnike primijenjene za utvrđivanje iznosa navedenog u točki UP114(g), tj. promjene fer vrijednosti zaštićene stavke povezane sa zaštićenim rizikom. Ako se za takvo mjerenje upotrebljavaju statističke ili druge tehnike procjene, rukovodstvo mora očekivati da će rezultat biti prilično sličan rezultatu koji bi se dobio mjerenjem svakog pojedinog dijela imovine ili obveza koje sačinjavaju zaštićenu stavku. Nije prikladno pretpostaviti da su promjene fer vrijednosti zaštićene stavke jednake promjenama vrijednosti instrumenta zaštite.

UP123. 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 pro-

mjene kamatnih stopa predstavlja obvezu, promjena njezine vrijednosti prikazuje se kao zasebna stavka unutar obveza. Ove stavke predstavljaju zasebne stavke koje navodi točka UP114(g). Posebno raspoređivanje na pojedine dijelove imovine (ili obveza) nije potrebno.

UP124. Točka UP114(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) stvarne datume promjene kamatnih stopa koji se razlikuju od očekivanih, ili promjene očekivanih datuma promjene kamatnih stopa,
- (b) umanjene vrijednosti ili prestanak priznavanja imovine unutar zaštićenog portfelja,
- (c) razliku između datuma plaćanja instrumenta zaštite i zaštićene stavke, i
- (d) ostale uzroke (npr. ako samo nekoliko zaštićenih stavki ima kamatnu stopu nižu od osnovne kamatne stope od koje su zaštićeni i povezana neučinkovitost nije toliko velika da portfelj u cijelosti ne bi udovoljavao zahtjevima računovodstva zaštite).

Takva neučinkovitost* identificira se i priznaje u računu dobiti i gubitka.

UP125. Učinkovitost zaštite općenito će se poboljšati:

- (a) ako subjekt rasporedi 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 vjerovatnost 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).

UP126. Subjekt periodično testira učinkovitost. Ako se procjene datuma promjene kamatnih stopa promijene u razdoblju između datuma na koji subjekt procjenjuje učinkovitost i sljedećeg datuma, subjekt izračunava iznos učinkovitosti na jedan od sljedećih načina:

- (a) kao razliku između promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite (vidi točku UP114(h)) i promjenu vrijednosti cijele zaštićene stavke povezanu s promjenama zaštićene kamatne stope (uključujući utjecaj koji promjene zaštićene kamatne stope imaju na fer vrijednost bilo koje ugrađene opcije prijevremenog podmirenja) ili

(b) primjenom sljedećih procjena. Subjekt:

(i) izračunava postotak imovine (ili obveza) koji je zaštićen unutar svakog vremenskog razdoblja promjene kamatnih stopa, na temelju procijenjenih datuma promjene kamatnih stopa na posljednji datum na koji je testirao učinkovitost,

(ii) primjenjuje ovaj postotak na svoju izmijenjenu procjenu iznosa unutar tog vremenskog razdoblja promjene kamatnih stopa kako bi izračunao iznos zaštićene stavke na temelju izmijenjene procjene,

(iii) izračunava promjenu fer vrijednosti svoje izmijenjene procjene zaštićene stavke koja je povezana sa zaštićenim rizikom i prikazuje je kako je navedeno u točki UP114(g),

(iv) priznaje neučinkovitost koja je jednaka razlici između iznosa utvrđenog pod (iii) i promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite (vidi točku UP114(h)).

UP127. 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. Sve izmjene procijenjenih datuma promjene kamatnih stopa (osim iznimki sukladno točki UP121) uključujući svako pre-raspoređivanje postojećih stavki između vremenskih razdoblja, uzimaju se u obzir prilikom revidiranja procijenjenih iznosa unutar vremenskog razdoblja, u skladu s točkom UP126(b)(ii) i također prilikom mjerenja učinkovitosti. 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. Procedure navedene u točki UP126(b) zatim se ponavljaju na sljedeći datum testiranja učinkovitosti.

UP128. 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 umanjnjem vrijednosti imovine ili prodajom. U ovom slučaju iznos promjene fer vrijednosti uključen u odvojene stavke navedene u točki UP114(g) koji se odnosi na stavke koje su se prestale priznavati, trebaju se ukloniti iz bilance i uključiti u račun dobiti i gubitka 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 UP114(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.

- UP129. Nadalje, svaki iznos koji se odnosi na određeno vremensko razdoblje koji se nije prestao priznavati po isteku vremenskog razdoblja, priznaje se u računu dobiti i gubitka u tom razdoblju (vidi točku 89A). Na primjer, pretpostavimo da subjekt rasporedi imovinu unutar tri vremenska razdoblja promjene kamatnih stopa. Prema prethodnom redefiniranju promjena fer vrijednosti prikazana unutar zasebne linije bilance predstavljala je imovinu od 25 novčanih jedinica. Taj iznos predstavlja iznos koji se odnosi na razdoblja 1, 2 i 3 od 7, 8, odnosno 10 novčanih jedinica. Prilikom sljedećeg ponovnog definiranja imovina koja se odnosi na razdoblje 1 bit će ili realizirana ili preraspoređena na druga razdoblja. Stoga, 7 novčanih jedinica se prestaje priznavati unutar bilance i priznaje se u računu dobiti i gubitka. 8 novčanih jedinica i 10 novčanih jedinica sada se odnose na razdoblje 1, odnosno 2. Ova preostala razdoblja se zatim usklađuju, prema potrebi, s promjenama fer vrijednosti kako je opisano u točki UP114(g).
- UP130. Kao primjer zahtjeva koje propisuju prethodne dvije točke, pretpostavimo da je subjekt rasporedio imovinu na temelju raspoređivanja postotka portfelja na svako razdoblje promjene kamatnih stopa. Pretpostavimo također da je subjekt rasporedio 100 novčanih jedinica na svako od prva dva vremenska razdoblja. Po isteku prvog vremenskog razdoblja ponovnog utvrđivanja cijena 110 novčanih jedinica imovine prestaje se priznavati zbog očekivanih i neočekivanih otpлата. U tom slučaju, svi iznosi sadržani unutar zasebne stavke navedene u točki UP114(g) koja se odnosi na prvo vremensko razdoblje, uklanjaju se iz bilance, kao i 10% iznosa koji se odnosi na drugo vremensko razdoblje.
- UP131. 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 UP114(g) koji se odnosi na smanjenje, amortizira se u skladu s točkom 92.
- UP132. Subjekt može htjeti primijeniti pristup naveden u točkama UP114-UP131 na zaštitu portfelja koja je prethodno knjižena kao zaštita novčanog tijeka u skladu s MRS-om 39. U tom slučaju subjekt povlači prethodnu definiciju zaštite kao zaštite novčanog tijeka 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 UP114-UP131 na sva buduća računovodstvena razdoblja.

Dodatak B

Izmjene ostalih službenih tumačenja

Izmjene iznesene unutar ovog Dodatka primjenjuju se na godišnja razdoblja s početkom ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na ranije razdoblje, na to ranije razdoblje također treba primijeniti i ove Izmjene.

Izmjene unutar ovog Dodatka bile su prilikom izdavanja ovog Standarda 2003. godine uključene u povezanu službena tumačenja koja su objavljena unutar ovog izdanja.

Međunarodni računovodstveni standard 40

Ulaganje u nekretnine

Ovo izdanje uključuje promjene koje proizlaze iz novih, izmijenjenih MSFI-eva, izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene unutar ovog izdanja« na početku samog izdanja navodi datume početka primjene novih i izmijenjenih MSFI-eva i također identificira postojeće MSFI-eve koji nisu uključeni u ovo izdanje.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 40	
Ulaganje u nekretnine	
UVOD	1
RAZLOZI ZA PROMJENU MRS-a 40	2 – 4
GLAVNE PROMJENE	5 – 15
SAŽETAK PRISTUPA KOJEG PROPISUJE OVAJ STANDARD	16 – 19
MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD	20 – 29
ULAGANJE U NEKRETNINE	30 – 56
Cilj	30 – 32
Djelokrug	33 – 55
Definicije	53 – 55
Priznavanje	56
MJERENJE KOD POČETNOG PRIZNAVANJA	57 – 65
MJERENJE NAKON POČETNOG PRIZNAVANJA	66 – 73
Računovodstvena politika	74 – 79
Model fer vrijednosti	74 – 75
Model troška nabave	76 – 78
Prijenosi	79
OTUĐENJA	80 – 84
Objavljivanje	80 – 82
Model fer vrijednosti i model troška nabave	83 – 84
Model fer vrijednosti	85
Model troška nabave	86
PRIJELAZNE ODREDBE	
Model fer vrijednosti	
Model troška nabave	
DATUM STUPANJA NA SNAGU	
POVLAČENJE MRS-a 40 (2000.)	

Međunarodni računovodstveni standard 40 *Ulaganje u nekretnine* (MRS 40) naveden je pod točkama 1-86. Sve točke imaju jednaku važnost, ali zadržavaju oblik Standarda kojeg je propisivo odbor za međunarodne računovodstvene standarde kada je isti prihvaćen od strane Odbora. MRS 40 je potrebno čitati u kontekstu ciljeva i Osnova za zaključke, *Uvoda u Međunarodne standarde financijskog izvještavanja i Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* čini temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku izričitih smjernica.

UVOD

UV1. Međunarodni računovodstveni standard 40 *Ulaganje u nekretnine* (MRS 40) zamjenjuje MRS 40 *Ulaganje u nekretnine* (izdan 2000. godine) i primjenjuje se na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena se preporučuje.

Razlozi za promjenu MRS-a 40

- UV2. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde objavio je ovu izmijenjenu verziju MRS-a 40 u sklopu projekta poboljšanja Međunarodnih računovodstvenih standarda. Projekt je potaknut pitanjima i kritikama na Standarde postavljenim od strane zakonodavnih tijela, profesionalnih računovođa i ostalih zainteresiranih strana. Cilj projekta bio je smanjiti ili ukloniti alternativna rješenja, suvišne informacije i konflikte unutar Standarda, kako bi se usredotočilo na pitanja usklađivanja i provela ostala poboljšanja.
- UV3. Vežano za MRS 40, osnovni cilj Odbora bila je provedba ograničenog pregleda kako bi se dozvolilo da udio u nekretninama u operativnom najmu, sukladno određenim uvjetima, udovoljava definiciji ulaganja u nekretnine. Ti uvjeti uključuju zahtjeve da nekretnina mora i inače udovoljavati definiciji ulaganja u nekretnine te da najmoprimac mora tretirati najam kao financijski najam i mjeriti rezultirajuću imovinu koja proizlazi iz najma po modelu fer vrijednosti. Odbor nije ponovno razmatrao temeljni pristup računovodstvu ulaganja u nekretnine iznesen unutar MRS-a 40.

Glavne promjene

- UV4. Glavne promjene u odnosu na prethodnu verziju MRS-a 40 prikazane su u nastavku.
- UV5. Udio u nekretnini od strane najmoprimca prema ugovoru o operativnom najmu može se klasificirati i tretirati kao ulaganja u nekretnine pod uvjetom:
- da su zadovoljene ostale definicije ulaganja u nekretnine,
 - da se operativni najam računovodstveno tretira kao financijski najam, u skladu s MRS-om 17 *Najmovi*, i
 - da najmoprimac na priznatu imovinu primjenjuje model fer vrijednosti kojeg navodi ovaj Standard.
- UV6. Alternativna klasifikacija navedena u točki UV5 moguća je samo po osnovi nekretnina-po-nekretnina. Međutim, zbog općeg zahtjeva kojeg propisuje Standard, da sva ulaganja u nekretnine treba dosljedno računovodstveno tretirati primjenom modela fer vrijednosti ili troška nabave, jednom kad se za određenu nekretninu odabere jedna od alternativa, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine trebaju se dosljedno obračunavati na temelju fer vrijednosti.
- UV7. Standard zahtijeva da subjekt objavi:
- primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška nabave, i
 - ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li se, i u kojim okolnostima, udio u nekretnini u operativnom najmu klasificira i obračunava kao ulaganje u nekretnine.
- UV8. Kada je procjena ulaganja u nekretnine značajno korigirana za potrebe financijskih izvještaja, potrebno je prikazati usklađenje između dobivene procjene i procjene uključene u financijske izvještaje.
- UV9. Standard pojašnjava da ako se udio u nekretnini u najmu klasificira kao ulaganje u nekretninu, stavka koja se računovodstveno tretira po fer vrijednosti je pripadajući udio, a ne pripadajuća nekretnina.
- UV10. U sva objavljivanja potrebno je uključiti usporedne podatke.
- UV11. Određene značajne promjene uključene su u ovaj Standard kao rezultat izmjene MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema, u sklopu projekta Poboljšanja:

- navesti troškove uključene u trošak ulaganja u nekretnine i naznaka kada treba prestati priznavati zamijenjene stavke,
- navesti kada transakcije razmjene (tj. transakcije u kojima je ulaganje u nekretninu stečeno zamjenom za nemonotarnu imovinu, u potpunosti ili djelomično) imaju ekonomsku pozadinu i kako se takve transakcije, sa ili bez ekonomske pozadine, računovodstveno tretiraju, i
- navesti računovodstveni tretman nadoknade od strane trećih osoba vezano za ulaganja u nekretnine čija je vrijednost umanjena, koja je izgubila vrijednost ili se od nje odustalo.

SAŽETAK PRISTUPA KOJEG PROPISUJE OVAJ STANDARD

UV12. Standard subjektima dozvoljava izbor između:

- modela fer vrijednosti prema kojem se ulaganje u nekretnine, nakon početnog priznavanja, mjeri po fer vrijednosti, a promjene fer vrijednosti priznaju se u računu dobiti i gubitka, i
- modela troška nabave. Model troška nabave je opisan u MRS-u 16 i zahtijeva mjerenje ulaganja u nekretnine nakon početnog priznavanja po amortiziranom trošku (umanjeno za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti). Društvo koje odabere model troška nabave, objavljuje fer vrijednost svog ulaganja u nekretnine.

UV13. Izbor između modela troška nabave i modela fer vrijednosti nije moguć kod najmoprimca koji je izabrao klasificirati i računovodstveno tretirati svoj udio u nekretnini u operativnom najmu kao ulaganje u nekretnine. Standard zahtijeva mjerenje tog ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti.

UV14. Model fer vrijednosti razlikuje se od modela revalorizacije koji je dozvoljen za određenu nefinancijsku imovinu. Prema modelu revalorizacije, povećanja knjigovodstvene vrijednosti iznad iznosa mjerenog na osnovi troška nabave priznaju se kao višak od revalorizacije. Međutim, prema modelu fer vrijednosti, sve promjene fer vrijednosti priznaju se u računu dobiti i gubitka.

UV15. Standard zahtijeva da subjekt primjeni odabrani model na sva svoja ulaganja u nekretnine. Međutim, to ne znači da svi operativni najmovi koji mogu ući u izbor moraju biti klasificirani kao ulaganja u nekretnine.

UV16. U posebnim slučajevima, kod primjene modela fer vrijednosti, u slučaju kada subjekt prvi put stječe ulaganje u nekretnine (ili kada postojeće nekretnine po prvi put postaju ulaganja u nekretnine nakon završetka izgradnje ili obnove, ili nakon promjene njezine namjene) može postojati jasan dokaz da fer vrijednost tih nekretnina neće biti moguće redovno pouzdano određivati. U takvim slučajevima Standard zahtijeva da subjekt mjeri takvo ulaganje u nekretnine primjenom modela troška nabave kojeg propisuje MRS 16, do prodaje ulaganja u nekretnine. Pretpostavlja se da je preostala vrijednost ulaganja u nekretnine nula.

UV17. Promjena od jednog do drugog modela obavlja se samo ako promjena rezultira prikladnijom prezentacijom. Standard navodi da je vjerojatnost prijelaza s modela fer vrijednosti na model troška nabave iznimno prilično mala.

UV18. Zahtjevi MRS-a 40 ovisni su o zahtjevima MRS-a 17 vezano za klasifikaciju najmova, računovodstvo financijskih i operativnih

najmova i određena ostala objavljivanja značajna za ulaganja u nekretnine u najmu. Ako se udio u nekretnini u operativnom najmu klasificira i vodi kao ulaganje u nekretnine, MRS 40 nadilazi MRS 17 zahtjevom da se najam računovodstveno tretira kao financijski najam. Točke 14. – 18. MRS-a 17 primjenjuju se na klasifikaciju najma zemljišta i zgrada. Narочito, Točka 18. navodi slučajeve kada nije potrebno odvojeno mjeriti elemente zemljišta i zgrada u takvom najmu.

Međunarodni računovodstveni standard 40

Ulaganje 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 danog u najam po operativnom najmu u financijskim izvještajima najmodavca. Ovaj Standard ne obrađuje pitanja koje pokriva MRS 17 *Najmovi*, uključujući:
 - (a) klasifikaciju najmova kao financijskih ili operativnih najmova,
 - (b) priznavanje dobiti od najma ulaganja u nekretnine (vidi također MRS 18 *Prihodi*),
 - (c) mjerenje udjela u nekretnini u najmu koji se računovodstveno tretira kao operativni najam unutar financijskih izvještaja najmoprimca,
 - (d) mjerenje neto ulaganja u financijski najam u financijskim izvještajima najmodavca,
 - (e) računovodstvo prodaje i transakcije ponovnog najma te
 - (f) objavljivanje vezano uz financijski i operativni najam.
4. Ovaj se Standard ne primjenjuje na:
 - (a) biološku imovinu koja se odnosi na poljoprivredne djelatnosti (vidi MRS 41 *Poljoprivreda*), i
 - (b) prava na minerale i mineralne rezerve poput nafte, zemnog plina i sličnih ne-regenerativnih izvora.

DEFINICIJE

5. *U ovom su Standardu upotrijebljeni sljedeći izrazi s točno određenim značenjem:*
Knjigovodstvena vrijednost je vrijednost po kojoj se imovina priznaje u bilanci.
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-eva, npr. MSFI 2 Plaćanje temeljeno na udjelima.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti između informiranih i spremnih stranaka u transakciji koja se odvija po tržišnim uvjetima.

Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koje se drži (od strane vlasnika ili najmoprimca u financijskom najmu) u svrhu zarade prihoda od najma ili zbog porasta vrijednosti kapitalne imovine ili oboje, a ne zbog:

- (a) upotrebe iste u proizvodnji ili opskrbi dobara ili usluga ili u administrativne svrhe, ili
- (b) prodaje tijekom redovnog poslovanja.

Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina koja se drži (od strane vlasnika ili najmoprimca u financijskom najmu) u svrhu upotrebe tijekom proizvodnje ili opskrbe dobara ili usluga ili u administrativne svrhe.

6. *Udio najmoprimca u nekretnini u operativnom najmu može se klasificirati i voditi kao ulaganje u nekretninu samo i isključivo ako bi nekretnina inače udovoljavala definiciji ulaganja u nekretninu i najmoprimac za priznatu imovinu primjenjuje model fer vrijednosti opisan u točkama 33. – 55. Ova alternativna klasifikacija je moguća po osnovi nekretnina po nekretnina. Međutim, kada se jednom izabere jedna od alternativa za određeni udio u nekretnini u operativnom 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 nekretninu drži se radi zarade prihoda od najma, radi povećanja kapitalne vrijednosti imovine, ili oboje. Ulaganje u nekretnine stoga generira novčane tijekom uglavnom neovisno o drugoj imovini u posjedu 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:
 - (a) zemljište koje se drži u svrhu dugoročnog porasta kapitalne vrijednosti, a ne zbog kratkoročne prodaje tijekom redovnog poslovanja;
 - (b) 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);
 - (c) zgrada koju subjekt posjeduje (ili koju subjekt posjeduje prema ugovoru o financijskom najmu) i koju daje u najam prema jednom ili više ugovora o operativnom najmu;
 - (d) zgrada koja je prazna, ali se drži s namjerom da se iznajmi prema jednom ili više ugovora o operativnom najmu.
9. U nastavku su navedeni primjeri stavki koje se ne smatraju ulaganjem u nekretnine te stoga nisu u opsegu ovog Standarda:
 - (a) 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 naknadne prodaje u bliskoj budućnosti ili za obnovu i prodaju;
- (b) nekretnine izgrađene ili obnovljene u ime trećih osoba (vidi MRS 11 Ugovori o izgradnji);
- (c) 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;
- (d) nekretnine koje su izgrađene ili obnovljene za buduću upotrebu u obliku ulaganja u nekretnine. 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 postojeća ulaganja u nekretnine koje se obnavljaju za buduće korištenje kao ulaganja u nekretnine (vidi točku 58.);
- (e) 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.
12. 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.
13. 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 tijekova koji nastaju iz poslovanja hotela.
14. 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.
15. 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:*

- (a) *kada je vjerojatno da će buduća ekonomska dobit povećana s ulaganjem u nekretnine pripadati subjektu i*
- (b) *kada cijena ulaganja u nekretnine može biti pouzdano izmjerena.*

17. Prema ovom principu priznavanja, subjekt vrednuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine 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.
18. Prema principu priznavanja iz točke 16., subjekt unutar knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine ne priznaje troškove dnevnog servisiranja takvih nekretnina. Ti se troškovi priznaju u računu dobiti i gubitka kako nastaju. Troškovi dnevnog servisiranja 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.
19. 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 postojećeg ulaganja u nekretnine u vrijeme kada je trošak nastao, uz uvjet da su ispunjeni kriteriji priznavanja. Knjigovodstvena vrijednost tih zamijenjenih dijelova 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 nabave. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje.*
21. Trošak kupljenog 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. Trošak ulaganja u nekretnine kojeg je subjekt sam izgradio je njegova nabavna cijena na datum završetka izgradnje ili obnove. Do tog datuma subjekt primjenjuje MRS 16. Na taj datum nekretnina postaje ulaganje u nekretnine i na nju se primjenjuje ovaj Standard (vidi točke 57.(e) i 65.).
23. Trošak ulaganja u nekretnine ne uvećava se za:
- (a) početne troškove (osim ako su isti neophodni da bi se nekretnina dovela u stanje u kojem može poslovati na način kojeg je rukovodstvo predvidjelo),

- (b) gubitke poslovanja nastale prije nego što ulaganje u nekretnine dostigne planirani kapacitet ili
- (c) 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 nabave udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine treba se tretirati prema propisima financijskog najma iz točke 20. MRS-a 17, tj. imovina se treba priznati po fer vrijednosti nekretnine ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos manji. Isti se iznos treba priznati kao obveza, u skladu s tom istom točkom.**
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 nemonetarnu imovinu, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeće se razmatranje odnosi na zamjenu jednog nemonetarnog sredstva za drugo, 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 imovine od koje se odustalo.
28. Subjekt utvrđuje ima li transakcija zamjene trgovačku pozadinu razmatranjem razine do koje očekuje da će se njegovi budući novčani tijekom promijeniti kao rezultat transakcije. Transakcija zamjene ima trgovačku pozadinu ako:
- (a) sastav (rizik, vremenski rokovi i iznos) novčanih tijekova primljene imovine se razlikuje od sastava novčanih tijekova prenesene imovine, ili
- (b) na vrijednost specifičnog dijela poslovanja subjekta utječu promjene transakcije koje su rezultat zamjena, i
- (c) 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 oporezivanja. 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. **S iznimkom navedenom u točkama 32A i 34, kao svoju računovodstvenu politiku, subjekt treba izabrati ili model fer vrijednosti iz točaka 33. – 55. ili model troška nabave 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 ulaganja u nekretnine 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 ulaganja u nekretnine koje se vrednuju.
- 32A. **Subjekt može:**
- (a) **izabrati model fer vrijednosti ili model troška nabave za sva ulaganja u nekretnine povezana s obvezama na koje se dobiva povrat povezan direktno s fer vrijednosti, ili povratom od određene imovine koja uključuje to ulaganje u nekretnine, i**
- (b) **izabrati između modela fer vrijednosti ili modela troška nabave kod svih drugih 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, prodaja 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 računu dobiti i gubitka. 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 operativnom najmu klasificiran kao ulaganje u nekretnine,**

sukladno točki 6., točka 30. se ne može odabrati. Treba se primijeniti model fer vrijednosti.

35. **Dobit ili gubitak koji nastaje iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine treba se priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem je nastao.**
36. Fer vrijednost ulaganja u nekretnine je cijena po kojoj se nekretnina može razmijeniti između informiranih i spremnih stranaka, u transakciji koja se odvija prema tržišnim uvjetima (vidi točka 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 bilance.**
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 prirodni i obilježjima ulaganja u nekretninu, njezinoj stvarnoj i mogućoj upotrebi te tržišnim uvjetima na datum bilance. 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 tijekova na temelju pouzdanih procjena budućih novčanih tijekova, 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 tijekova.
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 nekretninu (ili kada postojeća imovina po prvi put postane ulaganje u nekretninu slijedom završetka izgradnje ili obnove, ili nakon promjene namjene) da će promjenjivost raspona razumnih procjena fer vrijednosti biti toliko velika 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-om 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 uređ. 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 operativnog najma, jer subjekt istog priznaje kao odvojenu obvezu ili imovinu;
 - fer vrijednost ulaganja u nekretninu u najmu odražava očekivane novčane tijekomove (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 ne može lako opovrgnuti, da subjekt može dosljedno pouzdano utvrditi fer vrijednosti*

ulaganja u nekretnine. Međutim, u iznimnim slučajevima postoji jasan dokaz kada subjekt po prvi put stekne ulaganje u nekretninu (ili kada postojeća nekretnina po prvi put postane ulaganje u nekretninu nakon završetka izgradnje ili obnove, ili nakon promjene namjene) da fer vrijednost ulaganja u nekretninu nije moguće dosljedno pouzdano utvrditi. 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 tijeka) nisu dostupne. U tim slučajevima, subjekt treba mjeriti to ulaganje u nekretninu primjenom modela troška nabave, kako je opisano u MRS-u 16. Treba pretpostaviti da je preostala vrijednost ulaganja u nekretninu nula. Subjekt treba primjenjivati MRS 16 do prodaje ulaganja u nekretninu.

54. U iznimnim slučajevima, kada je subjekt, zbog razloga opisanih u prethodnoj točki, prisiljen mjeriti ulaganje u nekretninu primjenom modela troška nabave, u skladu s MRS-om 16, subjekt mjeri sva svoja druga ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti. U tim slučajevima, iako subjekt može primjenjivati model troška nabave na jedno od ulaganja u nekretnine, subjekt treba nastaviti obračunavati svaku preostalu nekretninu primjenom modela fer vrijednosti.
55. *Ako je subjekt prethodno mjerio ulaganje u nekretninu 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 nabave

56. *Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model troška nabave treba mjeriti sva svoja ulaganja u nekretnine u skladu sa zahtjevima MRS-a 16 koji se tiču tog modela, osim onih ulaganja koja udovoljavaju kriterijima klasifikacije kao ulaganja raspoloživa za prodaju (ili su uključeni u grupu ulaganja klasificiranih kao ulaganja raspoloživa za prodaju) u skladu s MSFI-om 5 Dugotrajna imovina raspoloživa za prodaju i prestanak poslovanja. Ulaganja u nekretnine koja udovoljavaju kriteriju klasifikacije ulaganja raspoloživih za prodaju (ili koji su uključeni u grupu ulaganja klasificiranih kao raspoloživih za prodaju) trebaju se mjeriti u skladu s MSFI-om 5.*

Prijenosi

57. *Prijenosi na ili sa ulaganja u nekretnine trebaju se izvršiti samo i isključivo onda kada postoji promjena namjene koju potvrđuje sljedeće:*
- početak korištenja od strane vlasnika – prijenos sa ulaganja u nekretnine na nekretnine koje koristi vlasnik,
 - početak obnove s namjerom prodaje – prijenos sa ulaganja u nekretnine na zalihe,
 - završetak korištenja od strane vlasnika – prijenos sa nekretnina koje koristi vlasnik na ulaganja u nekretnine,
 - početak operativnog najma danog drugoj stranci – prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine, ili
 - završetak izgradnje ili obnove – prijenos sa nekretnina u tijeku izgradnje ili obnove (u opsegu MRS-a 16) na ulaganja u nekretnine.

58. Točka 57(b) zahtijeva da subjekt prenese nekretninu s pozicije ulaganja u nekretninu na poziciju zaliha samo i isključivo kada postoji promjena namjene te nekretnine, potkrijepljena početkom obnove s namjerom prodaje. Ako subjekt odluči prodati ulaganje u nekretninu bez obnove, subjekt nastavlja tretirati nekretninu kao ulaganje u nekretninu dok se isto ne prestane priznavati (dok se ne ukloni iz bilance) 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 nekretninu koja se vodi po fer vrijednosti na nekretninu koju koristi vlasnik ili zalihe, pretpostavljena cijena nekretnine za naknadne računovodstvene svrhe u skladu MRS-om 16 ili MRS-om 2 bit će njezina fer vrijednost na datum promjene njezine namjene.**
61. **Ako nekretnina koju koristi subjekt postane ulaganje u nekretninu koje se vodi po fer vrijednosti, subjekt treba primjenjivati MRS 16 do datuma promjene njezine namjene. Subjekt će na taj datum tretirati sve promjene knjigovodstvene vrijednosti imovine u skladu s MRS-om 16 i njezine fer vrijednosti na isti način kao revalorizaciju prema MRS-u 16.**
62. Do datuma kada nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretninu 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-om 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 računu dobiti i gubitka. Međutim, ukoliko je iznos uključen u višak od revalorizacije povezan s tom nekretninom, smanjenje se oduzima od viška revalorizacije;
- (b) sva proizašla povećanja knjigovodstvene vrijednosti tretiraju se kako slijedi:
- (i) ukoliko povećanje poništava prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti te nekretnine, povećanje se priznaje u računu dobiti i gubitka. Iznos priznat u računu dobiti i gubitka 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) svi preostali dijelovi povećanja knjiže se direktno u rezerve kao višak od revalorizacije. Prilikom naknadnog otuđenja ulaganja u nekretnine, višak od revalorizacije uključen u rezerve može se prenijeti na zadržanu dobit. Prijenos sa viška od revalorizacije na zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti ili gubitka.
63. **Kod prijenosa sa zaliha na ulaganje u nekretnine 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 računu dobiti i gubitka.**
64. Tretman prijenosa sa zaliha na ulaganje 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 računu dobiti i gubitka.**

OTUĐENJA

66. **Ulaganje u nekretnine treba se prestati priznavati (isključiti iz bilance) prilikom otuđenja ili kod konačnog povlačenja ulaganja u nekretninu iz upotrebe i bez očekivanja bilo kakve 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-a 18 za priznavanje prihoda od prodaje proizvoda i razmatra relevantne smjernice u dodatku MRS-u 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 i gubici od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretninu trebaju se utvrditi kao razlika između neto primitaka od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine i trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije za prodaju i ponovni 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-om 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 nekretninu čija je vrijednost umanjena, izgubljena ili od kojih se odustalo, treba se priznavati u računu dobiti i gubitka kada naknada postane 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:
- (a) umanjena vrijednosti ulaganja u nekretninu priznaju se u skladu s MRS-om 36,
- (b) povlačenje ili otuđenje ulaganja u nekretninu priznaje se u skladu s točkama 66. – 71. ovog Standarda,
- (c) naknade od trećih osoba za ulaganja u nekretnine čija je vrijednost umanjena, izgubljena ili od koje se odustalo, priznaju se u računu dobiti i gubitka kada iste postanu potraživanja, i
- (d) 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. Objavljanja u nastavku prezentiraju se kao dodatak objavljivanja koja navodi MRS 17. U skladu s MRS-om 17, vlasnik ulaganja u nekretninu navodi objavljivanja najmodavca o sklopljenim najmovima. Subjekt koje ima ulaganje u nekretninu prema financijskom ili operativnom najmu navodi objavljivanja najmoprimca vezano za financijske najmove i objavljivanja najmodavca vezano za operativne najmove.
75. **Subjekt treba objaviti:**
- (a) **primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška nabave;**
- (b) **ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li su, i u kojim okolnostima, udjeli u nekretnini u operativnom najmu klasificirani i obračunavaju se kao ulaganje u nekretnine;**
- (c) **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;**
- (d) **metode i značajne pretpostavke primijenjene kod utvrđivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine, uključujući izjavu je li utvrđivanje fer vrijednosti potkrijepljeno tržišnim dokazima ili se više temelji na drugim faktorima (koje subjekt treba objaviti) zbog vrste nekretnine i nedostatka usporedivih tržišnih podataka.**
- (e) **opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretninu (kako je izmjereno ili objavljeno u financijskim izvještajima) temelji na procjeni od strane neovisnog, priznatog i ovlaštenog procjenitelja s nedavnim iskustvom u lokaciji i kategoriji ulaganja u nekretnine koje se procjenjuju. Ako nije bilo takve procjene, ta se činjenica treba objaviti;**
- (f) **iznosi priznati u računu dobiti i gubitka za:**

- (i) **prihod od najma od ulaganja u nekretnine,**
- (ii) **direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine od kojih je nastao prihod od najma tijekom razdoblja,**
- (iii) **direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine od kojih nije nastao prihod od najma tijekom razdoblja, i**
- (iv) **ukupnu promjenu fer vrijednosti priznatu u računu dobiti i gubitka po prodaji ulaganja u nekretnine iz grupe imovine kod koje je primijenjen model troška nabave u grupu imovine na koju se primjenjuje model fer vrijednosti (vidi točku 32.C);**
- (g) **postojanje i iznos ograničenja realizacije ulaganja u nekretnine ili povrata ulaganja i primici od otuđenja;**
- (h) **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:**
- (a) **povećanja, pri čemu treba objaviti odvojeno povećanja koja proizlaze iz stjecanja nekretnine i ona koja proizlaze iz naknadnih izdataka priznatih kao imovina,**
- (b) **povećanja koja proizlaze iz stjecanja putem poslovnih spajanja,**
- (c) **imovinu klasificiranu kao raspoloživu za prodaju ili uključenu u grupu imovine namijenjenu otuđenju koja je klasificirana kao raspoloživa za prodaju u skladu s MSFI-em 5 i ostala otuđenja,**
- (d) **neto dobitke ili gubitke od usklađenja fer vrijednosti,**
- (e) **neto tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja financijskih izvještaja u različitu valutu objavljivanja te iz svođenja inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja izvještajnog subjekta,**
- (f) **prijenosi na i sa zaliha i nekretnina koje koristi subjekt, i**
- (g) **ostale promjene.**
77. **Kod značajnog usklađenja procjene ulaganja u nekretninu za potrebe financijskih izvještaja, primjerice, kako bi se izbjeglo dupliranje imovine ili obveza koji su priznati kao odvojena imovina i obveze, kako je opisano u točki 50., subjekt treba objaviti usklađenje između dobivene 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 nekretninu primjenom modela troška nabave u skladu s MRS-om 16, usklađenje kojeg zahtijeva točka 76. treba prikazivati iznose koji se odnose na to ulaganje u nekretninu odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u nekretninu. Nadalje, subjekt treba objaviti:**
- (a) **opis ulaganja u nekretninu,**
- (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 nekretninu koje se ne vodi po fer vrijednosti:
- (i) činjenicu da je subjekt prodao ulaganje u nekretninu koje se ne vodi po fer vrijednosti,
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost tog ulaganja u nekretninu u vrijeme prodaje, i
 - (iii) iznos priznate dobiti ili gubitka.

Model troška nabave

79. Uz objavljivanja koja zahtijeva točka 75., subjekt koje primjenjuje model troška nabave iz odjeljka 56., treba objaviti:
- (a) primijenjene metode amortizacije,
 - (b) primijenjeni korisni vijek trajanja ili stope amortizacije,
 - (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s ukupnim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju razdoblja,
 - (d) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretninu na početku i na kraju razdoblja, koje uključuje sljedeće:
 - (i) povećanja, pri čemu treba objaviti odvojeno 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 raspoloživu za prodaju ili uključenu u grupu imovine namijenjenu otuđenju koja je klasificirana kao raspoloživa za prodaju u skladu s MSFI-em 5 i ostala otuđenja,
 - (iv) amortizaciju,
 - (v) iznos priznatih gubitaka od umanjenja vrijednosti i iznos poništenih gubitaka od umanjenja vrijednosti tijekom razdoblja, u skladu s MRS-om 36,
 - (vi) neto tečajne razlike koje proizlaze iz svođenja financijskih izvještaja u drugu valutu objavljivanja i koje proizlaze iz svođenja inozemnog poslovanja u valutu objavljivanja izvještajnog subjekta,
 - (vii) prijenosi na i sa zaliha i nekretnina koje koristi vlasnik, i
 - (viii) ostale promjene; i
 - (e) fer vrijednost ulaganja u nekretninu. 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 nekretninu,
 - (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 voditi određene ili sve moguće nekretnine u operativnom najmu kao ulaganja u nekretnine, treba priznati učinke takve odluke kao usklađenja početnog sta-

nja zadržane dobiti za razdoblje u kojem je ta odluka prvi put donesena. Nadalje:

- (a) ako je subjekt prethodno javno objavio (u financijskim izvještajima ili drugačije) fer vrijednost tih udjela u nekretnini u ranijim razdobljima (utvrđeno na osnovi koja udovoljava definiciji fer vrijednosti iz odjeljka 5. i smjernicama u točkama 36. – 52.), subjekta 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 zahtjeva 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 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 nekretninu stečenu u transakciji zamjene imovine trebaju se primjenjivati u budućim razdobljima, samo na buduće transakcije.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

85. Ovaj se Standard primjenjuje na godišnja razdoblja s početkom na dan ili nakon 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena se preporučuje. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na razdoblje s početkom prije 1. siječnja 2005., tu činjenicu mora objaviti.

POVLAČENJE MRS-a 40 (2000.)

86. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 40 *Ulaganje u nekretnine* (izdan 2000. godine).

Međunarodni računovodstveni standard 41

Poljoprivreda

Ovo izdanje uključuje izmjene prema novim i izmijenjenim MSFI izdanima do 31. ožujka 2004. godine. Odlomak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog sadržaja sadrži datume prijave novih i izmijenjenih MSFI a također identificira tekuće MSFI koji nisu uključeni u tom sadržaju.

Sadržaj	Točke
Međunarodni računovodstveni standard 41	
Poljoprivreda	

UVOD	UV1-UV9
CILJ	
DJELOKRUG	1 – 4
DEFINICIJE	5 – 9
Definicije povezane s poljoprivredom	5 – 7
Opće definicije	8 – 9
PRIZNAVANJE I MJERENJE	10 – 33
Dobici i gubici	26 – 29
Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti	30 – 33
DRŽAVNE POTPORE	34 – 38
OBJAVLJIVANJE	40 – 57
Općenito	40 – 53
Dodatne informacije o biološkoj imovini kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti	54 – 56
Državne potpore	57
DATUM PRIMJENE	58 – 59

Međunarodni računovodstveni standard 41, *Poljoprivreda* (MRS 41) sadrži točke od 1. – 59. Sve točke imaju jednaku važnost, ali je zadržana IASC struktura Standarda kada ga je IASB priznao. MRS 41 treba promatrati u kontekstu ciljeva i Osnova za zaključivanje, *Predgovor Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i Okvira za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja*. MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške* pružaju temelj za odabir i primjenu računovodstvenih politika u odsutnosti jasnih smjernica.

UVOD

- UV1. MRS 41 propisuje računovodstveni tretman, prikaz financijskih izvještaja, i objavljivanja vezana uz poljoprivredne aktivnosti, činjenice koje nisu pokrivena u drugim Standardima. Poljoprivredne aktivnosti su upravljanje subjekta u biološkoj transformaciji živih životinja ili biljaka (biološka imovina) za prodaju u poljoprivredne proizvode ili u dodatnu biološku imovinu.
- UV2. MRS 41 propisuje, između ostalog, računovodstveni tretman za biološku imovinu tijekom razdoblja rasta, degeneracije, proizvodnje, i stvaranja, i za početno mjerenje poljoprivrednih proizvoda u vrijeme žetve. Zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti umanjeno za procijenjene troškove na mjestu prodaje od početnog priznavanja biološke imovine do trenutka žetve, osim kad se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi pri početnom priznavanju. Međutim, MRS 41 se ne bavi procesom poljoprivredne proizvodnje poslije žetve, npr. proces pretvaranja grožđa u vino ili pređe u konac.
- UV3. Postoji pretpostavka da se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano izmjeriti. Međutim, ta pretpostavka se može lako opovrgnuti samo pri početnom priznavanju biološke imovine za koju tržišno određene cijene ili vrijednosti nisu dostupne i za koje alternativne procjene fer vrijednosti nisu pouzdane. U takvim slučajevima MRS 41 zahtijeva od subjekta mjerenje biološke imovine po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke zbog umanjenja. Jednom kad fer vrijednost takve biološke imovine postane pouzdano mjerljiva subjekt je treba mjeriti po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje. U svim slučajevima subjekt treba mjeriti poljoprivrednu proizvodnju u trenutku

žetve po njezinoj fer vrijednosti umanjenu za procijenjene troškove do točke prodaje.

- UV4. MRS 41 zahtijeva da promjena u fer vrijednosti umanjena za procijenjene troškove do točke prodaje biološke imovine bude uključena u izvještaj o dobiti razdoblja u kojem je nastala. U poljoprivrednim aktivnostima, promjena fizičkih svojstava živih životinja ili biljaka direktno poboljšava ili smanjuje ekonomske koristi subjekta. Prema računovodstvenom modelu povijesnog troška temeljenog na transakcijama subjekt koji se bavi sadnjom šuma može ne iskazati prihod do prve prodaje, čak 30 godina nakon sadnje. S druge strane, računovodstveni model koji priznaje i mjeri biološki rast koristeći tekuće fer vrijednosti izvještava o promjenama u fer vrijednosti tijekom razdoblja između sadnje i žetve.
- UV5. MRS 41 ne postavlja nova načela za zemlju vezanu uz poljoprivredne aktivnosti. Umjesto toga subjekt prati MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*, ovisno o tome koji standard je primjereniji u određenim okolnostima. MRS 16 zahtijeva da se zemljište mjeri ili po trošku umanjenom za gubitke zbog umanjenja ili po revaloriziranom iznosu. MRS 40 zahtijeva da se zemljište koje je namijenjeno ulaganju mjeri po fer vrijednosti, ili trošku umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja. Biološka imovina koja je fizički vezana uz zemlju (npr. drveće na šumskoj plantaži) mjeri se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje odvojeno od zemljišta.
- UV6. MRS 41 zahtijeva da bezuvjetne državne potpore vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenoj za procjene troškova do točke prodaje budu priznate kao prihod onda, i samo onda kad državne potpore dospiju. Ako su državne potpore uvjetne, uključujući i kad država zahtijeva od subjekta da se ne bavi određenim poljoprivrednim aktivnostima, subjekt treba priznati državne potpore kao prihod samo kad se ispune državni uvjeti vezani uz potporu. Ako su državne potpore vezane uz biološku imovinu mjerenu po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke radi umanjenja tad se primjenjuje MRS 20 *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*.
- UV7. MRS 41 je važeći za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblje od 1. siječnja 2003. godine ili nakon tog datuma. Potiče se i ranija primjena.
- UV8. MRS 41 ne postavlja nikakve prijelazne odredbe. Primjena MRS-a 41 iskazuje se u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.
- UV9. Dodatak A pruža ilustrativan primjer primjene MRS-a 41. Osnove za zaključivanje sažimaju razloge Odbora za prihvaćanjem zahtjeva izloženih u MRS 41.

Međunarodni računovodstveni standard 41

Poljoprivreda

CILJ

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak, prezentiranje u financijskim izvještajima i objavljivanje povezano uz poljoprivredne aktivnosti.

DJELOKRUG

1. Ovaj Standard treba primjeniti u računovodstvu za sljedeće kada se ono odnosi na poljoprivredne aktivnosti:
 - a) *biološka imovina*;
 - b) *poljoprivredne proizvode u trenutku žetve*; i
 - c) *državne potpore pokrivene točkama 34. – 35.*
2. Ovaj Standard ne odnosi se na:
 - a) zemljište povezano uz poljoprivredne aktivnosti (vidjeti MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 40 *Imovina namijenjena ulaganju*), i
 - b) nematerijalnu imovinu povezanu uz poljoprivredne aktivnosti (vidi MRS 38 *Nematerijalna imovina*).
3. Ovaj Standard primjenjuje se na poljoprivredne proizvode, koji su proizvod žetve biološke imovine subjekta, samo u trenutku žetve. Stoga 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 uzgajivača grožđa. Dok taj proces može biti logičan i prirodan sljed poljoprivredne aktivnosti, i događaji mogu imati međusobne sličnosti biološkoj transformaciji, takva prerada nije uključena u definiciju poljoprivredne aktivnosti u ovom Standardu.
4. Sljedeća 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
Drveće na plantažama	cjepanica	drvena građa
Biljke	pamuk	konac, odjeća
	požeta trska	šećer
Muzne krave	mlijeko	sir
Svinje	polovice	kobasice, sušena šunka
Grmlje	lišće	čaj, duhan
Trsje (vinograd)	grožđe	vino
Voćke	ubrano voće	prerađeno voće

DEFINICIJE

Definicije povezane s poljoprivredom

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

Poljoprivredna aktivnost je upravljanje subjekta biološkim pretvaranjem biološke imovine u poljoprivredni proizvod za prodaju, ili za 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 biljaka ili životinja.

Žetva je odvajanje proizvoda od biološke imovine ili obustava životnog procesa biološke imovine.

6. Poljoprivredna aktivnost pokriva različiti raspon 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:
 - (a) *Sposobnost promjene.* Živuce životinje i biljke sposobne su za biološko pretvaranje,
 - (b) *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
 - (c) *Mjerenje promjena.* Promjene u kvaliteti (npr. genetičke osobine, gustoća, zrelost, masnoće, proteini i jačina vlakana) ili kvantiteti (npr. potomstvo, težina, kubični metri, duljina vlakana ili promjer i broj pupoljaka) kao rezultat biološke transformacije mjereni su i nadzirani kao rutinska funkcija upravljanja.
7. Biološka transformacija rezultira u sljedećim vrstama ishoda:
 - (a) 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
 - (b) proizvodnja poljoprivrednih proizvoda kao što su guma, čaj, vuna i mlijeko.

Opće definicije

8. *Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedena značenja:*

Aktivno tržište je tržište na kojem postoje svi sljedeći uvjeti:

- a) **proizvodi kojima se trguje na tržištu su homogeni,**
- b) **spremni kupci i prodavači mogu se normalno naći u bilo koje vrijeme, i**
- c) **cijene su dostupne javnosti.**

Knjigovodstveni iznos je iznos po kojem se imovina priznaje u bilanci.

Fer vrijednost je iznos po kojem imovina može biti zamijenjena, ili obveza podmirena, između obaviještenih i voljnih strana u transakcijama po tržišnim uvjetima.

Državne potpore su definirane u MRS-u 20 *Računovodstvo državnih potpora 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 pritrjecati subjektu, i*
- (c) fer vrijednost ili trošak imovine mogu biti pouzdano izmjereni.*
11. U poljoprivrednim aktivnostima, kontrola može biti svjedočena, npr. pravnim vlasništvom stoke i žigosanjem ili drugačijim načinom označavanja stoke prilikom stjecanja ili rođenja. Buduće koristi ocjenjuju se mjerenjem značajnih fizičkih svojstava.
 12. ***Biološka imovina se treba mjeriti pri početnom priznavanju i na svaki datum bilance po njezinoj 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 požeći od biološke imovine subjekta trebaju biti mjereni po fer vrijednosti, umanjenoj za procijenjene 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. Troškovi do točke prodaje uključuju naknade brokerima i dilerima, pristojbe nadzornim agencijama i burzama roba i poreze i carine. Troškovi do točke prodaje isključuju prijevozne i druge troškove potrebne da bi se imovina dovezla na tržište.
 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 štetni ugovor koji je definiran u MRS-u 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina. MRS 37 primjenjuje se na štetne ugovore.
 17. Ako postoji aktivno tržište za biološku imovinu ili poljoprivredne proizvode, izlistana cijena na tržištu je odgovarajuća osnova za određivanje fer vrijednosti imovine. Ako subjekt ima pristup različitim aktivnim tržištima, koristi ono koje je mjerodavno. Na primjer ako subjekt ima pristup na dva aktivna tržišta, koristit će cijenu koja postoji na tržištu koje on 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 bilance,
 - (b) tržišne cijene za sličnu imovinu s prilagodbama 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 u njenom sadašnjem stanju. U ovakvim okolnostima subjekt koristi sadašnju vrijednost budućih neto novčanih tijekova imovine diskontiranih na tekuću tržišno određenu cijenu prije poreza u određivanju fer vrijednosti.
 21. Cilj računanja sadašnje vrijednosti očekivanih neto novčanih tijekova je određivanje fer vrijednosti biološke imovine u njezinom sadašnjem stanju i lokaciji. Subjekt to razmatra u određivanju odgovarajuće diskontne stope koja će se koristiti i u procjenjivanju očekivanih neto novčanih tijekova. Sadašnje stanje biološke imovine isključuje bilo kakvo povećanje vrijednosti od dodatnog biološkog pretvaranja i budućih aktivnosti subjekta kao što su one vezane uz povećanje budućeg biološkog pretvaranja, žetve i prodaje.
 22. Subjekt ne uključuje novčane tijekove za financiranje imovine, oporezivanja ili uspostave biološke imovine nakon žetve (na primjer troškove presađivanja drveća na plantažama šuma nakon žetve).
 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 tijekovima u bilo očekivane novčane tijekove ili u diskontne stope ili u kombinaciju ta dva slučaja. U određivanju diskontne stope, subjekt koristi pretpostavke dosljedne onima korištenim u procjeni očekivanih novčanih tijekova da bi se izbjegao učinak dupliranja 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 datuma bilance), 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 procijenjene troškove do točke prodaje i iz promjene fer vrijednosti umanjene za procijenjene troškove do točke prodaje biološke imovine može biti uključen u dobit ili gubitak razdoblja u kojem se pojavljuje.***

27. Gubitak može proizaći iz početnog priznavanja biološke imovine jer procijenjeni troškovi do točke prodaje se odbijaju u određivanju fer vrijednosti umanjene za procijenjene troškove do točke prodaje biološke imovine. Dobitak se može pojaviti pri početnom priznavanju biološke imovine kao što je, npr. kočenje stoke.
28. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene 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 bilo koje umanjenoj radi gubitka vrijednosti. 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 držane za prodaju (ili je uključena u grupu za prodaju koja je svrstana kao držana za prodaju) u skladu s MSFI-em 5 Dugotrajna imovina držana za prodaju i poslovanje s kojim se prestaje, 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 procijenjene troškove do točke prodaje nastavlja mjeriti biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje sve do otuđenja.
32. U svim slučajevima subjekt mjeri poljoprivredne proizvode u trenutku žetve po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene 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 akumulirano umanjeno, 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 procijenjene troškove do trenutka prodaje trebaju biti priznate kao prihod onda, i samo onda kad potpore dospiju.**
35. **Ako su državne potpore, vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za procijenjene troškove do trenutka 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 umanjeno (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 procijenjene 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 umanjeno.

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 procijenjene troškove do točke prodaje biološke imovine.**
41. Subjekt treba opisati svaku grupu biološke imovine.
42. Objavljivanje koje zahtijeva točka 41. može se prikazati u obliku narativnog ili kvantificiranog opisa.
43. Subjekt je potaknut pružiti količinski opis svake grupe biološke imovine, razlikujući potrošačku i osnovnu biološku imovinu ili dozrelu i nedozrelu biološku imovinu, što je odgovarajuće. Na primjer subjekt može objaviti knjigovodstveni iznos potrošačke biološke imovine i osnovne biološke imovine po grupama. Subjekt može nadalje razdijeliti te knjigovodstvene iznose između dozrele i nedozrele imovine. Ove razlike pružaju informacije koje mogu pomoći u procjeni vremena budućih novčanih tijekova. Subjekt objavljuje osnovu za donošenje 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 nije poljoprivredni proizvod već samoobnavljajući.
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:**
- (a) **prirodu svojih aktivnosti koje uključuju svaku grupu biološke imovine, i**
- (b) **ne financijske mjere ili procjene fizičkih količina:**
- (i) **svake grupe biološke imovine subjekta na kraju razdoblja, i**

(ii) 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 procijenjene troškove do točke prodaje poljoprivrednih proizvoda požnjutih tijekom razdoblja, određenih u trenutku žetve.*
49. *Subjekt treba objaviti:*
- (a) *postojanje i knjigovodstveni iznos biološke imovine čije je vlasništvo ograničeno, i knjigovodstveni iznos biološke imovine dane kao osiguranje obveza,*
- (b) *veličinu preuzetih obveza za razvoj ili kupnju biološke imovine, i*
- (c) *financijski rizik upravljačkih strategija vezanih uz poljoprivrednu aktivnost.*
50. *Subjekt treba prikazati usklađenje promjena knjigovodstvenog iznosa biološke imovine između početka i kraja tekućeg razdoblja. Usklađenje treba uključiti:*
- (a) *dobitak ili gubitak koji se javlja zbog promjena fer vrijednosti umanjene za procijenjene troškove do točke prodaje.*
- (b) *povećanje zbog nabave;*
- (c) *smanjenje proizašlo prodajom i biološkom imovinom svrstanom kao držanom za prodaju (ili uključenom u grupu za prodaju koja je svrstana kao držana za prodaju) u skladu s MSFI-em 5;*
- (d) *smanjenje zbog žetve;*
- (e) *povećanje kao rezultat poslovnih kombinacija;*
- (f) *neto tečajne razlike koje se javljaju preračunavanjem financijskih izvještaja u različite izvještajne valute, i pri preračunavanju inozemnog poslovanja u valutu objavlivanja poslovnog subjekta koji izvještava, i*
- (g) *Druge promjene.*
51. *Fer vrijednost umanjena za procijenjene 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 procijenjene 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.*

Dotatne informacije o biološkoj imovini kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti

54. *Ako mjeri mjeri biološku imovinu po njenom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirana umanjena (vidi točku 30.) na kraju razdoblja, subjekt treba objaviti za takvu biološku imovinu:*
- (a) *opis biološke imovine;*
- (b) *objašnjenje zašto se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti;*
- (c) *ako je moguće, razina procjene unutar koje je vjerojatno da će se fer vrijednost nalaziti;*
- (d) *korištena metoda amortizacije;*
- (e) *vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije;*
- (f) *bruto knjigovodstveni iznos i akumulirana amortizacija (zbrojena s akumuliranim troškovima umanjena) na početku i na kraju razdoblja.*
55. *Ako tijekom tekućeg razdoblja subjekt mjeri biološku imovinu po njenom trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i troškove umanjena (vidi točku 30.), subjekt treba prikazati bilo kakav gubitak ili dobitak priznat pri prodaji takve biološke imovine i usklađenje koje zahtijeva točka 50. koje treba prikazati iznose vezane uz tu biološku imovinu za sebnno. Osim toga, usklađenje treba uključiti sljedeće iznose uključene u dobit ili gubitak vezan uz tu biološku imovinu:*
- (a) *gubitak od umanjena,*
- (b) *ukidanje gubitka od umanjena, i*
- (c) *amortizacija.*
56. *Ako fer vrijednost biološke imovine, prethodno mjerena po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i bilo koji akumulirani gubitak radi umanjena, postane pouzdano mjerljiva tijekom tekućeg razdoblja, subjekt treba za tu biološku imovinu objaviti:*
- (a) *opis biološke imovine,*
- (b) *objašnjenje zašto je fer vrijednost postala pouzdano mjerljiva, i*
- (c) *efekt promjene.*

Državne potpore

57. *Subjekt treba objaviti sljedeće vezano uz poljoprivrednu aktivnost pokrivenu ovim Standardom:*
- (a) *prirodu i veličinu državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima,*
- (b) *neispunjene uvjete i druge potencijalne obveze uz državne potpore, i*
- (c) *značajna smanjenja očekivana 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 primjenjuje ovaj Standard za razdoblje prije 1. siječnja 2003. godine treba tu činjenicu obznaniti.*
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 pogrešaka*.*

Predgovor Komiteta za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC)

1. IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) je komitet IASB-a koji pomaže IASB-u kako bi utvrdio i poboljšao standarde financijskog računovodstva i izvještavanja u korist korisnika, autora i revizora financijskih izvještaja. IFRIC je osnovan u ožujku 2002. godine od strane povjerenika IASCF-a (International Accounting Standards Committee Foundation), kako bi preuzeo ulogu prijašnjeg komiteta za tumačenja koji se zvao Stalni odbor za tumačenja (Standing Interpretations Committee). Uloga IFRIC-a jest pružanje pravovremenih smjernica glede pitanja vezana za financijsko izvještavanje, a koja nisu specifično navedena u Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) ili pitanja za koje postoje – ili bi mogla nastati – nezadovoljavajuća ili proturječna tumačenja. IFRIC stoga promiče strogu i ujednačenu primjenu MSFI-a.
2. IFRIC pomaže IASB-u u ostvarivanju međunarodne konvergenije računovodstvenih standarda suradnjom sa sličnim grupama koje su sponzorirane od strane postavljača standarda na državnoj razini u svrhu donošenja sličnih zaključaka vezano za pitanja u kojima temeljni standardi pokazuju značajne sličnosti.

Odgovornosti

3. IFRIC pravovremeno pregledava novo otkrivena pitanja vezana za financijsko izvještavanje, a koja nisu specifično navedena u MSFI-ima ili pitanja za koja postoje – ili bi mogla nastati – nezadovoljavajuća ili proturječna tumačenja u nedostatku mjerodavnih smjernica, pri čemu je cilj doći do konsenzusa o odgovarajućem postupku.
4. U skladu s IASB-ovim pristupom postavljanju standarda, IFRIC primjenjuje pristup utemeljen na principima kako bi pružio savjete u tumačenjima. U tu svrhu, IFRIC najprije razmatra Okvir za pripremu i prezentiranje financijskih izvještaja (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) kao temelj za donošenje konsenzusa. Potom se razmatraju principi sadržani u primjenjivom standardu, ako ih ima, kako bi se definirale smjernice za tumačenja i kako bi se utvrdilo da predložene smjernice nisu u konfliktu s odredbama iznesenima u MSFI-ima. Da bi se došlo do konsenzusa, IFRIC također mora uzeti u obzir potrebu za međunarodnom konvergencijom.
5. Pri izvršavanju svojih obveza, IFRIC neće postići konsenzus koji mijenja ili kolidira s MSFI-ima ili s Okvirom. Ako IFRIC zaključuje da se zahtjevi MSFI-a razlikuju od Okvira, prije pružanja smjernica potražiti će upute od IASB-a.
6. IFRIC obavještava IASB o svim postojećim ili potencijalnim pitanjima koja ukazuju na neprimjerenosti u postojećim MSFI-ima ili Okviru. Ako IFRIC smatra da bi trebalo izmijeniti neki od postojećih MSFI-a ili Okvir, ili da bi trebalo definirati dodatni MSFI, takve zaključke šalje na razmatranje IASB-u.
7. Kad IFRIC postigne konsenzus oko nekog pitanja, IFRIC javno i pravovremeno podastire konsenzus zainteresiranim strankama u dokumentu naslovljenom Tumačenje IFRIC-a (IFRIC Interpretation). Tumačenja izdana od strane IFRIC-a donešena su uz

odgovarajući proces konzultacije i rasprave koji uključuje izradu nacrtu tumačenja, dostupnih za javno komentiranje.

Mjerodavnost tumačenja IFRIC-a

8. Tumačenja IFRIC-a navode konsenzuse koje će organizacije primjenjivati ako su njihovi financijski izvještaji pripremljeni u skladu s MSFI (vidi točku 11 MRS-a 1 revidiran 1997. godine).
9. Tumačenja IFRIC-a primjenjuju se na tekuća i buduća izvještajna razdoblja od datuma kad su izdana ili od datuma stupanja na snagu. Prijelazne odredbe koje se odnose na početnu primjenu konsenzusa IFRIC-a definirane su u tumačenju.
10. Konsenzus IFRIC-a prestaje se primjenjivati te ga se povlači u trenutku kad na snagu stupi MSFI ili neki drugi mjerodavan dokument IASB-a koji odbacuje ili potvrđuje ranije objavljen konsenzus. Oni konsenzusi IFRIC-a na koje će mjerodavni dokument IASB-a utjecati navedeni su konačnom nacrtu tog dokumenta. IASB obavještava IFRIC prilikom izdavanja takvoga MSFI-a ili nekog drugog mjerodavnog dokumenta.

Članstvo

11. IFRIC ima dvanaest članova s pravom glasa koji su imenovani od strane povjerenika. Ti su članovi odabrani prema svojoj sposobnosti da budu u toku s nastalim aktualnim pitanjima, kao i sposobnosti rješavanja tih pitanja. U članove obično spadaju računovođe s područja industrije i pripadnici profesija koji djeluju za dobrobit javnosti i korisnici financijskih izvještaja, pri čemu se vodi računa o tome da članovi, u razumnoj mjeri, pokrивaju što šire zemljopisno područje. Ako sva mjesta IFRIC-a nisu popunjena, bilo zbog ostavki bilo zbog nekog drugog razloga, to ne ograničava sposobnost IFRIC-a da zadovolji ili mijenja zahtjeve kvorumu ili glasanja.
12. Članovi IFRIC-a imenuju se na fiksne mandate koji traju do tri godine i koji se mogu obnavljati. Smatra se da je kontinuitet članstva važan za rad komiteta. U skladu s tim očekuje se da će određeni broj članova biti imenovan na više mandata.
13. Predsjednik IFRIC-a je član IASB-a, bilo direktor za tehničke aktivnosti bilo neki drugi viši član osoblja IASB-a ili drugi pojedinac odgovarajućih kvalifikacija. Predsjednika IFRIC-a imenuju povjerenici prema preporuci IASB-a. Predsjednik ima pravo komentirati tehnička pitanja o kojima se raspravlja ali ne i pravo glasa.
14. IFRIC također uključuje promatrače (trenutno iz IOSCO-a i Europske komisije) i dva člana zadužena za suradnju s IASB-om. Promatrači i članovi zaduženi za suradnju s IASB-om imaju pravo sudjelovanja u raspravi, ali ne i pravo glasa. Isto tako drugi članovi IASB-a, oni koji ne spadaju među dvije osobe koji komuniciraju s IFRIC-om, imaju pravo prisustvovanja na sastancima IFRIC-a i pravo sudjelovanja u raspravi, ali nemaju pravo glasa.
15. Od članova IFRIC-a i promatrača očekuje se da prisustvuju svim sastancima. Članstvo je individualno; članovi daju glasove u skladu sa svojim osobnim stavovima, a ne kao predstavnici čiji glasovi odražavaju stavove tvrtke, organizacije ili grupe za koju su vezani. Ako član IFRIC-a ili promatrač nije u mogućnosti prisustvovati sastanku, ta osoba može odrediti zamjenu koja će sudjelovati umjesto njega. Ta se zamjena predlaže unaprijed u dogovoru s – i sa suglasnošću – predsjednika, te prije sastanka zamjena treba biti u potpunosti upoznata sa situacijom. Zamjene imaju pravo sudjelovanja u raspravi ali nisu uključene u određivanje zahtjeva kvorumu, te nemaju pravo glasa.

16. Ako neki član nije prisutan na dva uzastopna sastanka IFRIC-a ili ukoliko nije prisutan na tri sastanka IFRIC-a unutar jedne godine, povjerenici će razmotriti nastavak članstva tog člana. Mandat člana bit će prekinut osim ako se ne utvrde odgovarajući objektivni razlozi za odsutnost i jamstva za prisutnost na daljnjim sastancima.

Sastanci i glasovanje

17. Devet članova IFRIC-a s pravom glasa predstavljaju kvorum.
18. IFRIC se sastaje javno slijedeći procedure slične općoj politici IASB-a za sastanke Odbora. Sastanci se mogu održavati telefonski ili koristeći bilo koja druga komunikacijska sredstva koja omogućavaju simultanu komunikaciju između svih članova i Promatrača, kao i javno promatranje. Članovi koji sudjeluju u komunikaciji na bilo koji način (putem komunikacijskih sredstava) uključeni su u određivanje činjenice jesu li zahtjevi kvoruma zadovoljeni.
19. Svaki član IFRIC-a ima jedno pravo glasa. Članovi glasuju u skladu sa svojim vlastitim neovisnim stavovima, a ne kao predstavnici nekog poduzeća, organizacije ili grupacije s kojom su povezani.
20. Konsenzus se postiže kada na sastanku više od tri nazočna člana ne glasuju protiv prijedloga.
21. Predsjednik može pozvati i ostale da prisustvuju sastanku IFRIC-a kao savjetnici kada je stručna nazočnost potrebna. Član ili Promatrač isto tako može, uz prethodni pristanak Predsjednika, dovesti na sastanak savjetnika koji ima stručno znanje o predmetu koji će se razmatrati. Taj će savjetnik imati pravo sudjelovanja u raspravi.
22. U razdobljima između sastanaka IFRIC može svoje aktivnosti obavljati elektronski ili poštom, na primjer kako bi potvrdio ponovno pripremanje predloženog nacrtu ili konačnog Tumačenja, odnosno kako bi bili predmetom javne rasprave. Međutim, sve se tehničke odluke donose na sastancima koji su otvoreni za javnost.

Utvrđivanje točki dnevnog reda

23. Najvažnija odgovornost članova i Promatrača je utvrđivanje pitanja koje IFRIC treba razmotriti. Revizori i druge osobe povezane s financijskim izvještavanjem potiču se da se obrate IFRIC-u s pitanjima kada smatraju da postoje divergentni postupci glede računovodstvenog iskazivanja pojedinih transakcija ili okolnosti ili kada postoji sumnja o prikladnom računovodstvenom tretmanu i kada je važno utvrditi standardni tretman.
24. Bilo koji pojedinac ili organizacija može prosljediti predložene točke dnevnog reda Predsjedniku kako bi se one razmotrile od strane IFRIC-a. Prijedlog bi trebao sadržavati detaljan opis pitanja (uključujući i opis alternativnih rješenja sadržanih u relevantnoj literaturi IASB-a) i procjenu pitanja koristeći kriterije za točke dnevnog reda prikazane u točki 27.
25. Stajališta glede konsenzusa od strane IFRIC-a su opće primjenjiva. IFRIC ne rješava pitanja koja su specifična za okolnosti određenog poslovnog subjekta.

Odbor za dnevni red i nove točke dnevnog reda

26. IFRIC-ov Odbor za dnevni red sastoji se od Predsjednika, jednog od članova zaduženih za suradnju s IASB-om i tri člana IFRIC-a. Članovi IFRIC-a na Odboru za dnevni red imaju dvogodišnje mandate koji se mogu obnavljati. Odbor za dnevni red procjenjuje pitanja predložena Predsjedniku koja treba dodati dne-

vnom redu IFRIC-a i preporuča IFRIC-u uvrštavanje navedenih pitanja u svoj dnevni red. Predsjednik ne otkriva predlagatelja dnevnog reda Odboru za dnevni red ili drugima.

27. U odlučivanju o tome da li će neko pitanje biti uvršteno u IFRIC-ov dnevni red, Odbor za dnevni red razmatra dolje navedene kriterije, iako pojedino pitanje ne mora zadovoljiti sve kriterije. Kako bi bilo uvršteno na dnevni red pitanje bi trebalo:
- imati praktičnu i široku važnost.
 - uključivati značajno divergentna tumačenja (koja tek nastaju ili već postoje u praksi).
 - rezultirati pravovremenim konsenzusom od strane IFRIC-a.
 - ne bi smjelo biti povezano s projektom Odbora koji bi trebao biti dovršen u bližoj budućnosti (tj. ako postoji projekt Odbora koji bi mogao razriješiti pitanje u kratkom razdoblju, malo je vjerojatno da će IFRIC to pitanje staviti na dnevni red).
28. Odbor za izradu dnevnog reda uglavnom će obavljati svoje aktivnosti elektronski ili poštom, te se neće sastajati u javnosti.
29. Odbor za dnevni red na svojim redovitim sastancima izvještava IFRIC o svim točkama dnevnog reda koje je Odbor za dnevni red razmotrio za stavljanje na dnevni red IFRIC-a, kao i o preporukama Odbora o svakom predloženom pitanju. IFRIC procjenjuje predložene točke dnevnog reda primjenjujući iste kriterije koje je koristio i Odbor za dnevni red. Većinom glasova prisutnih članova IFRIC-a može se odlučiti hoće li neko pitanje uključeno u izvještaj Odbora za dnevni red biti na dnevnom redu IFRIC-a, bez obzira na preporuku Odbora za dnevni red.
30. Odbor za dnevni red ili IFRIC može zatražiti od zaposlenika IASB-a da odgovore onima čiji prijedlozi nisu bili prihvaćeni kao dio dnevnog reda, uz navođenje razloga zbog kojih je IFRIC odlučio ne baviti se tim pitanjem.

Postupci IFRIC-a

31. IFRIC donosi zaključke na temelju podataka koji su sadržani u Sažecima pitanja koja su pripremljena pod nadzorom zaposlenika IASB-a. Sažeci pitanja opisuju pitanja o kojima će se raspravljati i pružaju podatke potrebne članovima IFRIC-a kako bi razumjeli određeno pitanje i donijeli odluku o njemu. Sažeci pitanja daju se IFRIC-u na razmatranje nakon detaljnog pregleda mjerodavne računovodstvene literature i mogućih alternativa, uključujući konzultacije sa sličnim grupama povezanih nacionalnih postavljача standarda. Sažetak pitanja uključuje sljedeće:
- kratak opis transakcija ili događaja o kojem će se raspravljati
 - specifične točke ili pitanja koja će biti razmatrana od strane IFRIC-a
 - ključne pojmove koji se primjenjuju, a koji su sadržani u Okviru
 - Opis potencijalnih prikladnih alternativnih postupaka temeljenih na tim pojmovima, uz argumente za i protiv svake od navedenih alternativa.
 - popis mjerodavne računovodstvene literature IASB-a o pojedinom pitanju kao i objave i stajališta povezanih nacionalnih postavljача standarda, uz utvrđivanje bilo kakvih nedosljednosti među alternativnim tretmanima, ključnim pojmovima ili standardima.
 - preporuke za prikladno računovodstveno iskazivanje
32. Članovi IASB-a imaju pristup svim dokumentima IFRIC-a veza-nima za dnevni red. Od njih se očekuje da komentiraju tehnička

pitanja tijekom razmatranja nekog pitanja, posebice ako izražavaju sumnje glede alternativa koje IFRIC ozbiljno razmatra. Članovi IASB-a bit će obaviješteni kada IFRIC postigne konsenzus. Nacrt tumačenja bit će objavljen u svrhu javne rasprave, ukoliko pet ili više članova IASB-a ne odbije objavljivanje u roku od tjedan dana nakon obavijesti o njegovom dovršenju. Ako Tumačenje Nacrta ne bude objavljeno zbog odbijanja od strane članova IASB-a, o tom će se pitanju raspravljati na sljedećem sastanku IASB-a. Na temelju rasprave na sastanku, IASB će odlučiti hoće li ovo pitanje biti upućeno natrag IFRIC-u, stavljen na dnevni red IASB-a ili uopće neće biti predmetom daljnjih aktivnosti.

33. Nacrta tumačenja dostupni su za javnu raspravu u određenom razdoblju ovisno o prirodi predmeta o kojem se govori. U hitnim slučajevima ovo razdoblje može se skratiti na 30 dana. Svi komentari primljeni u razdoblju određenom za dostavu komentara bit će razmotreni od strane IFRIC-a prije finaliziranja Tumačenja. Ukoliko tajnost nije zatražena od strane komentatora, pisma s komentarima bit će dostavljena i IFRIC-u i Odboru.
34. Ako dođe do promjena u Nacrtima tumačenja s obzirom na nove aspekte utvrđene javnim komentarima, moguće ponovno razmatranje. IFRIC glasuje kako bi IASB-u potvrdio konsenzus prikazan u konačnom Tumačenju IASB-a. Ako je IFRIC svjestan da predloženo konačno tumačenje nije u skladu s objavama nacionalnih postavljača standarda, o tome će obavijestiti IASB navodeći razloge za nedosljednosti.
35. Kada IFRIC zaključi konačno Tumačenje, Tumačenje će biti dostavljeno IASB-u na odobrenje prije stavljanja u uporabu. Odobrenje od strane IASB-a zahtijeva suglasnost najmanje osam članova. IASB glasuje o sadržaju Tumačenja prosljeđenog od strane IFRIC-a. Ako Tumačenje nije odobreno od strane IASB-a, IASB potom IFRIC-u dostavlja analize vezane za razloge odbijanja i primjedbe onih koji su glasovali protiv odobravanja Tumačenja. Na temelju tih analiza, IASB će odlučiti hoće li ovo pitanje biti upućeno natrag IFRIC-u, stavljen na dnevni red IASB-a ili uopće neće biti predmetom daljnjih aktivnosti.
36. Odobrena Tumačenja izdaju se od strane IASB-a. Tumačenje uključuje sažetak utvrđenih računovodstvenih pitanja, konsenzus donesen o prikladnom računovodstvenom prikazu i razloge za takav stav, uz bilješke o pripadajućim pitanjima koje treba uzeti u razmatranje i upućivanja na relevantne MSFI-e koji su dio Okvira i drugih objava koje predstavljaju potporu konsenzusu; također specificira datum primjene kao i prijelazne odredbe.
37. Kako bi se zajamčilo da IFRIC razmotri samo pitanja za koja može pružiti pravovremene smjernice, IFRIC pregledava pitanja u vrijeme kada su odluke donesene vezane za dnevni red, te ih naknadno pregledava kako bi procijenio mogu li se riješiti na odgovarajući način u okviru mandata. Ako je bilo koje pitanje razmatrano na tri sastanka, a konsenzus još nije postignut, IFRIC ponovno procjenjuje odluku o brisanju tog pitanja s dnevnog reda. IFRIC može produžiti razmatranje tog pitanja za dodatno razdoblje, obično ne duže od jednog ili dva sastanka. Ako IFRIC zaključi da neće biti moguće postići konsenzus, prestat će raditi na tom pitanju, obavijestit će IASB te objaviti razloge zašto je rad obustavljen. IFRIC može predložiti da IASB preuzme ovo pitanje.

Povjerljivost

38. Potiču se članovi IFRIC-a i Promatrači da raspravljaju o tehničkim pitanjima koja IFRIC razmatra s povezanim strankama koja imaju interes za takva pitanja te raspoložu stručnošću na tom području. Neformalno konzultiranje ove vrste nudi mogućnost članovima da iznesu različite poglede kod donošenja

odluke. Tijekom takvih konzultiranja, članovi štite povjerljivost specifičnog sadržaja dokumenata IFRIC-a.

Komunikacija

39. Podaci o razmatranjima IFRIC-a dostupni su korisnicima i onima koji pripremaju i revidiraju financijske podatke na različite načine. Zaposlenici IASB-a objavljuju sažete podatke o novijim promjenama vezanima za IFRIC na web stranici IASB-a. Nadalje, zaposlenici IASB-a izdaju brošure nakon svakog sastanka IFRIC-a.

Upravljanje

40. IFRIC IASB-u osigurava zapisnike sa svojih sastanaka i redovito izvještava IASB o pitanjima vezanima za procedure, napredovanje programa rada i o ostalim administrativnim pitanjima.
41. IFRIC vrši pregled svog mandata i poslovnih procedura bar svakih pet godina. Rezultati tog pregleda podnose se IASB-u na razmatranje i, nakon konzultiranja sa Savjetodavnim vijećem za standarde (*Standards Advisory Council*), IASB povjerenicima može iznijeti preporuke o promjenama.

T-7 (SOO-7)

Uvođenje EUR

SOO-7 je izloženo u točkama 3. i 4. SOO-7 popraćeno je Osnovom za Zaključke. Obuhvat i mjerodavnost SOO-7 izloženi su u točkama 1. i 8. – 10. IFRIC *Predgovora*.

Područje:

MRS 10 Događaji nakon datuma bilance (revidiran 2003. godine), *MRS 21 Učinci promjena tečajeva stranih valuta* (revidiran 2003. godine)

Ovo izdanje sadrži dopune koje proizlaze iz novih i dopunjenih MSFI izdanih nakon 31. ožujka 2004. Dio teksta pod nazivom »Promjene u izdanju« ukazuje na datum primjene ovih novih i dopunjenih MSFI te identificira na one MSFI koji nisu sadržani u ovom izdanju.

PITANJE

1. Od 1. siječnja 1999. počinje djelovati Europska monetarna unija (EMU), a EUR će postati valuta sa svojim pravom i tečajevima konverzije između EUR 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-a 21 odnosno prijelaz s nacionalnih valuta sudjelujućih država članica Europske unije u euro (»prijelaz«).

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Zahtjevi MRS-a 21 s obzirom na prevođenje transakcija u inozemnoj valuti i financijskih izvještaja inozemnih djelatnosti 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 u stranoj valuti koje proizlaze iz transakcija trebaju se i dalje prevoditi u izvještajnu valutu po zaključnom tečaju. Proizlaše tečajne razlike trebaju se priznati odmah kao prihod ili rashod, izuzev da subjekt treba

nastaviti primjenjivati svoje postojeće računovodstvene politike za dobitke i gubitke iz tečajnih razlika koji se odnose na ugovore u stranom tečaju, koji se koristi da se smanji tečajni rizik kod budućih transakcija ili preuzetih obveza (anticipirajuća zaštita),

- b) kumulativne tečajne razlike koje se odnose na prevođenje financijskih izvještaja inozemnih subjekata trebaju se nastaviti razvrstavati kao glavnica i priznati kao prihod ili rashod samo kod otuđenja neto ulaganja u inozemni subjekt, i
- c) tečajne razlike koje proizlaze iz prevođenja obveza koje su denominirane u sudjelujuće valute ne trebaju se uključiti u knjigovodstveni iznos odnosne imovine.

Datum Stajališta: listopad 1997.

Datum stupanja na snagu: Ovo stajalište stupa na snagu 1. lipnja 1998. godine. Promjene u računovodstvenim politikama bit će obračunane u skladu sa zahtjevima MRS-a 8.

T-10 (SOO-10)

Državna pomoć – bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima

SOO Stajalište Stalnog Odbora za objašnjenje MRS-ova broj 10 – Državna pomoć – bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima (SOO-10) dano u točki 3. SOO-10 i popraćeno je Osnovama za zaključivanje. Djelokrug i ovlast Objašnjenja prikazani su u točkama 1. i 8. – 10. predgovora (IFRIC-a Odbora za tumačenje Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja).

Područje:

MRS 20, Računovodstvo državnih potpora 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-a 20 i treba li se stoga obračunavati u okviru tog standarda.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

3. Državna pomoć subjektima zadovoljava definiciju državne potpore navedenu u MRS-u 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 glavnici.

Datum Stajališta: siječanj 1998. godine

Datum stupanja na snagu: Ovo stajalište stupa na snagu 1. kolovoza 1998. godinu. Promjene računovodstvenih politika će se obračunavati u skladu s MRS-om 8.

T-12 (SOO-12)

Konsolidacija – Jedinice za posebne namjene

SOO Stajalište 12 Konsolidacija – jedinice za posebne namjene (u daljnjem tekstu SOO-12) Odbora za objašnjenje standarda izrečeno je u točkama 8 i 10. SOO-12 je popraćeno Osnovama za zaključivanje i dodatkom koji ilustrira primjenu Službenog stajališta. Djelokrug i mjerodavnost službenog stajališta iznesena je u točkama 1. i 8. – 10. u predgovoru IFRIC-a.

Područje:

MRS 8 »Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške«, MRS 27 »Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji«

Ovo izdanje uključuje promjene koje rezultiraju iz promjena novih i promijenjenih Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja izdanih do 31. ožujka 2004. Dio »Promjene u ovom izdanju« na početku izdanja navodi datume primjene novih i izmijenjenih MSFI-a te također utvrđuje važeće MSFI-ove koji nisu uključeni u ovom izdanju.

PITANJE

1. Jedinica 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). Takva jedinica za posebne namjene (»JPN«) može biti u obliku korporacije, povjerenstva, partnerstva ili nekorporativne jedinice. JPN se često ustanovljuje sporazumima kojima se nameću i ponekad stalna ograničenja nad pravima donošenja odluka od strane upravnog odbora, upravitelja ili menadžmenta nad djelatnostima JPN-a. Često se navode odredbe kako politiku upravljanja daljnjim aktivnostima JPN-a ne može nitko modificirati, osim možda njegova utemeljitelja ili sponzora (odnosno oni koji djeluju kao tzv. »autopilot«).
2. Sponzor (ili subjekt u čije je ime JPN utemeljena) često transferrira imovinu JPN, dobiva pravo da koristi imovinu koju koristi JPN ili obavlja usluge za JPN, dok druge stranke (»osiguravatelji kapitala«) mogu osigurati financiranje JPN-u. Subjekt koji je uključen u transakcije s JPN-om (često je to osnivač ili sponzor) može u biti kontrolirati JPN.
3. Korisnički udjel u JPN-u može biti u obliku dužničkog instrumenta, glavnice, instrumenta, sudjelujućeg prava, preostalog udjela ili najma. Neki korisnički udjeli mogu jednostavno utvrditi posjedniku fiksnu ili iskazanu stopu povrata, dok druga daju pravo ili pristup drugim budućim ekonomskim koristima vezanim za aktivnost JPN-a. U većini slučajeva, osnivač ili sponzor (ili poduzeće u čije je ime JPN osnovana) zadržava značajan korisnički udjel u aktivnostima JPN-a, čak iako to može biti mala ili nikakva glavnica JPN-a.
4. MRS 27 zahtijeva konsolidaciju jedinica koje kontrolira izvještajni subjekt. Međutim, MRS ne propisuje eksplicitnu uputu u svezi konsolidacijom JPN-a.
5. Pitanje je pod kojim okolnostima subjekt treba konsolidirati JPN.

6. Ovo se službeno SOO ne primjenjuje poslije prestanka rada ili na ostale dugoročne oblike naknade zaposlenima na koje se primjenjuju planovi isplata.
7. Transfer imovine od subjekta JPN-u može se smatrati kao prodaja koju obavlja taj subjekt. Čak ako transfer ne potpada pod prodaju, odredbe MRS-a 27 i ovog službenog SOO može značiti da subjekt treba konsolidirati JPN. Ovo službeno SOO ne navodi okolnosti u kojima se treba primijeniti postupak prodaje za subjekt ili eliminiranje posljedica takve prodaje do konsolidacije

SLUŽBENO STAJALIŠTE

8. Jedinica za posebne namjene (JPN) treba se konsolidirati kada suština odnosa između subjekta i JPN-a ukazuje da subjekt kontrolira JPN.
9. U kontekstu JPN-a, kontrola može nastati putem predodređivanja aktivnosti JPN-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 glavnice JPN-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 JPN te stoga treba konsolidirati JPN (dodatne upute se nalaze u Dodatku uz ovo službeno stajalište):
 - (a) u suštini, aktivnosti JPN-a se vode u ime subjekta u skladu s određenim poslovnim potrebama tako da subjekt ostvaruje koristi od djelatnosti JPN-a
 - (b) u suštini, subjekt ima pravo donošenja odluka da ostvari većinu koristi od aktivnosti JPN-a ili postavljanjem mehanizma »autopilota«, odnosno subjekt je prenio pravo donošenja odluka;
 - (c) u suštini, subjekt ima pravo ostvariti većinu koristi od JPN-a te stoga biti izložen rizicima nastalim u aktivnostima JPN-a; ili
 - (d) u suštini, subjekt zadržava većinu preostalih ili vlasničkih rizika koji se odnose na JPN ili njenu imovinu kako bi se ostvarile koristi od aktivnosti JPN

11. [Brisan]

Datum sporazuma: lipanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo objašnjenje stupa na snagu za godišnja financijska razdoblja koja počinju 1. siječnja 1999. ili nakon toga; ranija primjena se podržava. Promjene računovodstvenih politika evidentiraju se u skladu s MRS-om 8.

T-13 (SOO-13)

Zajednički kontrolirani subjekti – Nenovčani doprinosi pothvatnika

SOO-13 *Zajednički kontrolirani subjekti – Nenovčani doprinosi pothvatnika* (Služeno stajalište-13) je navedeno u točkama 5.-7. SOO-13 prati Osnova za zaključke. Djelokrug i mjerodavnost SOO navedeni su u točki 1. i 8. – 10. predgovora IFRIC-a.

Područje:

MRS 18 *Prihodi*, MRS 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*

Ovo izdanje uključuje izmjene nastale zbog novih i izmijenjenih MSFI izdanih do 31. ožujka 2004. Dio »Promjene u ovom izdanju« na početku izdanja navodi datume primjene novih i izmijenjenih MSFI te također utvrđuje važeće MSFI-eve koji nisu uključeni u ovom izdanju.

PITANJE

1. MRS 31.48 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 nemonetarne imovine u zajednički kontrolirane subjekte (»ZKS«).
2. Doprinosi u ZKS su transferi imovine pothvatnika u zamjenu za glavnični udio u 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 sredstva u ZKS mogu biti u obliku novca ili nekih drugih naknada koje ne ovise o budućim novčanim tijekovima ZKS (»dodatne naknade«).
3. Pitanja su:
 - (a) kada pothvatnik treba u svom Računu dobiti i gubitka priznati odgovarajući udio u dobiti ili gubitku koji proizlazi iz doprinosa nemonetarne imovine u ZKS u zamjenu za glavnični udio u ZKS,
 - (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 glavnični udio u ZKS koji se obračunava ili metodom udjela ili razmjernom konsolidacijom.

SPORAZUM

5. U primjeni MRS 31.48 na nemonetarne doprinose u ZKS u zamjenu za glavnični udio u ZKS, pothvatnik treba priznati u Računu dobiti i gubitka udio u dobiti ili gubitku koji se mogu pripisati glavničnim udjelima drugih pothvatnika, osim kada:
 - (a) značajni rizici i koristi od vlasništva nad nemonetarnom imovinom doprinesenom u ZKS nisu prenijeti na ZKS, ili
 - (b) dobit ili gubitak od nemonetarnih doprinosa ne može se izmjeriti pouzdano ili
 - (c) transakcija doprinosa nema tržišni karakter, koji je objašnjen u MRS 16 *Nekretnine*, postrojenja i oprema.
 Ako se iznimke (a), (b) ili (c) mogu primijeniti, dobitak ili gubitak se smatra nerealiziranim te stoga nije priznat u Računu dobiti i gubitka osim ako se primjenjuje točka 6.
6. Ako uz glavnični udio u ZKS, pothvatnik primi i monetarna ili nemonetarna sredstva, odgovarajući dio dobitka ili gubitka kod transakcija se treba priznati u Računu dobiti i gubitka pothvatnika.
7. Nerealiziran dobitak ili gubitak od nemonetarnih sredstava 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 dobiti ili gubici ne trebaju se prezentirati kao odgođeni dobiti ili gubici u konsolidiranoj bilanci pothvatnika.

Datum sporazuma: srpanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo SOO stupa na snagu za godišnje izvještaje za razdoblje koje počinje s ili nakon 1. siječnja 1999; potiče se ranija primjena. Promjene u računovodstvenim politikama bit će prikazane u skladu s MRS 8.

T-15 (SOO-15)

Poslovni najmovi – poticaji

SOO Tumačenje 15 Poslovni najam – poticaji (SOO-15) izneseno je u točkama 3-6 – SOO-15 povezan je s Osnovama za zaključke i dodatkom kojim je ilustrirao Tumačenje. Djelokrug i važnost Tumačenja objavljen je u točkama 1 i 8. – 10. IFRIC-ova Predgovora.

Područje:

MRS 17 Najam (revidiran u 2003.)

Ova verzija uključuje izmjene koje rezultiraju od promjena MSFI objavljenih do 31. ožujka 2004. U dijelu »Promjene u izdanju« na početku ovog izdanja dati su datumi primjene novih i izmjenjenih MSFI te također ukazuje i na tekuće MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

PITANJE

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.

USUGLAŠENI ODGOVOR

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

čujući troškove koji su stvarno nadoknađeni putem aranžmana poticaja.

Datum usuglašavanja: lipanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu za razdoblja najma koja počinju 1. siječnja 1999. godine ili nakon toga.

T-21 (SOO-21)

Porez na dobit – nadoknada revalorizirane imovine koja se ne amortizira

SOO Tumačenje 21 Porez na dobit – nadoknada revalorizirane imovine koja se ne amortizira (SOO-21) izvršeno je u točki 5 SOO-21 a povezano je s Osnovama za zaključke. Djelokrug i važnost Tumačenja objavljeno je u točkama 1. i 8. – 10. IFRIC-ova Predgovora.

Područje:

MRS 12 Porez na dobit, MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran u 2003.)

Ova verzija uključuje izmjene koje rezultiraju od promjena MSFI objavljenih do 31. ožujka 2004. U dijelu »Promjene u izdanju« na početku ovog izdanja dati su datumi primjene novih i izmjenjenih MSFI te također ukazuje i na tekuće MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

PITANJE

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 društvo očekuje, na datum bilance, nadoknada 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 (neamortizirajuća 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 neamortizirajuće 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 dobiven prodajom imovine, a koja se razlikuje od porezne stope primjenjivu na oporeziv iznos dobiven upotrebom imovine, u mjerenju odgođene porezne obveze ili imovine vezane uz neamortizirajuću imovinu upotrebljavat će se prvo spomenuta porezna stopa.

Datum Stajališta: kolovoz 1999.

Datum stupanja na snagu: Ovo stajalište stupa na snagu 15. srpnja 2000. godine. Promjene u računovodstvenim politikama bit će obračunate u skladu sa zahtjevima MRS-a 8.

T-25 (SOO-25)

Porez na dobit – Promjene u poreznom tretmanu poduzeća ili njegovih dioničara

SOO-25 Porez na dobit – Promjene u poreznom tretmanu poduzeća ili njegovih dioničara (SOO-25) je naveden u točki 4. SOO-25 prati Osnova za zaključke. Djelokrug i mjerodavnost Tumačenja su navedena u točkama 1. i 8. – 10. IFRIC-ova Predgovora.

Područje:

MRS 12 Porez na dobit

Ova verzija uključuje izmjene nastale zbog novih i izmijenjenih MSFI izdanih do 31. ožujka 2004. Dio »Promjene u ovom izdanju« na početku izdanja navodi datume primjene novih i izmijenjenih MSFI, te također utvrđuje važeće MSFI-eve koji nisu uključeni u ovom izdanju.

PITANJE

- Promjena u poreznom tretmanu poduzeća ili njegovih dioničara može utjecati na poduzeće povećanjem ili smanjenjem porezne obveze ili potraživanja. Ovo, na primjer, može nastupiti nakon javnog listanja glavnih instrumenata poduzeća ili nakon restrukturiranja glavnice poduzeća. Također može nastupiti nakon promjene većinskog dioničara u inozemstvo. Kao rezultat takvih događaja, poduzeće može biti oporezovano drugačije; može dobiti ili izgubiti porezne poticaje ili podlijeći različitim poreznim stopama u budućnosti.
- Promjena u poreznom tretmanu poduzeća ili njegovih dioničara može imati neposredan utjecaj na tekuće porezne obveze ili potraživanja poduzeća. Promjena može također povećati ili smanjiti odgođenu poreznu obvezu ili potraživanje koje poduzeće priznaje, ovisno o utjecaju koji promjena u poreznom tretmanu ima na porezne posljedice koje će nastati pri vraćanju ili podmirivanju knjigovodstvenog iznosa potraživanja i obveza poduzeća..
- Pitanje je kako poduzeće treba objasniti porezne posljedice promjena u poreznom tretmanu poduzeća ili njegovih dioničara.

SPORAZUM

- Promjena u poreznom tretmanu poduzeća ili njegovih dioničara ne utječe na iznose smanjenja ili povećanja koji se direktno priznaju u glavnici. 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 glavnice. Te porezne posljedice koje se odnose na direktne promjene u iznosu priznate glavnice, u istom ili drugom periodu (nisu uključene u dobit ili gubitak), bit će direktno odobrene ili terećene glavnici.

Datum sporazuma: kolovoz 1999.

Datum stupanja na snagu: Ovaj zaključak je stupio na snagu 15. srpnja 2000. Promjene u računovodstvenim politikama obračunat će se u skladu s MRS 8.

T-27 (SOO-27)

Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma

SOO Tumačenje 27 Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma (SOO-27) izvršeno je u točkama 3. – 11. SOO-27 povezano je s Osnovama za zaključke te dodacima koji ilustriraju primjenu Tumačenja. Djelokrug i važnost Tumačenja objavljeno je u točkama 1. i 8. – 10. IFRIC-ova Predgovora.

Područje:

MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran u 2003.), MRS 17 Najmovi (revidiran u 2003.), MRS 8 Prihodi i MSFI 4 Ugovori o osiguranju.

Ova verzija uključuje izmjene koje rezultiraju od promjena MSFI objavljenih do 31. ožujka 2004. U dijelu »Promjene u izdanju« na početku ovog izdanja dati su datumi promjene novih i izmijenjenih MSFI koji nisu uključeni u ovo izdanje.

PITANJE

- Društvo može ući u transakciju ili u niz strukturiranih transakcija (aranžman) s nepovezanim strankom ili strankama (Ulagáč) što uključuje pravni oblik najma. Na primjer, Društvo može dati imovinu u najam Ulagáču 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 Ulagáča u obliku naknade, a ne da prenese pravo na korištenje imovine.
- Kada aranžman s Ulagáčem uključuje pravni oblik najma, postavljaju se sljedeća pitanja:
 - na koji način se određuje da li je niz transakcija povezan i treba li ga iskazati kao jednu transakciju;
 - da li je aranžman u skladu s definicijom najma prema MRS-u 17; a ako ne,
 - da li poseban ulagački račun i obveze plaćanja najma koje bi mogle postojati predstavljaju imovinu i obveze Društva (npr. razmotrite primjer opisan u odlomku 2(a) Dodatka A);
 - na koji način bi Društvo trebalo iskazati ostale obveze koje su rezultat aranžmana; i
 - na koji način bi Društvo trebalo iskazati naknadu koju bi moglo primiti od Ulagáča.

USUGLAŠENI ODGOVOR

- 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.)
- 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 sredstva 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) Društvo 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;
- (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 odlomcima 49 – 64 Okvira trebali bi se primijeniti u određivanju da li, u suštini, poseban ulagački račun i obveze plaćanja najma predstavljaju imovinu i obveze Društva. Pokazatelji koji iskazuju da, u suštini, poseban ulagački račun i obveze plaćanja najma nisu u skladu s definicijama nekog sredstva i obveze, te ih ne bi trebalo priznati od strane Društva uključuju sljedeće:

- (a) Društvo 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 Ulagač te se može koristiti kao sredstvo plaćanja Ulagača, Ulagač je sporazuman da se obveze plaćanja najma podmiruju iz sredstava ulagačkog računa, a Društvo nema mogućnosti zadržavanja plaćanja Ulagaču iz ulagačkog računa;
- (b) Društvo ima samo slab rizik naplate cjelokupnog iznosa bilo kakve naknade primljene od strane Ulagača, 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 tijekom kako bi se podmirile obveze plaćanja; i
- (c) osim početnih novčanih tijekova na početku aranžmana, jedini novčani tijekovi koji se očekuju u okviru aranžmana su plaćanja najma koja se podmiruju isključivo iz sredstava zasebnog ulagačkog računa osnovanog uz pomoć početnih novčanih tijekova.

7. Ostale obveze aranžmana, uključujući bilo koje dane garancije i obveze nastale na temelju prijevremenog prestanka trebaju se iskazati prema MRS-u 37 ili MRS-u 38, ovisno o uvjetima.

8. Kriteriji u odlomku 20 MRS-a 18 trebaju se primijeniti na čimbenice i okolnosti svakog aranžmana pri određivanju vremena priznavanja naknade kao prihoda Društva. 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 Društva glede uporabe imovine sredstva (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
 - (i) se ne radi o specijaliziranoj imovini koju Društvo zahtijeva u obavljanju svojih poslovnih aktivnosti, te stoga postoji mogućnost da Društvo plati određeni iznos kako bi se aranžman prijevremeno završio; ili
 - (ii) Društvo 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 Društvo plati određeni iznos.
9. Naknadu treba prikazati u računu dobiti i gubitka 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. Društvo 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 računu dobiti i gubitka u kojoj je uključen.

11. Objave zahtijevane u skladu s odlomkom 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 usuglašavanja: 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-a 8.

T-29 (SOO-29)

Objavljanje – Ugovori o uslugama koncesije

Službeno stajalište Stalnog Odbora za objašnjenje MRS-ova broj 29 – *Objavljanje - Ugovori o uslugama koncesije* (SS-29) dano je točkama 6. i 7. SS-29 popraćeno je Osnovama za zaključivanje. Djelokrug i ovlast Objašnjenja prikazani su u točkama 1. i 8. – 10. predgovora IFRIC-a (Odbora za tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja).

Područje:

MRS 1 Prikazivanje financijskih izvještaja (izmijenjen 2003. godine)

Ovo izdanje uključuje dopune proizašle iz novih i dopunjenih MSFI-eva izdanih do 31. ožujka 2004. godine. Odjeljak »Promjene ovog izdanja« na početku ovog izdanja pruža datume primjene novih i dopunskih MSFI-eva koji nisu uključeni u ovo izdanje.

PITANJE

1. Subjekt (rukovoditelj koncesije) može sklopiti sporazum s drugim subjektom (izvođač koncesije) da izvodi usluge koje omogućuju javni pristup glavnim ekonomskim i socijalnim izvorima. Izvođač 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 Izvođača koncesije koji tijekom razdoblja koncesije rukovoditelju 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, a u zamjenu se rukovoditelj 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 povratak prava primljenih na početku koncesijskog razdoblja i/ili stečenih tijekom njega.
3. Zajedničko obilježje svih sporazuma o uslugama koncesije je činjenica da rukovoditelj koncesije istovremeno prima prava i nastanak obveze pružanja javnih usluga.
4. Pitanje je koje informacije trebaju biti objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje rukovoditelja koncesije i izvođača 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 uslugama koncesije 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 uslugama koncesije.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

6. Svi aspekti ugovora o usluzi koncesije razmatrat će se prilikom određivanja primjerene razine objavljivanja u bilješkama. Rukovoditelj koncesije i izvođač 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 tijekova (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), i

(d) promjene ugovora koje se pojave tijekom razdoblja.

7. Objave zahtijevane u točki 6. ovog Stajališta primjenjivat će se pojedinačno na svaki ugovor o uslugama koncesije ili skupno na sve skupine sporazuma o koncesijskim uslugama. 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 stajalište stupa na snagu 31. prosinca 2001. godine.

T-31 (SOO-31)**Prihod – Nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja**

SOO-31-Prihod – Nenovčane transakcije koje uključuju uslugu oglašavanja (SOT31) navedeno u točki 5. SOO 31 popraćeno je Osnovama za zaključke. Djelokrug i mjerodavnost Tumačenja prikazani su u točkama 1. i 8. – 10. IFRIC-ova predgovora.

Područje:

IAS 18 Prihodi

Ova verzija uključuje dopune koje su rezultat novih i izmijenjenih MSFI-ja koji su izdani do 31. ožujka 2004. Odlomak »Promjene u ovom izdanju« na početku ovog sveska omogućava pregled datuma primjene ovih novih i promijenjenih MSFI-ja, te također utvrđuje one MSFI-je koji su važeći, a koji nisu uključeni u ovo izdanje.

PITANJE

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 predstavljati putem drugih medija.
2. U pojedinim slučajevima nema novčane niti bilo koje druge razmjene među poduzećima. U drugim slučajevima poduzeća 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.

šavanja. 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.

USUGLAŠENI ODGOVOR

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 sredstva i druge usluge) čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti; i
- (e) ne uključuju istu stranku koja sudjeluje u robnoj razmjeni.

Datum usuglašavanja: 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-a 8.

T-32 (SOO-32)

Nematerijalna imovina – Troškovi web mjesta

Službeno stajalište broj 32 Nematerijalna imovina – Troškovi web mjesta je izloženo u točkama 7. – 10. Službeno stajalište broj 7 popraćeno je Osnovom za Zaključke i dodatkom koji objašnjava primjenu stajališta. Obuhvat i mjerodavnost stajališta izloženi su u točkama 1. i 8. – 10. Predgovora IFRIC-a (Odbora za tumačenje MSFI-a).

Područje

MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja (promijenjen 2003. godine), MRS 2 Zalihe (promijenjen 2003. godine), MRS 11 Ugovori o izgradnji, MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (promijenjen 2003. godine), MRS 17 Najmovi (promijenjen 2003. godine), MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine (promijenjen 2004. godine), MRS 38 Nematerijalna imovina (promijenjen 2004. godine), MSFI 3 Poslovna spajanja.

PITANJE

1. Subjekt može imati znatne izdatke radi razvoja i prilagodbe postojećeg web mjesta 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 mjesta mogu biti iskazane kako slijedi:

- (a) Planiranje – uključuje poduzimanje studija izvedivosti, definiranje ciljeva 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 mjesta. 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 mjesta jednom dovršen, započinje operativna faza. Tijekom ove faze, subjekt održava i unaprjeđuje informatičke programe, infrastrukturu, grafički dizajn i sadržaj web mjesta.

4. Pitanja koja se javljaju kod računovodstvenog praćenja internih izdataka razvoja i prilagodbe vlastitog web mjesta 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 troška.

5. Ovo stajalište se ne odnosi na kupovinu, razvoj i operativni hardware (npr. Web poslužitelj, staging poslužitelj, production poslužitelj i internet veze) web mjesta. Takav trošak je pokriven MRS-om 16. Dodatno, kad u subjektu nastane izdatak prema pružatelju Internet usluge za uslugu pružanja glavnog računala za web mjesto subjekta, trošak je pokriven MRS-om 1, točkom 78. 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 mjesta (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 sredstva.

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 mjesta 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 mjesta 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 mjesta 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 mjesta 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 izdatak 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 mjesta bi trebao biti kratak.

Datum stajališta: svibanj 2001.

Datum stupanja na snagu: Ovo stajalište stupa na snagu 25. ožujka 2002. godine. Efekti prihvaćanja ovih stajališta će se koristiti kod prijedlaznih 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 mjesta 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.

NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

GLAVNA UREDNICA

Slavica Banić
10000 Zagreb, Trg sv. Marka 2, telefon: (01) 4569-244

NAKLADNIK

NARODNE NOVINE d.d., 10 020 Zagreb, Ivana Šibla 1
Predsjednik Uprave: Milivoj Fučkar
Nakladnička djelatnost, 10 020 Zagreb, Ulica SR Njemačke 6,
telefon: (01) 6652-855
Direktorica nakladništva: Sanja Perić
Voditelj uredništva: Nikola Sila
Izvršni urednik: Dane Bičanić
Voditelj oglasa i pretplate: Ivica Sabo

TISAK

Narodne novine d.d. – Tiskarska djelatnost,
10020 Zagreb, Savski gaj, XIII. put 13

OTPREMA NOVINA

10000 Zagreb, Martičeva 25, telefon/telefaks: (01) 6551-752
Poštarina plaćena u pošti 10000 Zagreb.
Novine izlaze jedanput tjedno i prema potrebi.

Internetsko izdanje – www.nn.hr

Službeni dio – telefon: (01) 6652-881, Oglasni dio – telefon: (01) 6652-882
e-pošta: webmaster@nn.hr

PRIMANJE OGLASA: Narodne novine d.d. – Nakladnička djelatnost,
10 020 Zagreb, Ulica SR Njemačke 6

Natječaji, nadmetanja i oglasi trgovačkih društava
telefon: (01) 6652-863, telefaks: (01) 6652-871, e-pošta: oglasi@nn.hr
Javnobilježnički i sudski oglasi: telefon: (01) 6652-866, telefaks: (01) 6652-871,
e-pošta: javnobiljeznicki-oglas@nn.hr
Sudski registar – telefon: (01) 6652-868

Ovjereni i potpisani oglasi moraju biti dostavljeni najmanje 8 dana prije objave, a objavit će se samo oni plaćeni 5 dana prije planiranog objavljivanja, ako je za njih dostavljena potvrda o uplati na kojoj je naveden puni naziv tvrtke oglašivača, kao i vrsta oglasa na koji se odnosi uplata. Obavezno telefonom provjeriti jesu li svi poslani dokumenti zaprimljeni. Ako u roku 15 dana od zaprimanja oglasa ne bude dostavljena potvrda o uplati, smatrat ćemo da je oglašivač odustao od objave. Rukopisi se ne vraćaju.

Oglasi za poništenje isprava – Mali oglašnik

10000 Zagreb, Ulica kralja Držislava 14,
telefon: (01) 4501-310, telefaks: (01) 4501-349
Oglasi za Mali oglašnik plaćaju se osobno ili poštanskom uplatnicom.

PRETPLATA: Narodne novine d.d. – Nakladnička djelatnost, 10 020 Zagreb, Ulica SR Njemačke 6, telefon: (01) 6652-869, telefaks: (01) 6652-871 Pretplata za 2006. godinu iznosi 990,00 kn bez PDV-a. Pretplatnicima koji se pretplate tijekom godine ne možemo jamčiti primitak svih prethodno izašlih brojeva. O promjeni adrese pretplatnik treba poslati obavijest u roku 8 dana. Reklamacije za neprimljene brojeve primaju se u roku 20 dana.

Žiroračun kod Privredne banke Zagreb 2340009-1500243194.
Cijena ovog broja je 30 kn i može se kupiti u Zagrebu u
Ulici kralja Držislava 14

Marta Vidaković Mukić

OPĆI PRAVNI RJEČNIK

Pravna biblioteka

listopad 2006.

1368 stranica

tvrdi uvez

♦ rječnik sadrži više od 5.500 natuknica koje se odnose na pojmove i institute iz gotovo svih pravnih područja i grana, te na najvažnije pojmove iz opće i nacionalne pravno-političke povijesti... ♦

Cijena 540,00 kuna**Iz recenzija**

»Opći pravni rječnik namijenjen je pravicima, studentima pravnih fakulteta, politolozima i studentima fakulteta političkih znanosti, studentima drugih fakulteta i škola na kojima se izučavaju pojedine pravne discipline, državnim službenicima, političarima, novinarima, kao i i onima koji nisu pravnici a koji se s pravnom terminologijom svakodnevno susreću u svojim profesijama.

Opći pravni rječnik je važno i vrlo opsežno djelo od velike potencijalne koristi za pravno obrazovanje, ali i za opće pravno informiranje naših građana.«

Iz recenzije akademika Eugena Pusića

»S obzirom na to da u Republici Hrvatskoj ne postoji sličan priručnik, ni po aktualnosti ni po obuhvatu tako širokih pravnih područja, ovim će se djelom popuniti praznina koja postoji u tom segmentu stručne literature. Na brz i jednostavan način korištenjem ovoga priručnika moći će se dobiti osnovna informacija o većini najznačajnijih pravnih pojmova.«

Iz recenzije dr. sc. Vlade Belaja, redovitog profesora Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

»Ovaj Rječnik autorice gđe Marte Vidaković Mukić, sveobuhvatan je rad, gotovo bez presedana u hrvatskoj pravnoj literaturi...«

Nema pravnika koji u ovom rječniku neće naći brojne informacije koje do sada nije mogao naći ni tako brzo ni tako opširno izložene na jednom mjestu...«

Iz recenzije Ranka Marijana, suca Vrhovnog suda Republike Hrvatske

Iz predgovora

»Natuknice su pisane tako da se prvo daje doktrinarna definicija instituta (ako postoji), odnosno aktualna legalna definicija određenog pojma. Kod važnijih instituta podrobno su prikazana važeća zakonska rješenja, osobito u natuknicama iz materijalnog i postupovnog prava. U tekstu jedne natuknice uputnica na drugu pisana je kurzivom (italic), a ispod su navedene uputnice na natuknice s njom u vezi.

Premda je koncepcija obradbe instituta prema pozitivnim zakonima donekle ograničavajući čimbenik (zbog mogućih naknadnih izmjena i dopuna), u ovom je rječniku ona sustavno provedena, jer bi se bez navođenja zakonskog izvora, tj. konkretnog pozitivnog propisa, korisnik Rječnika mogao dovesti u zabludu o aktualnom stanju. Valja naglasiti kako su temeljni propisi našega pravnog sustava doneseni i prilično su stabilni, te da se ne očekuju skore izmjene njihovih osnovnih instituta.«

Autorica

Knjiga se može naručiti u Narodnim novinama d.d., Odsjek prodaje knjiga i časopisa,
tel.: 4501-321, 4501-322, faks: 4501-348, Zagreb, Kralja Držislava 14 ili kupiti u našim prodavaonicama.

**NARODNE NOVINE d.d.**

10 020 Zagreb, Ivana Šibla 1, p.p. 77, MB: 3270513, internet: <http://www.nn.hr>
Nakladnički odjel, 10 020 Zagreb, SR Njemačke 6, tel.: 6652-850

ZBORNİK HRVATSKOG DRUŠTVA ZA AUTORSKO PRAVO

Volumen 7 (2006)

Nakladnik Hrvatsko društvo za autorsko pravo
Izvršni nakladnik Narodne novine d.d.

Zagreb

studeni 2006

meki uvez

246 stranica

Cijena 135,00 kuna

SADRŽAJ

Ivan Henneberg, Željka Modrušan-Ranogajec

Uloga Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti u pravnoj zaštiti sadržaja moralnih prava autora

Igor Gliha

Pregovori Republike Hrvatske i Europske unije iz područja autorskog prava

Hrvoje Kačer

(Ne)usklađenost nekih pojmova iz Zakona o autorskom pravu i srodnim pravima, Obiteljskog zakona i Zakona o obveznim odnosima

Dragan Zlatović

Parodija kao autorsko djelo

Mladen Vukmir, Ivan Ćuk

Novi modeli iskorištavanja autorskog djela

Nelka Fikeys-Krmić

Različite vrste software licenci

Vesna Stilin

Pravo javne posudbe

Romana Matanovac

Pravo na naknadu za reproduciranje za privatno ili drugo vlastito korištenje u zakonodavstvu, praksi i pravnoj znanosti odabranih država

Tomislav Radočaj

Pregovarati ili tarifirati

Josip Kos

Problemi u vezi s teretom dokazivanja u sporovima za zaštitu autorskog i srodnih prava

Dragutin Nemec

Ograničavanja korištenja digitalnih autorskih djela: utjecaj na knjižnice

Knjiga se može naručiti u Narodnim novinama d.d., Odsjek prodaje knjiga,
tel.: 4501-321, 4501-322, faks: 4501-348, Zagreb, Kralja Držislava 14 ili kupiti u našim prodavaonicama.



NARODNE NOVINE d.d.

10020 Zagreb, Ivana Šibla 1, p.p. 77, MB: 3270513, internet: <http://www.nn.hr>

Nakladnički odjel, 10 020 Zagreb, SR Njemačke 6, tel.: 6652-850