

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 1

Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Cilj

1. Cilj ovog MSFI je osigurati da početni financijski izvještaji subjekta prema MSFI-jevima, i njegovi periodični financijski izvještaji za dio razdoblja obuhvaćenog tim financijskim izvještajima, sadrže visoko kvalitetne podatke koji:
 - (a) su transparentni za korisnike i usporedivi tijekom svih prezentiranih razdoblja;
 - (b) osiguravaju pogodnu polaznu osnovu za računovodstvo u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI); i
 - (c) mogu se dobiti uz trošak koji ne prelazi koristi.

Djelokrug

2. Subjekt treba primjeniti ovaj MSFI u :
 - (a) svojim prvim financijskim izvještajima sukladno MSFI-jevima i
 - (b) svakom periodičnom financijskom izvještaju, ako postoji, koji je prezentiran u skladu s MRS-om 34 *Financijsko izvještavanje za periode tokom godine* za dio razdoblja koji je pokriven njegovim početnim financijskim izvještajima sukladno MSFI-jevima
3. Početni financijski izvještaji subjekta prema MSFI-jevima su početni godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt primjenjuje MSFI-ije izričito i bezrezervnom izjavom u tim financijskim izvještajima o sukladnosti s MSFI-jevima. Financijski izvještaji u skladu s MSFI-jevima su subjektovi početni financijski izvještaji prema MSFI-jevima ako je, primjerice, subjekt :
 - (a) prezentirao svoje najnovije financijske izvještaje:
 - (i) u skladu s nacionalnim zahtjevima koji nisu u skladu s MSFI-jevima u svim aspektima;
 - (ii) u skladu s MSFI-jevima u svim aspektima., osim što financijski izvještaji nisu sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu da su u skladu s MSFI-jevima;
 - (iii) koji sadrže izričitu izjavu sukladnosti s pojedinim, ali ne svim MSFI-jevima;
 - (iv) u skladu s nacionalnim zahtjevima koji su u skladu s MSFI-jevima, koristeći neke pojedinačne MSFI-ijeve kako bi uključio stavke za koje nacionalni zahtjevi nisu postojali; ili
 - (v) u skladu s nacionalnim zahtjevima, s usklađivanjem nekih iznosa s iznosima određenim u skladu s MSFI-jevima ;

- (b) pripremio financijske izvještaje u skladu s MSFI-ijevima samo za internu upotrebu, a da ih nije omogućio uvid vlasnicima i drugim vanjskim korisnicima;
 - (c) pripremio izvještajni paket u skladu s MSFI-ijevima za potrebe konsolidacije bez pripremanje kompletnog seta financijskih izvještaja kako je definirano u MRS –u 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (koji je revidiran u 2007); ili
 - (d) nije prezentirao financijske izvještaje za prethodne razdoblja.
4. Ovaj MSFI primjenjuje se kada subjekt prvi put primjenjuje MSFI-ijeve. Ne primjenjuju se kada, primjerice, subjekt:
- (a) prestaje prezentirati financijske izvještaje u skladu s nacionalnim zahtjevima, prethodno ih prikazujući kao i drugi set financijskih izvještaja koji sadrži izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s MSFI-ijevima;
 - (b) je prezentirao financijske izvještaje u prethodnoj godini u skladu s nacionalnim zahtjevima i ti financijski izvještaji sadrže izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s MSFI-ijevima; ili
 - (c) je prezentirao financijske izvještaje u prethodnoj godini koji sadrže izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s MSFI-ijevima, čak i ako su revizorski izvještaji uvjetovani tim financijskim izvještajima.
- 4.A Uprkos zahtjevima u točkama 2. i 3., subjekt koji je primjenjivao MSFI-ijeve u prethodom izvještajnom razdoblju, ali čiji najnoviji godišnji financijski izvještaji nisu sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o sukladnosti s MSFI-ijevima, moraju ili primijeniti ovaj MSFI ili primijeniti MSFI retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške* kao da subjekt nije nikada prestao primijeniti MSFI-ijeve.
- 4.B Ako subjekt ne izabere primjenivati ovaj MSFI u skladu s točkom 4A., subjekt je ipak dužan primjenivati zahtjeve za objavljivanjem iz točaka od 23A. do 23B. MSFI-a 1, uz dodatak objavljivanjima zahtjevanim MRS-om.
5. Ovaj MSFI ne primjenjuje se na promjene u računovodstvenim politikama koje je napravio subjekt koji već primjenjuje MSFI. Ove promjene su predmet:
- (a) zahtjeva za promjenama u računovodstvenim politikama u MRS-u 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške*, i
 - (b) posebni prijelazni zahtjevi u drugim MSFI-ijevima.

Priznavanje i mjerenje

Početni izvještaj o financijskom položaju prema MSFI-ijevima

6. Subjekt treba pripremiti i prezentirati početni izvještaj o financijskom položaju prema MSFI-ijevima na datum prijelaza na MSFI-ijeve. Ovo je početna osnova za računovodstvo u skladu s MSFI-ijevima.

Računovodstvene politike

7. **Subjekt treba koristiti iste računovodstvene politike u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-ijevima i kroz sva razdoblja prezentirana u njegovim početnim financijskim izvještajima prema MSFI-ijevima. Te računovodstvene politike trebaju biti u skladu sa svakim MSFI-ijem koji je na snazi na kraju njegovog prvog izvještajnog razdoblja prema MSFI-ijevima, osim kako je određeno točkama od 13. do 19. i dodacima od B do E.**
8. Subjekt ne treba primjeniti druge verzije MSFI-jeva od onih koje su bile na snazi na ranije datume. Subjekt može primjeniti nove MSFI-jeve koji nisu još obvezni ako je dozvoljena ranija primjena tih MSFI-ijeva

Primjer: Dosljedna primjena posljednje verzije MSFI-jeva

Temelj

Kraj prvog izvještajnog razdoblja prema MSFI-jevima za subjekta je 31. prosinca 20X5. Subjekt A odluči prezentirati usporedne informacije u tim financijskim izvještajima za samo jednu godinu (vidjeti točku 21.). Stoga, njegov datum prijelaza na MSFI-jeve je početak poslovanja na 1. siječnja 20X4. (ili ekvivalentno, završetku poslovanja na 31. prosinca 20X3.). Subjekt A prezentirao je financijske izvještaje u skladu s prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelima s 31. prosincem svake godine do, i uključujući, 31. prosinca 20X4.

Primjena zahtjeva

Subjekt A obavezan je primjeniti MSFI-jeve na snazi za razdoblja koji završavaju s 31. prosincem 20X5 kod:

- pripremanja i prezentiranja svog početnog izvještaja o financijskom položaju prema MSFI-jevima na 1. siječnja 20X4, i
- pripremanja i prezentacije svog izvještaja o financijskom položaju na 31. prosinca 20X5 (uključujući usporedne iznose za 20X4), izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanom toku za godinu do 31. decembra 20X5 (uključujući usporedne iznose za 20X4) i objavljivanja (uključujući usporedne informacije za 20X4).

Ako novi MSFI nije još obavezan ali je dozvoljena ranija primjena, subjektu A, je dopušteno ali nije obvezno da primjenjuje taj MSFI za svoje prve financijske izvještaje prema MSFI-jevima .

9. Prijelazne odredbe drugih MSFI-jeva primjenjuju se na promjene računovodstvenih politika subjekta koji već koristi MSFI-ijeve; ne primjenjuju se na subjekte koji su u postupku prve primjene MSFI-jeva, osim kako je određeno Dodacima od B do E.
10. Osim kako je opisano u točkama od 13. do 19. i Dodacima od B do E, subjekt treba u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima :
- priznati svu imovinu i obveze čije je priznavanje zahtijevano MSFI-jevima;
 - ne priznati stavke kao imovinu ili obveze ako MSFI-jevi ne dozvoljavaju takvo priznavanje;

- (c) reklasificirati stavke koje je priznao u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelama kao jednu vrstu imovine, obvezu ili komponentu kapitala, ali su različita vrsta imovine, obveze ili komponente kapitala prema MSFI-jevima; i
 - (d) primjeniti MSFI-jeve u mjerenju sve priznate imovine i obveza.
11. Računovodstvene politike koje subjekt koristi u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima mogu se razlikovati od onih korištenih za isti datum koristeći prethodne općeprihvaćene računovodstvene standarde. Nastala usklađenja proizlaze iz događaja i transakcija prije datuma prijalaza na MSFI-jeve. Stoga, je subjekt dužan priznati ta usklađenja izravno u zadržanu dobit (ili, ako je prikladno, drugu kategoriju kapitala) na datum prijalaza na MSFI-jeve.
12. Ovim MSFI-jem uspostavljaju se dvije kategorije izuzetaka od načela da početni izvještaj o financijskom položaju prema MSFI-jevima treba biti u skladu s svakim MSFI-jem:
- (a) točkama od 14. do 17. i dodatkom B zabranjuje se retroaktivna primjene nekih aspekata drugim MSFI-jeva.
 - (b) Dodacima od C do E dopušta se izuzeće od nekih zahtjeva drugih MSFI-jeva.

Izuzeca od retroaktivne primjene drugih MSFI-jeva

13. Ovim MSFI-jem zabranjuje se retroaktivna primjena nekih aspekata drugih MSFI-jeva. Ovi izuzeci su određeni točkama od 14. do 17. i dodatkom B.

Procjene

14. **Procjene subjekta u skladu s MSFI-jevima na datum prijelaza na MSFI-jeve trebaju biti u skladu s procjenama napravljenim za isti datum u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelama (nakon usklađenja kako bi prikazali bilo kakvu razliku u računovodstvenim politikama), osim ako ne postoji objektivni dokaz da su te procjene bile pogreška.**
15. Subjekt može dobiti informacije nakon datuma prijalaza na MSFI-jeve o procjenama koje su napravljene prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelama. U skladu s točkom 14. subjekt treba s takvim informacijama postupati isto kao s događajima nakon izvještajnog razdoblja koji ne nalažu usklađenje s MRS-om 10 *Događaji nakon izvještajnog perioda*. Primjerice, pretpostavimo kako je datum prijelaza subjekta na MSFI-a 1. siječnja 20X4. i novim informacijama na 15. srpnja 20X4. Zahtjeva se revizija procjene napravljene u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelama na 31. prosinca 20X3. Subjekt ne prikazuje učinke te nove informacije u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima (osim ako procjene treba uskladiti za bilo kakve razlike u računovodstvenim politikama ili postoji objektivni dokaz da su procjene bile pogrešne). Umjesto toga, subjekt treba prikazati tu novu informaciju kroz dobit ili gubitak (ili, ako je prikladno, drugu sveobuhvatnu dobit) za godinu koja završava na 31. prosinca 20X4.
16. Subjekt može biti dužan napraviti procjene u skladu s MSFI-jevima na datum prijelaza na MSFI-jeve koji nisu bili obvezni na taj datum prema prethodnim

općeprihvaćenim računovodstvenim načelama. Kako bi se postigla sukladnost s MRS-om 10, te procjene u skladu s MSFI-jevima trebaju prikazati uvjete koji postoje na datum prijelaza na MSFI-jeve. Točnije, procjene tržišnih cijena, kamatnih stopa ili deviznih tečajeva na datum prijelaza na MSFI-jeve trebaju prikazati tržišne uvjete na taj datum.

17. Točke od 14. do 16. primjenjuje se na početni izvještaj o financijskom položaju prema MSFI-ju. Također se primjenjuju na usporedni razdoblje prezentiran u početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-ju subjekta, pri čemu su natuknice o datum prijelaza na MSFI-jeve zamijenjene natuknicama o kraju tog usporednog razdoblja.

Izuzeća od drugih MSFI-jeva

18. Subjekt može odabrati koristiti jednu ili više izuzeća koji su sadržani u Dodacima od C do E. Subjekt ne treba primijeniti ova izuzeća analogno na druge stavke.
19. [Izbrisano]

Prezentiranje i objavljivanje

20. Ovaj MSFI ne osigurava izuzeća od zahtjeva za prezentiranjem i objavljivanjem u drugim MSFI-jevima.

Usporedne informacije

21. Početni izvještaj o financijskom položaju prema MSFI-ju subjekta treba uključivati barem tri izvještaja o financijskom položaju, dva izvještaja o dobiti ili gubitku i drugoj sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena izvještaja o dobiti i gubitku (ako su prezentirana), dva izvještaja o novčanom toku i dva izvještaja o promjenama u kapitalu i pripadajuće bilješke, uključujući usporedne informacije za sve prezentirane izvještaje.

Usporedne informacije koje nisu prema MSFI-ju i prethodni sažeci

22. Neki subjekti prezentiraju prethodne sažetke odabranih podataka za razdoblja prije prvog razdoblja za koji prezentiraju pune usporedne informacije u skladu s MSFI-jevima. Ovim MSFI-jev ne zahtijevaju da takvi sažeci budu u skladu s zahtjevima za priznavanje i mjerenje prema MSFI-jevima. Nadalje, neki subjekti prezentiraju usporedne informacije u skladu s prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelama kao i usporedne informacije zahtijevane MRS-om 1. U bilo kojem financijskom izvještaju koji sadrži prethodne sažetke ili usporedne informacije u skladu s prethodnim opće prihvaćenim računovodstvenim načelama, subjekt treba :
- (a) vidljivo označiti da informacije prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima nisu pripremljene u skladu s MSFI-jevima; i
 - (b) objaviti prirodu glavnih usklađenja koja su u skladu s MSFI-jevima. Subjekt ne treba kvantificirati ta usklađenja.

Objašnjenje prijelaza na MSFI-jeve

- 23. Subjekt treba objasniti kako je prijelaz s prethodnih općeprihvaćenih računovodstvenih načela na MSFI-jeve utjecao na njegov iskazani financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove.**
- 23.A Subjekt koji je primjenjivao MSFI-jeve u prethodnom razdoblju kako je opisano točkom 4.A, treba objaviti:
- (a) razlog prestanka primjene MSFI-jeva; i
 - (b) razlog zbog kojeg je počeo ponovno primjeniti MSFI-jeve.
- 23.B Ako subjekt, u skladu s točkom 4.A nije izabrao primjeniti MSFI 1, treba objasniti raloge zbog kojih je odabrao primjeniti MSFI-jeve kao da nikada nije prestao primjeniti MSFI-jeve.

Usklađenja

24. Kako bi ispunio zahtjeve dane točkom 23., početni financijski izvještaji subjekta prema MSFI-ju trebaju uključivati:
- (a) usklađenja iskazanog kapitala u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima s kapitalom u skladu s MSFI-jevima za oba slijedeća datuma:
 - (i) datum prijelaza na MSFI-jeve; i
 - (ii) završetak zadnjeg razdoblja prezentiranog u najnovijem godišnjem financijskom izvještaju subjekta koji je u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
 - (b) usklađenje s njegovom sveobuhvatnom dobiti u skladu s MSFI-jevima za posljednji razdoblje u najnovijem godišnjem financijskom izvještaju subjekta. Polazna osnova za to usklađenje treba biti sveobuhvatna dobit u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za isto razdoblje ili, ako subjekt ne prikazuje takav ukupni, dobit ili gubitak prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
 - (c) ako je subjekt prvi puta priznao ili ukinuo neke gubitke od umanjenja vrijednosti u pripremi svog početnog izvještaja o financijskom položaju prema MSFI-ju, objavljivanja koja su zahtijevana MRS-om 36 Umanjenja vrijednosti imovine da je iste gubitke od umanjenja ili ukidanja priznao ili ukinuo u razdoblju koje je započelo s datumom prijelaza na MSFI-jeve.
25. Usklađenja zahtjevana točkom 24. (a) i (b) trebaju biti dovoljno detaljna kako bi omogućili korisnicima razumijeti materijalna usklađenja izvještaja o financijskom položaju i izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti. Ako je subjekt prezentirao izvještaj o novčanim tokovima prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, treba objasniti materijalna usklađenja izvještaja o novčanim tokovima.
26. Ako subjekt postane svjestan pogrešaka napravljenih prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, usklađenja zahtjevana točkom 24. (a) i (b) trebaju omogućiti razlikovanje ispravki navedenih pogrešaka od promjena u računovodstvenim politikama.

27. MRS 8 ne primjenjuje se na promjene u računovodstvenim politikama koje napravi subjekt kada primjenjuje MSFI-jeve ili na promjene u tim politikama do nakon što prezentira svoje prve financijske izvještaje prema MSFI-jevima. Stoga, zahtjevi MRS-a 8 o promjenama u računovodstvenim politikama ne primjenjuju se u početnim financijskim izvještajima subjekta prema MSFI-ju.
- 27.A Ako, tijekom razdoblja koji je pokriven u njegovim početnim financijskim izvještajima prema MSFI-ju, subjekt promijeni svoje računovodstvene politike ili upotrebu izuzeća danih ovim MSFI-jem, treba objasniti promjene između njegovog prvog financijskog izvještaja za razdoblja tijekom godine prema MSFI-ju i njegovih početnih financijskih izvještaja prema MSFI-ju, u skladu s točkom 23. te ažurirati usklađenja zahtjevana točkom 24. (a) i (b).
28. Ako subjekt nije prezentirao financijske izvještaje za prethodna razdoblja, u njegovim početnim financijskim izvještajima prema MSFI-jevima treba se objaviti ta činjenica.

Određivanje financijske imovine ili financijskih obveza

29. Subjektu je dopušteno odrediti prethodnu priznatu financijsku imovinu ili financijsku obvezu kao financijsku imovinu ili financijsku obvezu prema fer vrijednosti kroz bilancu uspjeha ili financijsku imovinu raspoloživu za prodaju u skladu s točkom D19. Subjekt treba objaviti fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza određenih u svakoj kategoriji na datum određivanja te njihovu klasifikaciju i knjigovodstvenu vrijednost u prethodnim financijskim izvještajima.
- 29.A *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu u uporabi, te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*

Upotreba fer vrijednosti kao surogatnog troška

30. Ako subjekt koristi fer vrijednost u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-ju kao surogatni trošak stavke nekretnina, postrojenje i oprema, investicijske nekretnine ili nematerijalne imovine (vidjeti točke D5. i D7.), u početnim financijskim izvještajima prema MSFI-jevima treba objaviti, za svaku pojedinačnu stavku u početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-ju:
- (a) ukupan iznos tih fer vrijednosti, i
 - (b) ukupna usklađenja knjigovodstvenih vrijednosti prikazanih prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Upotreba surogatnog troška za ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate

31. Slično, ako subjekt koristi surogatni trošak u svom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-ju za ulaganje u pridruženi subjekt, ili zajednički pothvat u sklopu svojih zasebnih financijskih izvještaja (vidjeti točku D15.), subjekt treba objaviti u svojim početnim financijskim izvještajima prema MSFI-ju :

- (a) ukupni znos surogatnog troška tih ulaganja za koje je surogatni trošak prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima njihova knjigovodstvena vrijednost;
- (b) ukupan iznos surogatnog troška za ta ulaganja za koje je surogatni trošak fer vrijednost, i
- (c) ukupna usklađenja knjigovodstvene vrijednosti prikazane prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Upotreba surogatnog troška za naftnu i plinsku imovinu

- 31.A Ako subjekt koristi izuzeća iz točke D8.A (b) za naftnu i plinsku imovinu, treba objaviti tu činjenicu i osnovu na kojoj je knjigovodstvena vrijednost određena prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima razvrstana.

Upotreba surogatnog troška za aktivnosti koje podliježu regulaciji cijene

- 31.B Ako subjekt koristi izuzeća iz točke D8.B za aktivnosti koje podliježu regulaciji cijene, treba objaviti tu činjenicu i osnovu na kojoj je određena knjigovodstvena vrijednost prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Upotreba surogatnog troška nakon ozbiljne hiperinflacije

- 31.C Ako subjekt odabere mjeriti imovinu i obveze prema fer vrijednosti i koristiti tu fer vrijednost kao surogatni trošak u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-ju zbog ozbiljne hiperinflacije (vidjeti točke od D26. dio D30.), u početnim financijskim izvještajima prema MSFI-ju treba objaviti objašnjenje kako i zašto je imao i onda prestao imati funkcijsku valutu koja ima obje od slijedećih karakteristika:
- (a) pouzdan opći indeks cijena nije dostupan svim subjektima s transakcijama i stanjem u predmetnoj valuti.
 - (b) ne postoji mogućnost razmjene između predmetne valute i relativno stabilne strane valute

Financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine

32. Kako bi zadovoljio točku 23., ako subjekt prezentira financijske izvještaje koji se sastavljaju tijekom godine u skladu s MRS-om 34 za dio razdoblja koji je pokriven njegovim prvim financijskim izvještajima prema MSFI-ju, subjekt treba ispuniti slijedeće zahtjeve kao dodatak zahtjevima iz MRS-a 34:
- (a) Svaki takav financijski izvještaj koji se sastavlja za razdoblja tijekom godine, ako ga subjekt prezentira za usporedna razdoblja tijekom prethodne financijske godine, sadrži
 - (i) usklađenja kapitala u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na kraju tog usporednog razdoblja tijekom godine s kapitalom prema MSFI-jevima na taj datum; i
 - (ii) usklađenje s ukupnom sveobuhvatnom dobiti u skladu s MSFI-jevima za to usporedivo razdoblje tijekom godine (tekuća godina

i poslovna godina do datuma). Polazna osnova za to usklađenje treba biti ukupna sveobuhvatna dobit u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za taj razdoblje, ili, ako subjekt ne prijavljuje takav ukupan, dobit ili gubitak u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

- (b) Kao dodatak usklađenjima zahtjevanim podtočkom (a), prvi financijski izvještaj subjekta koji se sastavlja za razdoblja tijekom godine u skladu s MRS-om 34 za dio razdoblja obuhvaćenog njegovim početnim financijskim izvještajima prema MSFI-ju, treba sadržavati usklađenja opisana u točki 24. Podtočka (a) i (b) (dopunjeno pojedinostima zahtjevanim točkama 25. i 26.) ili pozivanje na drugi objavljeni dokument koji uključuje ova usklađenja.
 - (c) Ako subjekt mijenja svoje računovodstvene politike ili svoju upotrebu izuzeća prema MSFI-ju, treba objasniti promjene u svakom takvom financijskom izvještaju koji se sastavlja za razdoblja tijekom godine u skladu s točkom 23. i ažurirati usklađenja zahtjevana podtočkama (a) i (b).
33. MRS 34 zahtjeva minimum objavljivanja, koja se temelje na pretpostavci da korisnici financijskih izvještaja koji se sastavljaju tijekom godine također imaju pristup najnovijim financijskim izvještajima. Međutim, MRS-om 34 se također zahtijeva od subjekta objava “bilo kojeg događaja ili transakcije koji su materijalno značajni za razumijevanje trenutnog privremenog razdoblja”. Stoga, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI nije, u svojim najnovijim godišnjim financijskim izvještajima u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, objavio podatke značajne za razumijevanje tekućeg privremenog razdoblja, u njegovim financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine treba se objaviti ta informacija ili uključiti pozivanje na drugi objavljeni dokument koji to uključuje.

Datum stupanja na snagu

- 34. Subjekt treba primijeniti ovaj MSFI ako njegovi prvi financijski izvještaji prema MSFI-ju obuhvaćaju razdoblje koji počinje na 1.srpnja 2009. godine ili kasnije. Dopusštena je njegova ranija primjena.
- 35. Subjekt treba primijeniti izmjene i dopune iz točaka D1. podtočka (n) i D23. za godišnje razdoblja koja počinju 1. srpnja 2009. godine ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MRS 23 *Troškovi posudbe* (kako je revidiran 2007.) za ranije razdoblje, i te izmjene i dopune se trebaju primijeniti za to ranije razdoblje.
- 36. MSFI-jem 3 *Poslovna spajanja* (kako je revidirano 2008. godine), izmjenjene su točke 19., C1. i C4. podtočke (f) i (g). Ako subjekt primjenjuje MSFI 3 (revidiran 2008. godine) za ranije razdoblje, i izmjene i dopune se trebaju primijeniti za to ranije razdoblje.
- 37. MRS-om 27 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* (kako je izmjenjeno 2008. godine) izmjenjene su točke B1. i B7. Ako subjekt primjenjuje MRS 27 (izmjenjen 2008. godine) za ranije razdoblje, izmjene i dopune se također trebaju primijeniti za to ranije razdoblje.

38. *Odredbama o troškovima ulaganja u ovisne, zajednički kontrolirane ili pridružene subjekte (izmjene i dopune MSFI-ja 1 i MRS-a 27) objavljenim u svibnju 2008. godine, dodane su točke 31., D1(g), D14. i D15. Subjekt treba primjeniti te točke za godišnja razdoblja koji počinju 1. srpnja 2009. godine ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje točke za ranije razdoblja, treba objaviti tu činjenicu.*
39. Točka B7. izmjenjena je odredbama *Poboljšanja MSFI-ja* objavljenim u svibnju 2008. godine. Subjekt treba primjeniti te izmjene i dopune za godišnje razdoblja koji počinju na 1. srpnja 2009. godine ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje MRS 27 (izmjenjen 2008. godine) za ranije razdoblje, i izmjene i dopune se trebaju primjeniti za to ranije razdoblje.
- 39.A *Odredbama Dodatna izuzeća za subjekte koji prvi put primjenjuju MSFI-jeve (izmjene i dopune MSFI-ja 1), izdane u srpnju 2009., dodane su točke 31.A, D8.A, D9.A i D21.A te izmjenjene točka D1., (c), (d) i (l). Subjekt treba primjeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2010. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjene i dopune na ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.*
- 39.B *[Ova točka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu na snazi, te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 39.C *IFRIC-om 19 Zatvaranje financijskih obaveza vlasničkim instrumentima dodana je točka D25. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu kada primjenjuje IFRIC 19.*
- 39.D *Odredbama Ograničena izuzeća od objavljivanja usporednih podataka prema MSFI-ju 7 za subjekte koji prvi put primjenjuju MSFI-jeve, izdanih u siječnju 2010. godine, dodana je točka E3. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu za godišnja razdoblja koji počinju 1. srpnja 2010. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjenu za ranije razdoblje, treba objaviti tu činjenicu.*
- 39.E *Odredbama Poboljšanja MSFI-jeva izdanim u svibnju 2010. godine dodane su točke 27.A, 31.B, i D8.B i izmjenjene točke 27., 32., D1. (c) i D8. Subjekt treba primjeniti ove izmjene za godišnja razdoblja koja počinju na 1. siječnja 2010. ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjene za ranija razdoblja treba objaviti tu činjenicu. Subjektima koji su usvojili MSFI-jeve u razdobljima prije datuma stupanja na snagu MSFI-ja 1 ili su primjenjivali MSFI 1 u prethodnom razdoblju dopušteno je primjeniti izmjene točke D8. retroaktivno u prvom godišnjem razdoblju nakon stupanja na snagu izmjene. Subjekt koji primjenjuje točku D8. retroaktivno treba objaviti tu činjenicu.*
- 39.F *Odredbama Objavljivanja – prijenosi financijske imovine (izmjene MSFI-ja 7) izdanim u listopadu 2010. godine, dodana je točka E4. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu za godišnja razdoblja koja počinju 1. srpnja 2011. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje izmjene za ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.*
- 39.G *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu, te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 39.H *Odredbama Ozbiljna hiperinflacija i ukidanje fiksnih datuma za subjekte koji prvi put usvajaju MSFI-jeve (izmjene MSFI-ja 1), izdanim u prosincu 2010. godine, izmjenjene su točke B2, D1. i D20. te dodane točke 31C i od D26. do D30. Subjekt treba*

primjeniti ove izmjene za godišnja razdoblja koji počinju 1.srpnja 2011. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena.

- 39.I MSFI-jem 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MSFI-jem 11 *Zajednički aranžmani*, izdanim u svibnju 2011. godine izmjenjene su točke 31., B7., C1., D14., i D15. i dodana točka D31. Subjekt treba primjeniti ove izmjene kada primjenjuje MSFI 10 i MSFI 11.
- 39.J MSFI-jem 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdanim u svibnju 2011. godine, izbrisana je točka 19, izmjenjena definicija fer vrijednosti u Dodatku A te izmjenjene točke D15. i D20. Subjekt je sužan primjeniti ove izmjene kada primjenjuje MSFI 13.
- 39.K Odredbama *Prezentiranje stavki druge sveobuhvatne dobiti* (izmjene MRS-a 1), izdanim u lipnju 2011. godine izmjenjena je točka 21. Subjekt treba primjeniti ovu izmjenju kada primjenjuje MRS 1 kako je izmjenjen u lipnju 2011. godine.
- 39.L MRS-om 19 *Primanja zaposlenih* (kako je izmjenjen u lipnju 2011. godine) izmjenjena je točka D1., izbrisane točke D10. i D11. i dodana točka E5. Subjekt treba primjeniti ove izmjene kada primjenjuje MRS 19 (kako je izmjenjen u lipnju 2011.)
- 39.M IFRIC-om 20 *Troškovi površinske eksploatacije u proizvodnoj fazi površinskog kopa* dodana je točka D32. i izmjenjena točka D1. Subjekt treba primjeniti te ozmjene kada primjenjuje IFRIC 20.
- 39.N Odredbama *Državni zajmovi* (izmjene IFRS-a 1) izdanim u ožujku 2012. godine dodane su točke B1. podtočka (f) i točke od B10. do B12. Subjekt treba primjeniti ove točke za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena.
- 39.O Točke B10. i B11. odnose se na MSFI 9. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9, napomene u točkama B10. i B11. na MSFI 9 trebaju se tumačiti kao napomene MRS-u 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.
- 39.P Odredbama *Godišnja poboljšanja iz ciklusa 2009. - 2011.*, izdanim u svibnju 2012. godine dodane su točke od 4A. do 4B. i od 23A. do 23B. Subjekt treba primjeniti tu izmjenju retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške* za godišnje razdoblja koja počinju 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje tu izmjenju na ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.
- 39.Q Odredbama *Godišnja poboljšanja iz ciklusa 2009.-2011.*, izdanim u svibnju 2012. godine dodana je točka D23. Subjekt treba primjeniti tu izmjenju retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške* za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje tu izmjenju na ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.
- 39.R Odredbama *Godišnja poboljšanja iz ciklusa 2009.-2011.* izdanim u svibnju 2012. godine izmjenjena je točka 21. Subjekt treba primjeniti tu izmjenju retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2013. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje tu izmjenju na ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.
- 39.S Odredbama *Konsolidirani financijski izvještaji, zajednički aranžmani i objavljivanje o udjelima u drugim subjektima: prijelazne smjernice* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja

- 12) izdanim u lipnju 2012. godine izmjenjena je točka D31. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 11 (kako je izmjenjen u lipnju 2012. godine)
- 39.T Odredbama *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja 12) izdanim u listopadu 2012. godine izmjenjene su točke D16., D17 i Dodatak C i dodani naslov i točke od E6. do E7. Subjekt treba primjeniti ove izmjene za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2014. godine ili kasnije. Dopuštena je ranija primjena odredaba *Investicijski subjekti*. Ako započne s primjenom tih izmjena prije tog datuma, subjekt je obavezan istovremeno primjenjivati sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.
- 39.U *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu, te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 39.V MSFI-jem 14 *Regulirana vremenska razgraničenja*, izdanim u siječnju 2014. godine izmjenjena je točka D8B. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2016. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MSFI 14 za ranije razdoblje treba primjeniti i izmjenu za to ranije razdoblje.
- 39.W Odredbama *Računovodstvo za stjecanje udjela u zajedničkim operacijama* (izmjene i dopune MSFI-ja 11), izdanim u svibnju 2014. godine izmjenjena je točka C5. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu u godišnjim razdobljima koji počinju 1. siječnja 2016. godine ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje povezane izmjene MSFI-ja 11 iz *Računovodstvo za stjecanje udjela u zajedničkim operacijama* (izmjene MSFI-ja 11) u ranijem razdoblju, izmjene točke C5. treba primjeniti u tom ranijem razdoblju.
- 39.X *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu, te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 39.Y *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu, te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 39.Z Odredbama *Metoda udjela u odvojenim financijskim izvještajima* (izmjene MRS-a 27) izdanim u kolovozu 2014. godine izmjenjena je točka D14 te dodana točka D15A. Subjekt treba primjeniti ove izmjene za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2016. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.
- 39.AA Odredbama *Godišnja poboljšanja MSFI-ja iz ciklusa 2012.-2014.* izdanim u rujnu 2014. godine dodana je točka E4A. Subjekt treba primjeniti tu izmjenu za godišnja razdoblja koji počinju 1. siječnja 2016. godine ili kasnije. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje tu izmjenu za ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.

Povlačenje MSFI-ja 1 (izdano 2003. godine)

40. Ovaj MSFI zamjenjuje MSFI 1 (izdan 2003. godine i izmjenjen u svibnju 2008. godine).

Dodatak A

Definicije pojmova

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

datum prijelaza na MSFI-jeve	Početak najranijeg razdoblja za koji subjekt prezentira cjelovite usporedne informacije prema MSFI-jevima u svojim početnim financijskim izvještajima prema MSFI-jevima.
fer vrijednost	<i>Fer vrijednost</i> je cijena koja bi bila ostvarena prodajom imovine ili plaćena za prijenos obveze u redovnoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja. (vidjeti MSFI 13)
Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-jevi)	Standardi i tumačenja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju: <ul style="list-style-type: none"> (a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja; (b) Međunarodne računovodstvene standarde; (c) tumačenje Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja i (d) tumačenja Stalnog odbora za tumačenje.^(a)
prvo izvještajno razdoblje prema MSFI-jevima	Posljednje izvještajno razdoblje pokriveno početnim financijskim izvještajima subjekta prema MSFI-jevima.
početni financijski izvještaji prema MSFI-jevima	Početni godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt primjenjuje Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-jeve) izričito i bezrezervnom izjavom o sukladnosti s MSFI-jevima.
početni izvještaj o financijskom položaju prema MSFI-jevima	Izveštaj o financijskom položaju subjekta na datum prijalaza na MSFI-jeve.
prethodna općeprihvaćena računovodstvena načela	Osnova računovodstva koju je subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve koristio odmah prije usvajanja MSFI-jeva.
subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve	Subjekt koji prezentira svoje prve financijske izvještaje prema MSFI-jevima.
surogatni trošak	Iznos koji se koristi kao zamjena za trošak ili amortizirani trošak na određeni datum. Naknadna amortizacija podrazumijeva da je subjekt početno priznao imovinu ili obvezu na određeni datum i da je njegov trošak bio jednak surogatnom trošku.

(a) Definicija MSFI-jeva izmjenjena nakon promjene imena uvedene revidiranim Statutom Fondacije MSFI-jeva 2010.

Dodatak B

Izuzeća od retroaktivne primjene drugih MSFI-jeva

Ovaj dodatak sastavni je dio MSFI-ja.

- B1. Subjekt treba primjeniti slijedeća izuzeća:
- (a) prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obveza (točke B2. i B3.);
 - (b) računovodstvo zaštite (točke od B4. do B6.);
 - (c) manjinski udio (točka B7.)
 - (d) *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje]*
 - (e) *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje]*
 - (f) državni zajmovi (točke od B10. do B12.)

Prestanak priznavanja financijske imovine i financijskih obveza

- B2. Osim kako je dopušteno točkom B3. onaj koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba primjeniti zahtjeve o prestanku priznavanja iz MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* prospektivno za transakcije koje se pojavljuju na datum prijelaza na MSFI-jeve ili kasnije. Primjerice, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve prestane priznavati neizvedenu financijsku imovinu ili neizvedene financijske obveze u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao rezultat transakcija koje su se dogodile prije datuma prijelaza na MSFI-jeve, ne smije priznavati tu imovinu i obveze u skladu s MSFI-jevima (osim ako ne ispunjavaju uvjete za priznavanje kao rezultat kasnijih transakcija ili događaja).
- B3. Neovisno od točke B2. subjekt može primjeniti zahtjeve o prestanku priznavanja iz MRS-a 39 retroaktivno od datuma prema vlastitom izboru uz uvjet da su informacije potrebne za primjenju MSR-a 39 na financijsku imovinu i financijske obveze koja se prestala priznavati kao rezultat prošlih transakcija dobivene u vrijeme početnog priznavanja tih transakcija.

Računovodstvo zaštite

- B4. Kako je zahtjevano MRS-om 39, subjekt treba na datum prijelaza na MSFI-jeve:
- (a) mjeriti sve izvedenice prema fer vrijednosti; i
 - (b) eliminirati sve odgođene gubitke i dobitke koji proizlaze iz izvedenica koji su iskazani u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao da su imovina ili obveze.
- B5. Subjekt u svojem početnom izvještaju o financijskom položaju po MSFI-jevima ne prikazuje odnos zaštite koji ne ispunjava uvjete za računovodstvo zaštite po MRS-u 39 (primjerice, mnogi odnosi zaštite u kojima je instrument zaštite gotovinski

instrument ili prodana opcija, ako je zaštićena stavka neto pozicija ili ako zaštita pokriva kamatni rizik ulaganja koje se drži do dospijeca). Međutim, ako je subjekt kao zaštićenu stavku po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima odredio neto poziciju, može pojedinačnu stavku unutar neto pozicije odrediti kao zaštićenu stavku po MSFIjevima, uz uvjet da to učini najkasnije s danom prijelaza na MSFI-jeve.

- B6. Ako je subjekt prije datuma prijelaza na MSFI-jeve neku transakciju odredio za zaštitu, ali zaštita ne udovoljava uvjetima računovodstva zaštite iz MRS-a 39, onda primjenjuje stavke 91. i 101. MRS-a 39 za prestanak primjene računovodstva zaštite. Transakcije zaključene prije datuma prijelaza na MSFI-jeve ne određuju se za zaštitu retroaktivno.

Manjinski udjeli

- B7. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba primjeniti slijedeće zahtjeve MSFI-ja 10 prospektivno od datuma prijelaza na MSFI-jeve :
- (a) zahtjev iz točke B92. kojim se ukupnu sveobuhvatnu dobit dodjeljuje vlasniku matičnog društva i manjinskih udjela čak i ako to rezultira time da vlasnici manjinskih udjela ostvare negativan saldo;
 - (b) zahtjeve iz točaka 23. i B96. za obračun promjena u vlasničkom udjelu matičnog društva u ovisnom subjektu koji ne rezultira gubitkom kontrole; i
 - (c) zahtjevi iz točaka od B97. do B99. za obračun gubitka kontrole nad zavisnim subjektom, i pripadajući zahtjevi točke 8A. MSFI-ja 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje*.

Međutim, ako subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve prema prvi put izabere primjeniti MSFI 3 retroaktivno na prošle poslovne kombinacije, treba primjeniti i MSFI 10 u skladu s točkom C1. ovog MSFI-ja-

B8.–

- B9. *[Ove točke odnose se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu, te stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*

Državni zajmovi

- B10. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba klasificirati sve državne zajmove primljene ako financijsku obvezu ili vlasnički instrument u skladu s MRS-om 32 *Financijski instrumenti: Prezentiranje*. Osim kako je dopušteno točkom B11., subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba primjeniti zahtjeve iz MSFI-ja 9 *Financijski instrument* i MRS-a 20 *Računovodstvo za državnih potpora i objavljivanje državne pomoći* prospektivno na državne zajmove koji postoje na datum prijelaza na MSFI-jeve a ne smiju priznati odgovarajuću korist od državnih zajmova prema kamatnoj stopi ispod tržišne kao državnu potporu. Posljedično, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve nije, prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, priznao i mjerio državni zajam prema kamatnoj stopi ispod tržišne na osnovu sukladnosti s zahtjevima MSFI-jeva, treba koristiti knjigovodstvenu vrijednost zajma prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na datum prijelaza na MSFI-jeve kao knjigovodstvenu

vrijednost zajma u početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima. Subjekt treba primjeniti MSFI 9 na mjerenja takvih zajmova nakon datuma prijelaza na MSFI-jeve.

- B11. Usprkos točki B10. subjekt može primjeniti zahtjeve iz MSFI-ja 9 i MRS-a 20 retroaktivno na bilo koji državni zajam dodjeljen prije datuma prijelaza na MSFI-jeve, uz uvjet da su informacije potrebe za to dobivene u vrijeme početnog obračuna za taj zajam.
- B12. Zahtjevi i smjernice iz točaka B10. i B11. ne sprječavaju subjekt u korištenju izuzeća danih u točkama od D19. do D19D. koja se odnose na prethodno priznate financijske instrumente prema fer vrijednosti kroz bilancu uspjeha.

Dodatak C

Izuzeća za poslovna spajanja

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja. Subjekt treba primijeniti sljedeće zahtjeve na poslovna spajanja koja je subjekt priznao prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ovaj Dodatak se isključivo treba primijeniti na poslovna spajanja unutar djelokruga MSFI-ja 3 Poslovna spajanja.

- C1. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može izabrati koristiti MSFI 3 retroaktivno na prošla poslovna spajanja (poslovna spajanja koja su se dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve). Ipak, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve prepravlja bilo koje poslovno spajanje radi sukladnosti s MSFI-jem 3, treba prepraviti sva kasnija poslovna spajanja i prijenjivati MSFI 10 od istog datuma. Primjerice, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve odabere prepraviti poslovno spajanje koje se dogodilo 30. lipnja 20X6 treba prepraviti sva poslovna spajanja koja se dogode u razdoblju od 30. lipnja 20X6. do prijelaza na MSFI-jeve, te također primijeniti MSFI 10 od 30. lipnja 20X6.
- C2. Subjekt ne treba primijeniti MRS 21 *Učinci promjena tečaja stranih valuta* retroaktivno na usklađenja fer vrijednosti i goodwill koji proizlaze iz poslovnih spajanja koja su se dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ako subjekt ne primjenjuje MRS 21 retroaktivno na ta usklađenja fer vrijednosti i goodwill treba s njima postupati kao s imovinom ili obvezama subjekta prije nego kao s imovinom i obvezama stečenika. Stoga, taj goodwill i usklađenja fer vrijednosti su već izraženi u funkcionalnoj valuti subjekta ili su ne-novčana stavka u stranoj valuti, koje se iskazuju prema deviznom tečaju u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
- C3. Subjekt može primijeniti MRS 21 retroaktivno na usklađenja fer vrijednosti i goodwill koji proizlaze iz :
- (a) svih poslovnih spajanja koja su se dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve; ili
 - (b) svih poslovnih spajanja koje subjekt izabere prepraviti radi sukladnosti s MSFI-jem 3 kako je dopušteno prethodnom točkom C1.
- C4. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne primjenjuje MSFI 3 retroaktivno na prošlo poslovno spajanje to ima sljedeće posljedice za to poslovno spajanje:
- (a) Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba zadržati istu klasifikaciju (kao stjecanje zakonskog stečatelja, obrnuto stjecanje zakonskog stečenika ili udruživanje udjela) kao u svojim financijskim izvještajima prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
 - (b) Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba priznati svu svoju imovinu i obveze na datum prijelaza na MSFI-jeve koje su stečene ili preuzete u prošlom poslovnom spajanju, osim ako:
 - (i) neka financijska imovina ili financijske obveze se nisu prestale priznavati u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (vidjeti točku B2.); i
 - (ii) imovina, uključujući goodwill, i obveze koje nisu bile priznate u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju stečatelja

u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima te također ne bi ispunile uvjete za priznavanje u skladu s MSFI-jevima u odvojenom izvještaju o financijskom položaju stečenika (vidjeti točke od (f) do (i) dolje ispod).

Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba priznati bilo koju nastalu promjenu usklađivanjem zadržanih dobitaka (ili, ako je prikladno neke druge kategorije kapitala) osim ako promjena ne rezultira iz priznavanja nematerijalne imovine koja se ranije vodila unutar goodwill (vidjeti točke (g) i (i) dolje ispod).

- (c) Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba izuzeti iz svog početnog izvještaja o financijskom položaju prema MSFI-ju svaku stavku priznatu u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima koja ne ispunjava uvjete za priznavanje kao imovine ili obveza prema MSFI-jevima. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba izvjestiti o nastalim promjenama kako slijedi :
- (i) subjekt koji usvaja MSFI-jeve prvi put mogao je klasificirati prošlo poslovno spajanje kao stjecanje i priznati kao nematerijalnu imovinu stavku koja ne ispunjava uvjete za priznavanje kao imovina u skladu s MRS-om 38 *Nematerijalna imovina*. Subjekt treba reklasificirati tu stavku (i s njom povezane odgođene poreze i manjinske udjele) kao dio goodwill (osim ako nije goodwill odbio izravno iz kapitala u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, vidjeti točke (g)(i) dolje ispod).
- (ii) subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba priznati sve druge nastale primjene u zadržanim dobitcima.¹
- (d) MSFI-jevima se zahtjeva naknadno mjerenje neke imovine i obveza na osnovi koja nije temeljena na trošku nabave, kao što je fer vrijednost. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba mjeriti tu imovinu i obveze na osnovu svog početnog izvještaja o financijskom položaju prema MSFI-jevima, čak i ako su stečeni ili preuzeti u prošlom poslovnom spajanju. Subjekt treba priznati svaku nastalu promjenu u knjigovodstvenoj vrijednosti usklađivanjem zadržanih dobitaka (ili, ako je prikladno druge kategorije kapitala) prije nego goodwill.
- (e) Odmah nakon poslovnog spajanja, knjigovodstvena vrijednost u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima stečene imovine ili preuzetih obveza u tom poslovnom spajanju treba biti surogatni trošak u skladu s MSFI-jevima na taj datum. Ako se MSFI-jevima zahtjeva mjerenje te imovine i obveza na osnovu troška na kasniji datum, taj surogatni trošak treba biti osnova za amortizaciju temeljenu na trošku od datuma poslovnog spajanja.
- (f) Ako stečena imovina ili preuzeta obveza u prošlom poslovnom spajanju nije bila priznata u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima njen surogatni trošak u početnom izvještaju

¹ Takve promjene uključuju reklasifikaciju iz ili u nematerijalnu imovinu ako goodwill nije priznat u skladu sa prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao imovina. To nastaje kada je, u skladu sa prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, subjekt (a) odbio goodwill izravno iz kapitala ili (b) nije postupao sa poslovnom kombinacijom kao stjecanjem.

o financijskom položaju prema MSFI-jevima nije jednak nuli. Umjesto toga, stjecatelj treba priznati i izmjeriti takvu imovinu ili obvezu u svom konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na osnovi koju propisuje MSFI-jevi za iskazivanje u izvještaju o financijskom položaju stečenika. Primjerice: ako stjecatelj nije, u skladu s svoji prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kapitalizirao zajmove stečene u prošlom poslovnom spajanju, treba kapitalizirati te zajmove u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima kao što se MRS-om 17 *Najmovi* zahtjeva od stečenika da uradi u svom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima. Slično tome, ako stjecatelj nije, u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima priznao potencijalnu obvezu na taj datum osim ako nije MRS-om 37 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* zabranjeno priznavanje takve obveze u financijskim izvještajima stečenika. Suprotno tome, ako je imovina ili obveza bila uključena u goodwill u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, ali je bila priznata odvojeno prema MSFI-ju 3, ta imovina ili obveza ostaje u goodwill-u osim ako MSFI-jevima nije zathjevano njeno priznavanje u financijskim izvještajima stečenika.

- (g) Knjigovodstvena vrijednost goodwill-a u početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima treba biti njegova knjigovodstvena vrijednost u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na datum prijelaza na MSFI-jeve nakon slijedeća dva usklađenja:
- (i) ako je zahtjevano podtočkama (c) (i) danim gore iznad, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba povećati knjigovodstvenu vrijednost goodwill-a kada reklasificira stavku koju je priznao kao nematerijalnu imovinu u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Slično tome, ako se podtočkom (f) danom gore iznad zahtjeva od subjekta koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve da prizna nematerijalnu imovinu koja je uključena u priznati goodwill u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost goodwill-a za taj iznos (i, ako je prikladno, uskladiti odgođeni porez i manjinske udjele).
 - (ii) Bez obzira na to postoji li naznaka o umanjenju goodwilla, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba primjeniti MRS 36 u ispitivanju goodwill-a za umanjenje na datum prijelaza na MSFI-jeve i u priznavanju svakog nastalog gubitka od umanjenja u zadržane dobitke (ili, ako je tako zahtjevano MRS-om 36 u revalorizacijski višak). Ispitivanje umanjenja mora se bazirati na uvjetima na datum prijelaza na MSFI-jeve.
- (h) Na datum prijelaza na MSFI-jeve ne provode se druga usklađenja knjigovodstvene vrijednosti goodwill-a. Primjerice, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne smije ponovno iskazati knjigovodstvenu vrijednost goodwill-a kako bi:
- (i) isključio tekuće istraživanje i stečeni razvoj u tom poslovnom spajanju (osim ako nije povezana materijalna imovina ispunila

uvjete za priznavanje u skladu s MRS-om 38 u izvještaju o financijskom položaju stečenika);

- (ii) uskladio prethodnu amortizaciju goodwill-a
 - (iii) ukinuo usklađenja goodwill-a koja nisu dozvoljena MSFI-jem 3, ali su napravljena u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima zbog usklađenja imovine i obveza između datuma poslovnog spajanja i datuma prijelaza na MSFI-jeve.
- (i) Ako je subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI – jeve priznao goodwill u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao odbitak od kapitala:
- (i) ne treba priznati taj goodwill u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima. Nadalje, ne treba reklasificirati taj goodwill na dobit ili gubitak ako prodaje ovisni subjektu ili ako se umanjuje vrijednost ulaganja u ovisni subjekt.
 - (ii) treba priznati u zadržanu dobit usklađenja koja nastaju od naknadnih razrješena potencijalne obveze koja utječe na naknadu za stjecanje.
- (j) Moguć je da, u skladu s svojim prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve nije konsolidirao stečeno ovisno društvo u prošlom poslovnom spajanju (primjerice, zato što matično društvo nije smatralo ovisnim subjektom u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili nije pripremio konsolidirane financijske izvještaje). Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba uskladiti knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza ovisnog društva s iznosima koji se zahtjevaju MSFI-jevima u izvještaju o financijskom položaju ovisnog društva. Surogatni trošak goodwill-a jednak je na datum prijelaza na MSFI-jeve razlici između:
- (i) udjela matičnog društva u toj usklađenoj knjigovodstvenoj vrijednosti; i
 - (ii) trošku ulaganja u ovisno društvo u odvojenim financijskim izvještajima matičnog društva
- (k) Mjerenje manjinskog udjela i odgođenog poreza slijedi iz mjerenja druge imovine i obveza. Stoga, gore navedena usklađenja priznate imovine i obveza utječu na manjinski udio i odgođeni porez.

C5. Izuzeće za prošla poslovna spajanja također se primjenjuje na prošla stjecanja ulaganja u pridružene subjekte, udjele u zajedničkim pothvatima i udjele u zajedničkim operacijama u kojima aktivnost zajedničke operacije čini poslovanje kako je definirano MSFI-jem 3. Nadalje, datum izabran za točku C1. Primjenjuje se jednako za sva takva stjecanja.

Dodatak D

Izuzeća od drugih MSFI-jeva

Ovaj dodatak je sastani dio ovog MSFI-ja.

- D1. Subjekt može izabrati koristiti jedno ili više slijedećih izuzeća:
- (a) transakcije plaćanja temeljenih na dionicima (točke D2. i D3.);
 - (b) ugovori o osiguranju (točka D4.);
 - (c) surogatni trošak (točke od D5. Do D8B.);
 - (d) najmovi (točke D9. i D9A.);
 - (e) [izbrisano]
 - (f) kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta (točke D12. i D13.);
 - (g) ulaganja u ovisna društva, zajedničke pothvate i pridružena društva (točke D14. i D15);
 - (h) imovina i obveze ovisnih društava, pridruženih društava i zajedničkih pothvata (točke D16. i D17);
 - (i) složeni financijski instrumenti (točka D18.);
 - (j) određivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata (točka D19);
 - (k) mjerenje fer vrijednosti financijske imovine ili financijskih obveza pri početnom priznavanju (točka D20.);
 - (l) obveze stavljanja izvan upotrebe uključene u trošak nekretnine, postrojenja i opreme (točke D21. i D12A.);
 - (m) financijska imovina ili nematerijalna imovina obračunata u skladu s IFRIC-om 12 Ugovori o koncesijama usluga (točka D22.);
 - (n) troškovi posudbe (točka D23.);
 - (o) prijenos imovine od kupaca (točka d24.);
 - (p) zatvaranje financijskih obveza s vlasničkim instrumentima (točka D25.);
 - (q) ozbiljna hiperinflacija (točke od D26. do D30.)
 - (r) zajednički pothvati (točka D31.); i
 - (s) troškovi površinske eksploatacije u proizvodnoj fazi površinskog kopa (točka D32.)

Transkacije plaćanja zasnovane na dionicama

- D2. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali nije obavezan, primjeniti MSFI 2 Plaćanje temeljeno na dionicama na vlasničke instrumente koji su dodijeljeni 7. studenog 2002. godine ili kasnije. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve se također potiče, ali nije obavezan, primjeniti MSFI 2 na vlasničke instrumente koji su dodijeljeni nakon 7. studenog 2002. godine i stečene prava prije od (a) datuma prijelaza na MSFI-jeve i (b) 1. siječnja 2005. godine. Ipak, ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI odabere primjeniti MSFI

2 na takve vlasničke instrumente može to uraditi jedino ako je objavio javno fer vrijednost tih vlasničkih instrumenata, određenu na datum mjerenja kako je definirano MSFI-jevom 2. O svim dodjeljenim vlasničkim instrumentima na koje se ne primjenjuje MSFI 2 (pr. Vlasničke instrumente dodijeljene 7. studenog 2002. godine ili kasnije), subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba ipak objaviti informacije zahtjevano točkama 44. i 45. MSFI-ja 2. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve mijenja uvjete za dodjelu vlasničkih instrumenata na koje se ne primjenjuje MSFI 2, subjekt ne treba primjeniti točke od 26. do 29. MSFI-ja 2 ako se promjena dogodila prije datuma prijelaza na MSFI-jeve.

- D3. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve potiče se, ali nije obavezan, primjeniti MSFI 2 na obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama koje su podmirene prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve se također potiče, ali nije obavezan, primjeniti MSFI 2 na obveze koje su podmirene prije 1. siječnja 2005. godine. Za obveze na koje se primjenjuje MSFI 2, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba ponovno iskazati usporedne informacije u mjeri u kojoj se one odnose na razdoblje ili datum raniji od 7. studenog 2002. godine.

Ugovori o osiguranju

- D4. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe MSFI-ja 4 Ugovori o osiguranju. MSFI 4 zabranjuje promjene računovodstvenih politika za ugovore o osiguranju, uključujući promjene koje napravi subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve.

Surogatni trošak

- D5. Subjekt može izabrati mjeriti određenu stavku nekretnine, postrojenja i opreme na datum prijelaza na MSFI-jeve prema fer vrijednosti i koristiti tu fer vrijednost kao surogatni trošak na taj datum.
- D6. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može odabrati koristi prethodne općeprihvaćena računovodstvena načela za revalorizaciju određene stavke nekretnine, postrojenja i opreme na, ili prije, datuma prijelaza na MSFI-jeve kao surogatni trošak na datum revalorizacije, ako je revalorizacija bila u širem smislu usporediva na datum revalorizacije s:
- (a) fer vrijednosti; ili
 - (b) troškom ili amortiziranim troškom u skladu s MSFI-jevima, usklađenim kako bi se odrazile promjene općeg i specifičnog indeksa cijena.
- D7. Izbori dani u točkama D5. i D6. mogući su i za :
- (a) ulaganja u nekretnine, ako je subjekt odabrao koristiti troškovni model iz MRS-a 40 Ulaganja u nekretnine; i
 - (b) nematerijalnu imovinu koja ispunjava:
 - (i) uvjete priznavanja iz MRS-a 38 (uključujući pouzdano mjerenje izvornog troška); i
 - (ii) uvjete iz MRS-a 38 za revalorizaciju (uključujući postojanje aktivnog tržišta).

Subjekt ne smije koristiti ove mogućnosti izbora za drugu imovinu ili obveze.

- D8. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može utvrditi surogatni trošak u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za neku ili svu svoju imovinu ili obveze mjereći ih prema fer vrijednosti na određeni datum zbog događaja kao što je privatizacija ili početna javna ponuda.
- (a) Ako je datum mjerenja na ili prije datuma prijelaza na MSFI-jeve subjekt može koristiti takvo mjerenje fer vrijednosti kao surogatni trošak za MSFI-jeve na temelju događaja na datum mjerenja.
 - (b) Ako je datum mjerenja nakon datuma prijelaza na MSFI-jeve, ali tijekom razdoblja koji je pokriven prvim financijskim izvještajima prema MSFI-jevima, mjerenje fer vrijednosti radi određenog događaja, može se koristiti kao surogatni trošak kada događaj nastane. Subjekt treba priznati nastala usklađenja izravno u zadržanu dobit (ili ako je prikladno u drugu kategoriju kapitala) na datum mjerenja. Na datum prijelaza na MSFI-jeve subjekt treba odrediti surogatni trošak primjenjujući uvjete iz točaka od D5. do D7. ili mjeriti imovinu i obveze u skladu s drugim zahtjevima ovog MSFI-ja.

D8.A Prema nekim nacionalnim računovodstvenim zahtjevima troškovi istraživanja i razvoja za naftne i plinske nekretnine u fazi razvoja ili proizvodnje obračunavaju se prema mjestu troška koji uključuje sve nekretnine u širem geografskom području. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve koristeći takav obračun prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima može izabrati kao osnovu za mjerenje naftne i plinske imovine na datum prijelaza na MSFI-jeve:

- (a) imovinu za istraživanje i procjenu u iznosu određenom prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima subjekta; i
- (b) imovinu u fazi razvoja ili proizvodnje u iznosu određenom za mjesto troška prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima subjekt. Subjekt treba rasporediti taj iznos na temeljnu imovinu mjesta troška razmjerno količinama ili vrijednostima rezervi na taj datum.

Subjekt treba ispitati imovinu za istraživanje i procjenu i imovinu u fazi razvoja i proizvodnje za umanjena vrijednosti na datum prijelaza na MSFI-jeve u skladu s MSFI-jem 6 *Istraživanje i procjena mineralnih resursa* ili MRS-om 36 i ako je neophodno, smanjiti iznos određen u skladu s gore navedenim podtočkama (a) i (b). Za potrebe ove točke, naftna i plinska imovina obuhvaća samo onu imovinu koja je korištena u istraživanju, procjeni, razvoju ili proizvodnji nafte i plina.

D8.B Neki subjekti drže nekretnine, postrojenja i opremu ili nematerijalnu imovinu koji se koriste ili su se koristili ranije, u poslovanju koje podliježe regulaciji cijena. Knjigovodstvena vrijednost takvih stavki može uključivati iznose koji su bili određeni prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ali ne ispunjavaju uvjete za kapitalizaciju u skladu s MSFI-jevima. Ako je ovo slučaj, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može izabrati koristiti knjigovodstvenu vrijednost takve stavke određenu prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na datum prijelaza na MSFI-jeve kao surogatni trošak. Ako subjekt primjenjuje ovo izuzeće na neku stavku ne treba ga primjeniti na sve stavke. Na datum prijelaza na MSFI-jeve subjekt treba ispitati na umanjene vrijednosti u skladu s MRS-om 36 svaku stavku za koju

je korišteno ovo izuzeće. Za potebe ove točke, poslovanja podliježu regulaciji cijena ako ih je utvrdilo ovlašteno tijelo okvirom za određivanje cijena koje se mogu naplatiti kupcima za proizvode i usluge te je taj okvir premet pregleda i/ili odobrenja regulatora cijena (kako je određeno MSFI-jem 14 Regulirana vremenska razgraničenja

Najmovi

- D9. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz IFRIC-a 4 *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*. Stoga, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može odrediti sadrži li sporazum koji postoji na datum prijelaza na MSFI-jeve najam na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum.
- D9.A Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve utvrdio skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima sadrži li sporazum najam na način zahtjevan IFRIC-om 4 ali na datum drugačiji od onoga zahtjevanog IFRIC-om 4, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba preispitati način utvrđivanja kada primjenjuje MSFI-jeve. Budući da je subjekt u skladu s prethodnim općeprihvaćenim načelima utvrdio sadrži li sporazum najam, rezultat utvrđivanja trebao bi biti isti kao kod primjene MRS-a 17 *Najmovi* i IFRIC-a 4.
- D10.-
D11. [Izbrisano]

Kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta

- D12. MRS-om 21 zahtjeva se od subjekta da:
- prizna neke razlike preračunavanja u ostalu sveobuhvatnu dobit i akumulira te razlike u zasebnu komponentu kapitala; i
 - po prodaji stranog poslovanja, reklasificira kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta za to strano poslovanje (uključujući, ako je primjenjivo, dobitke i gubitke od povezane zaštite) iz kapitala na dobit ili gubitak od prodaje.
- D13. Međutim, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba ispuniti ove zahtjeve za kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta koje postoje na datum prijelaza na MSFI-jeve. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve koristi ova izuzeća smatra se da su:
- kumulativne razlike iz preračunavanja stranih valuta za sva poslovanja u inozemstvu procijenjene na nula na datum prijelaza na MSFI-jeve; i
 - dobit ili gubitak kod naknadne prodaje bilo kojeg stranog poslovanja trebaju isključivati razlike preračunavanja koje su proizašle prije datuma prijelaza na MSFI-jeve i uključivati kasnije razlike preračunavanja.

Ulaganje u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte

- D14. Kada subjekt priprema odvojene financijske izvještaje, MRS 27 zahtijeva obračun njegovih ulaganja u ovisne, pridružene subjekte i zajedničke pothvate ili:

- (a) prema trošku nabave;
- (b) u skladu s MRS-om 39; ili
- (c) koristeći metodu udjela kako je opisano MRS-om 28.

D15. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve mjeri takva investiranja prema trošku nabave u skladu s MRS-om 27, treba mjeriti ta ulaganja prema jednom od slijedećih iznosa u svom početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima:

- (a) trošku utvrđenom u skladu s MRS-om 27; ili
- (b) surogatnom trošku. Surogatni trošak takvog ulaganja treba biti njegova:
 - (i) fer vrijednost na datum prijelaza subjekta na MSFI-jeve u svojim odvojenim financijskim izvještajima; ili
 - (ii) knjigovodstvena vrijednost prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima na taj datum.

Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može odabrati ili alineju (i) ili (ii) navedene gore iznad za mjerenje svojih ulaganja u svaki ovisni, pridruženi subjekt ili zajednički pothvat koja izabere mjeriti koristeći surogatni trošak.

D15.A Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve obračunava takva ulaganja koristeći proceduru metode udjela kako je opisana u MRS-u 28:

- (a) subjekt primjenjuje izuzeća za prošla poslovna spajanja (Dodatak C) na stjecanje ulaganja
- (b) ako subjekt postaje subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve za svoje odvojene financijske izvještaje ranije nego za konsolidirane financijske izvještaje, i
 - (i) kasnije nego matično društvo, subjekt treba primjeniti točku D16. u svojim odvojenim financijskim izvještajima.
 - (ii) kasnije nego njegovi ovisni subjekti, subjekt treba primjeniti točku D17. u svojim odvojenim financijskim izvještajima.

Imovina i obveze ovisnih subjekata, zajedničkih pothvata i pridruženih subjekata

D16. Ako ovisni subjekt postaje subjekat koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve kasnije od svog matičnog društva, ovisni subjekt treba, u svojim financijskim izvještajima, mjeriti svoju imovinu i obveze prema:

- (a) knjigovodstvenoj vrijednosti koja bi bila uključena u konsolidirane financijske izvještaj matičnog društva na osnovu datuma prijelaza na MSFI-jeve matičnog društva, ako nisu napravljena usklađenja za konsolidaciju i za učinke poslovnog spajanja u kojem matično društvo stječe ovisni subjekt (ovaj izbor nije dostupan ovisnom subjektu investicijskog subjekta, prema definiciji iz MSFI-ja 10, koje se mora mjeriti prema fer vrijednosti kroz bilancu uspjeha); ili

- (b) knjigovodstvenoj vrijednosti zahtjevanoj ostalim dijelovima ovog MSFI-ja, na osnovu datuma prijelaza ovisnog subjekta na MSFI-jeve. Iznos ove knjigovodstvene vrijednosti može se razlikovati od one opisane u (a):
- (i) kada izuzeća iz ovog MSFI-ja rezultiraju mjerenjima koja ovise o datumu prijelaza na MSFI-jeve.
 - (ii) kada računovodstvene politike korištene u financijskim izvještajima ovisnog subjekta se razlikuju od onih korištenih u konsolidiranim financijskim izvještajima. Primjerice, ovisni subjekt može koristiti kao svoju računovodstvenu politiku troškovni model iz MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema dok grupa može koristiti revalorizacijski model.

Sličan izbor je dostupan pridruženom subjektu ili subjektu iz zajedničkog pothvata koji postaje prvi subjekt koji primjenjuje MSFI-jeve kasnije nego subjekt koji ima značajan utjecaj ili zajedničku kontrolu nad njim.

- D17. Ipak, ako subjekt primjenjuje prema prvi put MSFI-jeve kasnije nego njegov ovisni subjekt (ili pridruženi subjekt ili subjekt iz zajedničkog pothvata) subjekt treba, u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, mjeriti imovinu i obveze ovisnog subjekta (ili pridruženog subjekta ili subjekta iz zajedničkog pothvata) prema istim knjigovodstvenim vrijednostima kao u financijskim izvještajima ovisnog subjekta (ili pridruženog subjekta ili subjekta iz zajedničkog pothvata), nakon usklađenja za konsolidaciju i usklađenja obračuna kapitala te kao posljedicu poslovnog spajanja kojim je subjekt stekao ovisno društvo. Neovisno o ovim zahtjevima, matična neinvesticijskog subjekta nije dužna primjeniti izuzeća od konsolidacije koja koriste ovisna društva investicijskog subjekta. Slično tome, ako matično društvo postaje subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve za svoje pojedinačne financijske izvještaje ranije ili kasnije nego za svoje konsolidirane financijske izvještaje, treba mjeriti svoju imovinu i obveze u istom iznosu u oba financijska izvještaja, osim za usklađenja povezana s konsolidacijom.

Složeni financijski instrumenti

- D18. MRS-om 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje* zahtjeva se od subjekta da podjeli složeni financijski instrument kod prvog knjiženja na komponentu obveze i komponentu kapitala. Ako je komponenta obveze podmirena, retroaktivna primjena MRS-32 uključuje radzvajanje kapitala na dva dijela. Prvi dio je u zadržanoj zaradi i predstavlja kumulativnu kamatu za koju je povećana komponenta obveze. Drugi dio predstavlja izvornu komponentu kapitala. Međutim, u skladu s ovim MSFI-jem, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba odvojiti ova dva dijela ako je komponenta obveze podmirena na datum prijelaza na MSFI-jeve.

Određivanje prethodno priznatih financijskih instrumenata

- D19. MRS-om 39 dozvoljava se određivanje financijske imovine pri početnom priznavanju kao imovine raspoložive za prodaju ili određivanje financijskog instrumenta (ako ispunjava određene uvjete) koji se određuje kao financijska imovina ili financijska obveza prema fer vrijednosti kroz bilancu uspjeha. Unatoč ovim zahtjevima izuzeća se primjenjuju u slijedećim okolnostima :

- (a) subjektu je dopušteno određivanje imovine raspoložive za prodaju na datum prijelaza na MSFI-jeve.
- (b) subjektu je dopušteno određivanje, na datum prijelaza na MSFI-jeve, bilo koje financijske imovine ili financijske obveze prema fer vrijednosti kroz bilancu uspjeha, uz uvjet da imovina ili obveza ispunjava uvjete iz točaka 9.b) (i), 9.b) (ii) ili točke 11.A iz MRS-a 39 na taj datum.

D19.A–

D19.C

[Ove točke odnose se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nisu uključene u ovo izdanje.]

Mjerenje fer vrijednosti financijske imovine ili financijskih obveza pri početnom priznavanju

- D20. Bez obzira na zahtjeve točaka 7. i 9. subjekt može primjeniti zahtjeve iz točke AG76. podtočke (a) MRS-a 39 prospektivno na transakcije zaključene na datum prijelaza na MSFI-jev ili kasnije.

Obveze temeljem stavljanja izvan upotrebe uključene u nabavnu vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme

- D21. IFRIC-om 1 *Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza* zahtjevaju se da se određene promjene u stavljanju izvan upotrebe, obnavljanju ili sličnim obvezama dodaju ili oduzmu od nabavne vrijednosti imovine na koju se odnose; nakon čega se tako usklađen amortizacijski iznos imovine amortizira prospektivno kroz preostali korisni vijek uporabe. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve ne treba ispuniti ove zahtjeve za promjenama takvih obveza koje su se dogodile prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve koristi ova izuzeća treba :

- (a) mjeriti obvezu kao na datum prijelaza na MSFI-jeve u skladu s MRS-om 37;
- (b) u mjeri u kojoj obveza spada u područje primjene IFRIC 1, procjenjuje iznos koji bi bio uključen u nabavnu vrijednost povezane imovine kada se obveza prvi put pojavila kroz diskontiranje obveze do toga datuma primjenom najbolje moguće procjene povijesne diskontne stope (stopa) prilagođene riziku koja bi se u međuvremenu primjenjivala na tu obvezu; i
- (c) izračunati akumuliranu amortizaciju na taj iznos, kao na datum prijelaza na MSFI-jeve, na osnovu tekuće procjene korisnog vijeka uporabe imovine, koristeći politiku amortizacije koju je usvojio subjekt u skladu s MSFI-jevima .

D21.A

Subjekt koji koristi izuzeće iz toče D8.A (b) (za naftnu i plinsku imovinu u fazi razvoja ili proizvodnje obračunato prema mjestima troška koja uključuje sve nekretnine u širem geografskom području prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima), treba, umjesto primjene točke D21. IFRIC-a 1:

- (a) mjeriti obveze na temelju stavljanja izvan upotrebe, obnavljanja ili slične obveze kao na datum prijelaza na MSFI-jeve u skladu s MRS-om 37; i

- (b) izravno priznati u zadržanu zaradu svaku razliku između tog iznosa i knjigovodstvene vrijednosti tih obveza na datum prijelaza na MSFI-jeve određene prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima subjekta.

Financijska imovina ili nematerijalna imovina obračunata u skladu s IFRIC-om 12

- D22. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz IFRIC-a 12.

Troškovi posudbe

- D23. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može izabrati primjeniti zahtjeve MRS-a 23 od datuma prijelaza ili od ranijeg datuma kako je dopušteno točkom 28. MRS-a 23. Od datuma na koji subjekt koji primjenjuje ovaj izuzetak počne primjenjivati MRS 23, subjekt:
- (a) ne treba ponovno iskazati komponentu troškova posudbe koja je kapitalizirana prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i koja je uključena u knjigovodstvenu vrijednost imovine na taj datum; i
- (b) treba obračunati troškove posudbe koji su nastali na taj datum ili kasnije u skladu s MRS-om 23, uključujući one troškove posudbe koji su na taj datum ili kasnije zaračunati na imovinu koja je već bila u izgradnji.

Prijenos imovine s kupaca

- D24. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe određene točkom 22. IFRIC-a 18 Prijenos imovine s kupaca. U toj točki, pozivanje na datum stupanja na snagu se tumači kao 1.srpnja 2009.ili datum prijelaza na MSFI-jeve, koji god je kasnije. Dodatno, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može odrediti bilo koji datum prije datuma prijelaza na MSFI-jeve i primjeniti IFRIC 18 na sve prijenose imovine s kupaca primljene na taj datum ili kasnije.

Zatvaranje financijskih obveza s vlasničkim instrumentima

- D25. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz IFRIC-a 19 Zatvaranje financijskih obveza s vlasničkim instrumentima.

Ozbiljna hiperinflacija

- D26. Ako subjekt ima funkcijsku valutu koja je bila, ili je, valuta hiperinflacijske ekonomije, treba odrediti je li bila izložena hiperinflaciji prije datuma prijelaza na MSFI-jeve. Ovo se primjenjuje na subjekte koji usvajaju MSFI-jeve prvi put kao i na subjekte koji su ranije primjenjivali MSFI-jeve.
- D27. Valuta hiperinflacijske ekonomije izložena je ozbiljnoj hiperinflaciji ako ima obje od navedenih karakteristika:

- (a) pouzdani opći indeks cijena nije dostupan svim subjektima s transakcijama i stanjima u predmetnoj valuti.
 - (b) razmijenjivost između predmetne valute i relativno stabilne strane valute ne postoji.
- D28. Funkcionalna valuta subjekta prestala je biti izložena ozbiljnoj hiperinflaciji na datum normalizacije funkcionalne valute. To je datum kada funkcionalna valuta nema više jednu ili obje karakteristike iz točke D27., ili kada postoji promjena u funkcionalnoj valuti subjekta u valutu koja nije izložena ozbiljnoj hiperinflaciji.
- D29. Kada je datum prijelaza subjekta na MSFI-jeve na ili nakon datuma normalizacije funkcionalne valute, subjekt može odabrati mjeriti svu imovinu i obveze koje drži od prije datuma normalizacije funkcionalne valute prema fer vrijednosti na datum prijelaza na MSFI-jeve. Subjekt može koristiti tu fer vrijednost kao surogatni trošak te imovine i obveza u početnom izvještaju o financijskom položaju prema MSFI-jevima.
- D.30. Kada je datum normalizacije funkcionalne valute unutar 12-mjesečnog usporednog razdoblja, usporedno razdoblje može biti manje od 12 mjeseci, uz uvjet da za to kraće razdoblje postoje kompletni financijski izvještaji (kako su propisani točkom 10. MRS-a 1).

Zajednički pothvati

- D31. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz MSFI-ja 11 s slijedećim izuzećima:
- (a) Prilikom primjene prijelazne odredbe iz MSFI-ja 11, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba primjeniti te odredbe na datum prijelaza na MSFI-jeve
 - (b) Prilikom prelaska s proporcionalne konsolidacije na metodu udjela, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve treba ispitati za umanjenje vrijednosti ulaganja u skladu s MRS-om 36 kao na datum prijelaza na MSFI-jeve, bez obzira postoji li naznaka da ulaganje može biti umanjeno. Svako nastalo umanjenje vrijednosti treba se priznati u zadržane zarade na datum prijelaza na MSFI.

Troškovi površinske eksploatacije u fazi proizvodnje površinskog kopa

- D32. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe dane u točkama od A1. do A4. IFRIC-a 20 Troškovi uklanjanja otkrivke u proizvodnoj fazi površinskog kopa. U toj točki, datum koji se spominje kao datum stupanja na snagu treba se tumačiti kao 1. siječnja 2013. godine ili početak prvog izvještajnog razdoblja prema MSFI-jevima, koji god je kasniji.
- D33.–
- D35. *[Ove toče odnose se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*

Dodatak E

Kratkoročna izuzeća od MSFI-jeva

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog MSFI-ja.

- E1. *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- E2. *[Ova točka odnosi se na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*

Objavljivanja o financijskim instrumentima

- E3. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz točke 44.G MSFI-ja 7.²
- E4. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz točke 44.M MSFI-ja 7.³
- E4.A Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz točke 44.AA MSFI-ja 7.

Primanja zaposlenih

- E5. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primjeniti prijelazne odredbe iz točke 173. (b) MRS-a 19.

Investicijski subjekti

- E6. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve koji je matično društvo treba procijeniti da li je investicijski subjekt, prema definiciji iz MSFI-ja 10, na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na datum prijelaza na MSFI-jeve.
- E7. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve koji je investicijski subjekt, prema definiciji iz MSFI-ja 10, može primjeniti prijelazne odredbe iz točaka od C3.C do C3.D MSFI-ja 10 i točaka od 18.C do 18.G MRS-a 27 ako su njegovi prvi financijski izvještaji prema MSFI-jevima za godišnje razdoblje koje završava na 31. prosinca 2014. godine ili kasnije. Napomene u tim točkama za godišnje razdoblja koja se nastavljaju odmah nakon datuma početne primjene trebaju se tumačiti kao najranije prezentirano godišnje razdoblje. Slijedom toga, upućivanja iz tih točaka tumače se kao datum prelaska na MSFI-jeve.

2 Točka E3. dodana je kao posljedica odredbi Ograničena izuzeća od komparativnih objavljivanja iz MSFI-ja 7 za subjekte koji prvi put usvajaju MSFI-jeve (izmjena i dopuna MSFI-ja 1) izdanih u siječnju 2010. godine. Kako bi se izbjeglo potencijalno ciljanje i kako bi se osiguralo da subjekti koji prvi put usvajaju MSFI-jeve nisu u nepovoljnijem položaju u odnosu na one koji trenutno pripremaju izvještaje prema MSFI-jevima, Odbor je odlučio da bi se onima koji prvi put usvajaju MSFI-jeve trebalo dozvoliti koristiti iste prijelazne odredbe dozvoljene za postojeće subjekte koji pripremaju financijske izvještaje u skladu sa MSFI-jevima koje su uključene u odredbe Pobošljanja objavljivanja o financijskim instrumentima (izmjene i dopune MSFI-ja 7).

3 Točka E4. je dodana kao posljedica odredbi Objavljivanja – prijenos financijske imovine (izmjene i dopune MSFI-ja 9) izdanih u listopadu 2010. godine. Kako bi se izbjeglo potencijalno korištenje ciljanja i osiguralo da subjekti koji prvi put usvajaju MSFI-jeve nisu u nepovoljnijem položaju u odnosu na one koji već pripremaju izvještaje prema MSFI-jevima, Odbor je odlučio da bi trebao dozvoliti koristiti iste prijelazne odredbe dozvoljene za postojeće subjekte koji pripremaju financijske izvještaje prema MSFI-jevima koje su uključene u odredbe Objavljivanja –prijenos financijske imovine (izmjene i dopune MSFI-ja 7).