

## Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 12

### Objavlivanje udjela u drugim subjektima

#### Cilj

---

1. Cilj ovog MSFI jeste propisati subjektima objavu informacija koje omogućuju korisnicima njihovih finansijskih izvještaja da procijene:
- (a) prirodu njegovih udjela i rizike povezane s njegovim udjelima u drugim subjektima; i
  - (b) učinke tih udjela na njegov finansijski položaj, finansijski rezultat i novčane tokove.

#### Postizanje cilja

2. Da bi se postigao cilj iz tačke 1., subjekt treba objaviti:
- (a) značajne prosudbe i pretpostavke do kojih je došao pri određivanju:
    - (i) prirode svojih udjela u drugom subjektu ili poslu;
    - (ii) vrstu zajedničkog posla u kojem ima udio (tačke 7.–9.);
    - (iii) zadovoljavanja definicije ulagačkog subjekta, ako je primjenjivo (tačka 9.A); i
  - (b) informacije o svojim udjelima u:
    - (i) zavisnim subjektima (tačke 10.–19.);
    - (ii) zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima (tačke 20.–23.); i
    - (iii) *strukturiranim subjektima* koje subjekt ne kontrolira (nekonsolidirani strukturirani subjekti) (tačke 24.–31.).
3. Ako objave propisane ovim MSFI-jem, zajedno s onim propisanim drugim MSFI-jevima ne postižu cilj iz tačke 1., subjekt je dužan objaviti svaku dodatnu informaciju koja je neophodna za postizanje tog cilja.
4. Subjekt je dužan uzeti u obzir nivo detalja potrebnih da bi se postigao cilj objavljivanja te u kojoj mjeri staviti naglasak na svaki od zahtijeva ovog MSFI-ja. Dužan je informacije za objavu objediniti ili raščlaniti na način da korisna informacija nije prikrivena, bilo uključivanjem velike količine neznčajnih detalja ili spajanjem stavki koje imaju različite karakteristike (vidjeti tačke B2–B6).

#### Djelokrug

---

5. Ovaj MSFI trebaju primjeniti subjekti koji ima udjele u nekom od sljedećih subjekata:
- (a) zavisnim subjektima;
  - (b) zajedničkim poslovima (tj. zajedničkom upravljanju ili zajedničkom poduhvatu);

- (c) pridruženim subjektima;
- (d) nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.

6. Ovaj standard se ne odnosi na:

- (a) planove primanja nakon prestanka radnog odnosa ili druge planove dugoročnih primanja zaposlenih na koje se odnosi MRS 19 - *Primanja zaposlenih*.
- (b) odvojene finansijske izvještaje na koje se odnosi MRS 27 - *Odvojeni finansijski izvještaji*. Međutim:
  - (i) ako subjekt ima udio u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima i priprema odvojene finansijske izvještaje kao jedine finansijske izvještaje, mora primjenjivati zahtjeve u tačkama 24. – 31. kada priprema te odvojene finansijske izvještaje.
  - (ii) ulagač koji priprema finansijske izvještaje u kojima su svi njegovi zavisni subjekti vrednovani po fer vrijednosti kroz dobit i gubitak u skladu s tačkom 31. MSFI-ja 10 mora objavi informacije zahtijevane za takve ulagače u skladu sa ovim MSFI-jem.
- (c) udjele subjekta koji sudjeluje u zajedničkom poslu bez zajedničke kontrole nad tim poslom, osim ako temeljem tog udjela nema značajan utjecaj na posao ili ako nije riječ o udjelu u strukturiranom subjektu.
- (d) udio u drugom subjektu koji je iskazan u skladu s MSFI 9 - *Finansijski instrumenti*. Međutim, subjekt je dužan primjeniti ovaj MSFI:
  - (i) kada je taj udio udio u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu koji su, u skladu s MRS-om 28 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, vrednovani po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak; ili
  - (ii) kada je taj udio udio u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu.

## Značajne prosudbe i pretpostavke

---

7. **Subjekt je dužan objaviti informacije o značajnim prosudbama i pretpostavkama (i njihovim promjenama) koje je koristio da bi utvrdio:**
- (a) **da ima kontrolu nad drugim subjektom, tj. subjektom koje je predmet ulaganja kako je to opisano u tačkama 5. i 6. MSFI-ja 10 - *Konsolidirani finansijski izvještaji*;**
  - (b) **da ima zajedničku kontrolu nad nekim poslom ili značajan utjecaj nad drugim subjektom; i**
  - (c) **vrstu zajedničkog posla (tj. zajedničko upravljanje ili zajednički poduhvat) ako je posao strukturiran kao zaseban subjekt.**
8. U značajne prosudbe i pretpostavke objavljene u skladu s tačkom 7. uključuju se one koje je subjekt koristio kad su promjene činjenica i okolnosti bile takve prirode da se tokom izvještajnog perioda promijenio zaključak o tome da li ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj.

9. U skladu s tačkom 7., subjekt je dužan objaviti, na primjer, značajne prosudbe ili pretpostavke koje je koristio u određivanju da:
- (a) nema kontrolu u drugom subjektu, iako posjeduje više od polovice glasačkih prava drugog subjekta;
  - (b) ima kontrolu u drugom subjektu, iako posjeduje manje od pola glasačkih prava tog subjekta;
  - (c) je agent ili principal (vidjeti tačke B58. – B72. MSFI-ja 10);
  - (d) nema značajan utjecaj, iako posjeduje 20 ili više posto glasačkih prava drugog subjekta;
  - (e) ima značajan utjecaj, iako posjeduje manje od 20 posto glasačkih prava drugog subjekta.

### **Status investicijskog subjekta**

- 9.A **Kada matica odredi da je investicijski subjekt u skladu s tačkom 27. MSFI-ja 10, investicijski subjekt mora objaviti informacije o značajnim prosudbama i pretpostavkama do kojih je došao pri određivanju svog statusa kao investicijskog subjekta. Ako investicijski subjekt nema jednu ili više tipičnih karakteristika investicijskog subjekta (vidjeti tačku 28. MSFI-ja 10), mora objaviti razloge na osnovu kojih je zaključio da je ipak investicijski subjekt.**
- 9.B Kada subjekt postane ili prestane biti investicijski subjekt, dužan je objaviti promjenu statusa investicijskog društva i razloge te promjene. Osim toga, subjekt koji postaje investicijski subjekt mora objaviti učinke promjene statusa na finansijske izvještaje za prikazano razdoblje, uključujući:
- (a) ukupnu fer vrijednost zavisnih subjekata koji se prestaju konsolidirati, na datum promjene statusa;
  - (b) ukupnu dobit ili gubitak, ako postoji, izračunatu u skladu s tačkom B101. MSFI-ja 10; i
  - (c) stavku(e) u izvještaju o dobiti ili gubitku u kojima je dobit ili gubitak priznat (ako nisu prikazani odvojeno).

### **Udjeli u zavisnim subjektima**

---

10. **Subjekt je dužan objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima svojih finansijskih izvještaja da:**
- (a) **razumiju:**
    - (i) **sastav grupe; i**
    - (ii) **nekontrolirajuće udjele u poslovima i novčanim tokovima grupe (tačka 12); i**
  - (b) **ocijene:**

- (i) **prirodu i obim značajnih ograničenja subjektove sposobnost da pristupi ili koristi imovinu grupe i podmiri obaveze grupe (tačka 13.);**
  - (ii) **prirodu i promjene u riziku povezanom sa njegovim udjelima u konsolidiranim strukturiranim subjektima (tačke 14. – 17.);**
  - (iii) **posljedice promjena u svom vlasničkom udjelu u zavisnom subjektu koje ne dovode do gubitka kontrole (tačka 18.); i**
  - (iv) **posljedice gubitka kontrole u zavisnom subjektu tokom izvještajnog perioda (tačka 19.).**
11. Kada finansijski izvještaji zavisnog subjekta koji su korišteni u pripremi konsolidiranih finansijskih izvještaja nose datum, odnosno pripremljeni su za razdoblje koje se razlikuje od onoga u konsolidiranim finansijskim izvještajima (vidjeti tačke B92. i B93. MSFI-ja 10), subjekt je dužan objaviti:
- (a) datum kraja izvještajnog perioda finansijskih izvještaja zavisnih subjekata; i
  - (b) razlog za korištenje drugačijeg datuma ili razdoblja.

### **Nekontrolirajući udjeli u poslovima grupe i novčanim tokovima grupe**

12. Subjekt je dužan za svaki svoj zavisni subjekt koji ima nekontrolirajuće udjele a koji su značajni za izvještajni subjekt objaviti:
- (a) naziv zavisnog subjekta;
  - (b) glavno mjesto poslovanja (i državu osnivanja ako je različita od glavnog mjesta poslovanja) zavisnog subjekta;
  - (c) postotak vlasništva na osnovu nekontrolirajućeg udjela;
  - (d) postotak glasačkih nekontrolirajućeg udjela, ako se razlikuju od postotka vlasništva;
  - (e) dobit ili gubitak alociran na nekontrolirajuće udjele zavisnog subjekta tokom izvještajnom perioda;
  - (f) akumulirane nekontrolirajuće udjele zavisnog subjekta na kraju izvještajnog perioda;
  - (g) sažete finansijske informacije o zavisnom subjektu (vidjeti tačku B10.).

### **Priroda i obim značajnih ograničenja**

13. Subjekt treba objaviti:
- (a) značajna ograničenja (npr. zakonska, ugovorna i regulatorna ograničenja) na svoju sposobnost pristupa ili korištenja imovine i podmirjenja obaveza grupe, kao što su:

- (i) ona koja ograničavaju sposobnost matice ili njenih zavisnih subjekata da prenose novac ili drugu imovinu prema drugim subjektima unutar grupe ili iz njih;
  - (ii) garancije ili druge obaveze na osnovu kojih može biti zabranjena isplata dividendi ili drugih isplata iz kapitala, ili uzimanje ili vraćanje zajmova i predujmova, prema (ili od) subjektima unutar grupe.
- (b) prirodu ili obim koje zaštićena prava manjinskih udjela mogu značajno ograničiti sposobnost subjekta da pristupi ili koristi imovinu i podmiri obaveze grupe (kao kada je matica prisiljena podmiriti obaveze zavisnog subjekta prije podmirenja svojih vlastitih obaveza, ili kada je za pristup imovini ili podmirenju obaveza zavisnog subjekta potrebna saglasnost nekontrolirajućeg udjela);
  - (c) knjigovodstveni iznosi imovine i obaveza u konsolidiranim finansijskim izvještajima na koje se ta ograničenja odnose.

### **Priroda rizika povezanog s udjelima subjekta u konsolidiranim strukturiranim subjektima**

- 14. Subjekt treba objaviti uvijete svih ugovornih aranžmana koji mogu zahtijevati od matice ili zavisnog subjekta da pruži finansijsku pomoć konsolidiranom strukturiranom subjektu, što uključuje događaje ili okolnosti koje izvještajni subjekt izlažu gubitku (npr. sporazumi o likvidnosti ili kreditnoj sposobnosti povezani s obavezama otkupa imovine strukturiranog subjekta ili pružanje finansijske podrške).
- 15. Ako za vrijeme izvještajnog perioda matica ili bilo koje od njenih zavisnih subjekata daje finansijsku ili drugu podršku konsolidiranom strukturiranom subjektu (npr. kupovina imovine ili instrumenata koje je taj strukturirani subjekt izdao), a bez ugovorne obaveze da tako učini, subjekt treba objaviti:
  - (a) vrstu i iznos podrške uključujući situacije u kojima matica ili njeni zavisni subjekti pomažu strukturiranom subjektu u osiguranju finansijske podrške; i
  - (b) razloge za pružanje podrške.
- 16. Ako za vrijeme izvještajnog perioda matica ili bilo koje od njenih zavisnih subjekata bez ugovorne obaveze osigurava finansijsku ili drugu podršku prethodno nekonsolidiranom strukturiranom subjektu i to pružanje podrške rezultira kontrolom strukturiranog subjekta, subjekt mora objaviti objašnjenje značajnih faktora koji su uticali na takvu odluku.
- 17. Subjekt mora objaviti bilo koje trenutne namjere osiguranja finansijske ili druge podrške kondolidiranom strukturiranom subjektu, uključujući namjere pomaganja strukturiranom subjektu u dobivanju finansijske podrške.

## Posljedice promjena u vlasničkom udjelu matice u zavisnom subjektu koje ne rezultiraju gubitkom kontrole

18. Subjekt treba prikazati analizu uticaja promjena u svom vlasničkom udjelu u zavisnom subjektu koja ne utiče na gubitak kontrole na vlasničku glavnicu koja pripada vlasnicima matice.

## Posljedice gubitka kontrole u zavisnom društvu za vrijeme izvještajnog perioda

19. Subjekt je dužan objaviti dobit ili gubitak, ako postoji, izračunatu u skladu s tačkom 25. MSFI-ja 10, i:
- (a) dio te dobiti ili gubitka koji se odnosi na vrednovanje udjela zadržanog u bivšem zavisnom subjektu po fer vrijednosti na dan gubitka kontrole; i
  - (b) stavku(e) u dobiti ili gubitku u kojem je dobit ili gubitak iskazan (ako se ne prikazuje odvojeno).

## Udjeli u nekonsolidiranim zavisnim društvima (investicijski subjekti)

---

- 19.A Investicijski subjekt koji je u skladu s MSFI-jem 10 dužan primijeniti izuzetak od obaveze konsolidacije te umjesto toga obračunava svoja ulaganja u zavisna društva po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak po fer vrijednosti, obavezan je tu činjenicu i objaviti.
- 19.B Za svaki nekonsolidirani zavisni subjekt, investicijski subjekt treba objaviti:
- (a) naziv zavisnog subjekta;
  - (b) glavno mjesto poslovanja (i državu u kojoj je registrirano ako je različita od glavnog mjesta poslovanja) zavisnog subjekta;
  - (c) udio investicijskog subjekta u vlasništvu i, ako se razlikuje, udio glasačkih prava.
- 19.C Ako je investicijski subjekt matica drugog investicijskog subjekta, matica treba također osigurati objavljivanje u skladu sa zahtjevima iz tačke 19.B(a)–(c) za ulaganja koja su kontrolirana od strane njegovog zavisnog investicijskog subjekta. Objavljivanje može biti osigurano na način da se informacije uključe u finansijske izvještaje matice, finansijske izvještaje zavisnog subjekta (ili zavisnih subjekata).
- 19.D Investicijski subjekt treba objaviti:
- (a) prirodu i obim bilo kojih značajnih ograničenja (npr. ograničenja koja su rezultat uvjeta zajma, regulatornih zahtjeva ili ugovornih odnosa) na sposobnost nekonsolidiranog zavisnog subjekta da transferira sredstva investicijskom subjektu u obliku novčanih dividendi ili da otplati zajmove ili predujmove koje im je investicijski subjekt odobrio; i
  - (b) bilo kakve trenutne obaveze ili namjere da se osigura finansijska ili druga podrška nekonsolidiranom zavisnom subjektu, uključujući obaveze ili namjere pomaganja zavisnom subjektu u dobivanju finansijske podrške.

- 19.E Ako su za vrijeme izvještajnog perioda investicijski subjekt ili bilo koji njegov zavisni subjekt pružili finansijsku ili drugu podršku nekonsolidiranom zavisnom subjektu (npr. kupovinom imovine ili instrumenata koje je ono izdalo ili pomaganjem zavisnom subjektu u dobivanju finansijske podrške), a da nisu imali imali ugovornu obavezu da to učine, dužni su objaviti:
- (a) vrstu i količinu osigurane podrške svakom nekonsolidiranom zavisnom subjektu; i
  - (b) razloge osiguranja podrške.
- 19.F Investicijski subjekt je dužan objaviti uvijete bilo kojih ugovornih aranžmana na osnovu kojih subjekt ili njegovi nekonsolidirani zavisni subjekti mogu imati obavezu davanja finansijske podrške nekonsolidiranom, strukturiranom subjektu, koji je pod njihovom kontrolom, što uključuje događaje ili okolnosti koje mogu izložiti izvještajni subjekt gubitku (npr. sporazumi o održavanju likvidnosti ili kreditne sposobnosti povezani s obavezama otkupa imovine strukturiranog subjekta ili osiguranjem finansijske podrške strukturiranom subjektu).
- 19.G Ako su za vrijeme izvještajnog perioda investicijski subjekt ili bilo koji od njegovih nekonsolidiranih zavisnih subjekata osigurani finansijsku ili drugu podršku nekonsolidiranom, strukturiranom subjektu nad kojim investicijski subjekt nije imao kontrolu, a da nisu imali ugovornu obavezu da to učine i ako je time investicijski subjekt stekao kontrolu nad strukturiranim subjektom, investicijski subjekt je dužan navesti obrazloženje značajnih faktora za donošenje odluke o davanju te podrške.

## Udjeli u zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima

---

20. **Subjekt je dužan objaviti informacije koje omogućuju korisnicima njegovih finansijskih izvještaja da ocijene:**
- (a) **prirodu, obim i finansijske učinke njegovih udjela u zajedničkim poslovima i pridruženim poslovima, uključujući prirodu i učinke njegovog ugovornog odnosa s drugim ulagačima s kojima dijeli kontrolu ili značajan uticaj nad zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima (tačke 21. i 22.); i**
  - (b) **priroda i promjene rizika povezane s njegovim udjelima u zajedničkim poduhvatima i pridruženim subjektima (tačka 23.).**

### **Priroda, obim i finansijski učinci subjektovih udjela u zajedničkim poslovima i pridruženim subjektima**

21. Subjekt je dužan objaviti:
- (a) za svaki zajednički posao i pridruženi subjekt koji je značajan za izvještajni subjekt:
    - (i) naziv zajedničkog posla odnosno pridruženog subjekta;
    - (ii) priroda odnosa subjekta s zajedničkim poslom ili pridruženim subjektom (opisujući, na primjer, prirodu aktivnosti zajedničkog

- posla ili pridruženog subjekta i da li su strateški važni za aktivnosti subjekta);
- (iii) glavno mjesto poslovanja (i državu osnivanja, ako je potrebno, i ako se razlikuje od glavnog mjesta poslovanja) zajedničkog posla ili pridruženog subjekta;
  - (iv) vlasnički udio ili sudjelujući interes subjekta i, po potrebi, ako je različit, postotak glasačkih prava.
- (b) za svaki zajednički poduhvat i pridruženi subjekt materijalan za izvještajni subjekt:
- (i) da li je ulaganje u zajednički poduhvat ili pridruženi subjekt vrednovano metodom udjela ili fer vrijednosti;
  - (ii) skraćene finansijske informacije o zajedničkim poduhvatima ili pridruženim subjektima kako je specificirano u tačkama B12. i B13.
  - (iii) ako je zajednički poduhvat ili pridruženi subjekt vrednovan metodom udjela, fer vrijednost subjektovog udjela u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu, ako postoji kotirana tržišna cijena za ulaganje.
- (c) finansijski podaci kako je navedeno u tački B16. o ulaganjima subjekta u zajednički poduhvat i pridruženi subjekt koja nisu pojedinačno značajni (materijalni):
- (i) ukupno za sve pojedinačno nematerijalne zajedničke poduhvate i, posebno,
  - (ii) informacije za sve pojedinačno nematerijalne pridružene subjekte u ukupnom iznosu.
- 21.A Investicijski subjekt ne mora osigurati zahtjevana objavljivanja u tačkama 21.(b) – 21.(c).
22. Subjekt je, također, dužan objaviti:
- (a) prirodu i obim bilo kakvih značajnih ograničenja (npr. na osnovu ugovora o kreditima/zajmovima, regulative ili ugovornih sporazuma između ulagača koji dijele kontrolu ili značajan uticaj u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu) sposobnosti zajedničkih poduhvata odnosno pridruženih subjekata da prenose sredstva subjektu u obliku isplate dividendi u novcu ili otplate zajmova i predujmova koje je dao subjekt;
  - (b) kada se datum ili period finansijskih izvještaja zajedničkih poduhvata ili pridruženog subjekta korištenih kod primjene metode udjela razlikuju od datuma ili razdoblja finansijskih izvještaja subjekta:
    - (i) datum završetka izvještajnog razdoblja finansijskih izvještaja zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta; i
    - (ii) razlog za korištenje drugačijeg datuma ili razdoblja.
  - (c) nepriznati udio u gubitku zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta, i za izvještajni period i kumulativno, ako je subjekt primjenom metode udjela prestao priznavati svoje udjele u gubicima zajedničkog poduhvata odnosno pridruženog subjekta.



## Rizici povezani s udjelima subjekta u zajedničkim poduhvatima i pridruženim subjektima

23. Subjekt je dužan objaviti:
- (a) obaveze koje je preuzeo u odnosu na svoje zajedničke poduhvate odvojeno od iznosa drugih obaveza, kako je specificirano u tačkama B18.–B20.
  - (b) nepredviđene obaveze nastale u vezi sa zajedničkim poduhvatom ili pridruženim subjektima (uključujući udjele u nepredviđenim obvezama nastale zajedno s drugim ulagačima sa zajedničkom kontrolom ili značajnim uticajem nad zajedničkim poduhvatima ili pridruženim subjektima) odvojeno od iznosa drugih nepredviđenih obaveza, u skladu s MRS-om 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obaveze i nepredviđena imovina*, osim ako je vjerojatnoća gubitka neznatna.

## Udjeli u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima

---

24. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućavaju:
- (a) **da razumiju prirodu i obim njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (tačke 26. – 28.); i**
  - (b) **da ocijene prirodu i obim promijena rizika povezanog sa njegovim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (tačke 29. – 31.).**
25. Informacije zahtijevane u tački 24.(b) uključuju informacije o subjektovoj izloženosti riziku na osnovu njegovog sudjelovanja u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima u prethodnim periodima (npr. sponzoriranje strukturiranog subjekta), čak i ako subjekt nema više bilo kakvu ugovornu povezanost sa strukturiranim subjektom na datum izvještavanja.
- 25.A Investicijski subjekt nije dužan osigurati objavljivanja zahtjevana tačkom 24. za nekonsolidirane strukturirane subjekte koje kontrolira i za koje prezentira objave zahtjevane tačkama 19.A–19.G.

## Priroda ulaganja

26. Subjekt je dužan objaviti kvalitativne i kvantitativne informacije o svojim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, što uključuje, ali ne ograničava se na prirodu, svrhu, veličinu i aktivnosti strukturiranog subjekta te način na koji je strukturirani subjekt finansiran.
27. Ako je subjekt sponzorirao nekonsolidirani strukturirani subjekt, o kojem ne navodi informacije zahtjevane tačkom 29. (npr. zato što nema udio u subjektu na izvještajni datum), dužan je objaviti:
- (a) način na koji je utvrdio koje strukturirane subjekte je sponzorirao;
  - (b) *prihode od tih strukturiranih subjekata* tokom izvještajnog razdoblja, zajedno s opisom vrste prikazanih prihoda ; i

- (c) knjigovodstvenu vrijednost (u vrijeme prijenosa) cjelokupne imovine koja je u izvještajnom periodu prenesena na strukturirane subjekte.
28. Subjekt je dužan prikazati informacije u tački 27.(b) i (c) u tabličnom obliku, osima ako bi drugi oblik bio prikladniji i svoje sponzorske aktivnosti klasificirati u relevantne kategorije (vidjeti tačke B2–B6).

### **Priroda rizika**

29. Subjekt je dužan u tabličnom, ili nekom drugom, prikladnijem obliku, dati sažeti pregled:
- (a) knjigovodstvene vrijednosti imovine i obaveza priznate u svojim finansijskim izvještajima povezane sa svojim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;
  - (b) stavke u bilansu stanja u kojima je ta imovina i obaveze priznata;
  - (c) iznos koji najbolje predstavlja najveću izloženost subjekta gubitku po osnovu njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, zajedno sa opisom načina kako je utvrdio najveću moguću izloženost gubicima. Ako subjekt ne može odrediti svoju najveću izloženosti gubitku po osnovu svojih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, treba objaviti činjenice i razloge iz kojih to proizilazi;
  - (d) usporedbe knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza subjekta koje je povezano sa njegovim udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima i njegovu najveću moguću izloženost gubitku prema tim subjektima.
30. Ako je za vrijeme izvještajnog perioda subjekt osigurao finansijsku ili drugu podršku nekonsolidiranom strukturiranom subjektu u kojem je prethodno imao ili trenutno ima udio (na primjer, kupovinom imovine ili instrumenata izdanih od strane strukturnih subjekata), a nije iamo ugovorne obaveze da to učini, subjekt treba objaviti:
- (a) vrstu i iznose osigurane podrške uključujući situacije u kojima subjekt pomaže strukturiranom subjektu u dobivanju finansijske podrške; i
  - (b) razloge za pružanje podrške.
31. Subjekt je dužan objaviti bilo kakve trenutne namjere da osigura finansijsku ili drugu podršku nekonsolidiranim strukturiranim subjektima, uključujući namjere pomaganja strukturiranom subjektu u dobivanju finansijske pomoći.

## Dodatak A

### Definicije

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-ja.

#### **prihod od strukturiranog subjekta**

Za potrebe ovog MSFI-ja, prihod od **strukturiranog subjekta** uključuje, ali nije ograničen na, ponavljajuće i jednokratne naknade, kamate, dividende, dobitke ili gubitke od ponovnog mjerenja ili prestanka priznavanja udjela u strukturiranim subjektima, kao i dobitke i gubitke kod prijenosa imovine i obaveza na strukturirani subjekt.

#### **strukturirani subjekt**

Subjekt koji je ustrojen na način da glasačka ili slična prava nisu dominantan faktor u odlučivanju o tome ko u njemu ima kontrolu, kao što je slučaj kad se neka glasačka prava odnose isključivo na administrativne poslove i kad se relevantni poslovi vode isključivo na osnovu ugovornih sporazuma.

Tačke B.22–B.24 daju dodatne informacije o strukturiranim subjektima.

#### **udio u drugom subjektu**

Za potrebe ovog MSFI-ja, udio u drugom subjektu odnosi se na učešća subjekta u drugom subjektu, bilo po ugovornoj ili vanugovornoj osnovi koja izlažu subjekta različitim povratima od poslovanja drugog subjekta. Udio u drugom subjektu može se dokazati, ali ne isključivo posjedovanjem vlasničkih ili dužničkih instrumenata kao i drugim oblicima učešća kao što su davanje finansijskih sredstava, podrška likvidnosti, kreditno jemstvo i garancije. To uključuje sredstva pomoću kojih subjekt ima kontrolu ili zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad drugim subjektom. Subjekt ne mora nužno imati udio u drugom subjektu samo zbog tipičnog odnosa kupac dobavljač.

Tačke B.7–B.9 daju dodatne informacije o udjelima u drugim subjektima.

Tačke B.55–B.57 MSFI-ja 10 objašnjavaju različitost povrata.

Sljedeći pojmovi su definirani u MRS-u 27 (izmjenjen i dopunjen 2011.), MRS 28 (izmjenjen i dopunjen 2011.), MSFI 10 i MSFI 11 *Zajednički poslovi* te su korišteni u ovom MSFI-u s značenjima objašnjenim u navedenim standardima:

- pridruženi subjekt
- konsolidirani finansijski izvještaji
- kontrola nad subjektom
- metoda udjela
- grupa
- investicijski subjekt / ulagač
- zajednički posao
- zajednička kontrola

- zajedničko poslovanje
- zajednički poduhvat
- nekontrolirajući (manjinski) udjeli
- matica
- zaštitna prava
- značajne aktivnosti
- odvojeni finansijski izvještaji
- zaseban subjekt
- značajan utjecaj
- zavisni subjekt.

## Dodatak B

### Vodič za primjenu

---

*Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-a. Opisuje primjenu tačaka 1. – 31. i ima isti značaj kao i drugi dijelovi MSFI-a.*

- B1. Primjeri u ovom dodatku oslikavaju hipotetičke situacije. Iako primjeri u nekim aspektima mogu odražavati stvarno stanje, kod primjene MSFI-ja 12 potrebno je ocijeniti sve činjenice i okolnosti.

### Objedinjavanje (tačka 4.)

---

- B2. Subjekt treba odlučiti, prema vlastitim okolnostima, koliko je detalja potrebno da bi se zadovoljile informacijske potrebe korisnika, koliki se naglasak stavlja na različite aspekte zahtijeva i kako se informacije objedinjavaju. Potrebno je naći mjeru između pretrpavanja finansijskih izvještaja suvišnim pojedinostima koje korisnicima ne moraju biti od pomoći i prikriivanja informacija pretjeranim objedinjavanjem.
- B3. Subjekt može objединiti informacije za objavu zahtijevane ovim MSFI-jem o udjelima u sličnim subjektima ako je prikupljanje dosljedno s ciljem objavljivanja i zahtjevima iz tačke B.4 i njime se ne prikrijavaju date informacije. Subjekt treba objaviti način na koji je objединio svoje udjele u sličnim subjektima.
- B4. Subjekt je dužan odvojeno prikazati informacije o udjelima u:
- (a) zavisnim subjektima;
  - (b) zajedničkim poduhvatima;
  - (c) zajedničkom upravljanju;
  - (d) pridruženim subjektima; i
  - (e) nekonsolidiranim strukturiranim subjektima.
- B5. Pri odlučivanju o objedinjavanju informacija, subjekt treba razmotriti kvantitativne i kvalitativne informacije o različitim rizicima i obilježjima prinosa svakog subjekta koji namjerava objединiti te značaj svakog takvog subjekta za izvještajni subjekt. Subjekt je dužan propisane informacije prikazati na način koji će korisnicima finansijskih izvještaja kvalitetno pojasniti prirodu i obim njegovih udjela u drugim subjektima.
- B6. Primjeri prikladnog nivoa objedinjavanja unutar kategorija subjekata iz tačke B.4:
- (a) po vrsti poslova (npr. istraživanje i razvoj, sekuritizacija potraživanja po karticama po principu revolving kredita);
  - (b) po privrednim granama;
  - (c) po teritorijalnom području (npr. država ili regija).

## Udjeli u drugim subjektima

---

- B7. Udio u drugom subjektu se odnosi na ugovorna i neugovorna učešća subjekta u drugom subjektu kojim je izvještajni subjekt izložen varijabilnim prinosima koja proizilaze iz uspješnosti poslovanja tog drugog subjekta. Razmatranje svrhe i ustroja drugog subjekta može pomoći izvještajnom subjektu pri procjeni da li ima udio u tom subjektu a time i je li dužan objaviti informacije propisane ovim MSFI-jem. Procjena obavezno uključuje razmatranje rizika koje subjekt prema ustroju treba stvarati te rizika koje on prema ustroju treba prenijeti na izvještajni subjekt i druge strane.
- B8. Izvještajni subjekt je u pravilu izložen varijabilnosti prinosa koja zavise od uspješnosti drugog subjekta kroz držanje instrumenata (kao što su vlasnički ili dužnički instrumenti koje je drugi subjekt izdao) ili po osnovu nekog drugog oblika sudjelovanja na osnovu kojih stiče varijabilni prinos. Na primjer, pretpostavimo da strukturirani subjekt posjeduje kreditni portfelj. Strukturirani subjekt dobiva od drugog subjekta (izvještajnog subjekta) *swap* ugovor za izostanak plaćanja kredita da bi se zaštitio od izostanka plaćanja kamate i glavnice po kreditima. Izvještajni subjekt ima sudjelovanje kojim je izložen varijabilnosti prinosa koji zavisi od uspješnosti strukturiranog subjekta jer *swap* ugovor za izostanak plaćanja kredita apsorbuje varijabilnost prinosa strukturiranog subjekta.
- B9. Neki instrumenti namijenjeni su za prijenos rizika sa izvještajnog subjekta na drugi subjekt. Takvi instrumenti stvaraju varijabilnost prinosa drugog subjekta, ali ne izlažu nužno izvještajni subjekt varijabilnost prinosa koji zavisi od poslovanja tog drugog subjekta. Na primjer, pretpostavimo da je strukturirani subjekt osnovan radi stvaranja prilika za ulaganje ulagačima koji se žele izložiti kreditnom riziku subjekta Z (subjekt Z nije povezana strana ni sa jednom stranom u kreditnom poslu). Strukturirani subjekt stiče finansijska sredstva izdavanjem zapisa ulagačima koji su vezani za kreditni rizik subjekta Z (kreditno vezani zapisi) i koristi tako ostvarene prihode da bi ulagao u portfelj nerizične finansijske imovine. Strukturirani subjekt sklapanjem ugovora o zamjeni kredita s izostankom plaćanja (eng. *credit default swap*, CDS) s drugom stranom tog ugovora biva izložen kreditnom riziku subjekta Z. CDS-om se kreditni rizik subjekta Z prenosi na strukturirani subjekt u zamjenu za naknadu koju plaća druga strana tog ugovora. Ulagači u strukturirani subjekt dobivaju viši prinos koji uključuje i prinos strukturiranog subjekta na njegov portfelj imovine i naknadu po CDS-u. Druga strana ugovora o *swapu* ne sudjeluje u strukturiranom subjektu, pa tako nije ni izložena varijabilnosti prinosa na osnovu uspješnosti strukturiranog subjekta jer se CDS-om varijabilnost prenosi na strukturirani subjekt i ne apsorbira se varijabilnost prinosa strukturiranog subjekta.

## Skraćene finansijske informacije o zavisnim subjektima, zajedničkim poduhvatima i pridruženim subjektima (tačke 12. i 21.)

---

- B10. Za svaki zavisni subjekt koja ima manjinski (nekontrolirajući) udio koji je značajan za izvještajni subjekt, subjekt treba objaviti:
- (a) dividende isplaćene vlasnicima nekontrolirajućih udjela;

- (b) skraćene finansijske informacije o imovini, obavezama, dobiti ili gubitku i novčanim tokovima zavisnih subjekta koji omogućuju korisnicima da razumiju udjele koje imaju vlasnici nekontrolirajućih udjela u poslovnim i novčanim tokovima grupe. Takve informacije mogu uključivati, ali nisu ograničene na, na primjer, kratkotrajnu imovinu, dugotrajnu imovinu, kratkoročne obaveze, dugoročne obaveze, prihode, dobit ili gubitak i ukupnu sveobuhvatnu dobit.
- B11. Skraćene finansijske informacije propisane u tački B.10(b) obavezno se navode u iznosima prije eliminacije unutar unutargrupnih stavki.
- B12. Izvještajni subjekt je dužan za svaki zajednički poduhvat i pridruženi subjekt koji je za njega značajan objaviti:
- (a) dividende primljene od zajedničkog poduhvata odnosno pridruženog subjekta;
- (b) skraćene finansijske informacije za zajednički poduhvat ili pridruženog subjekta (vidjeti tačke B.14 i B.15) koje uključuju, ali nisu nužno ograničene na:
- (i) kratkotrajnu imovinu;
- (ii) dugotrajnu imovinu;
- (iii) kratkoročne obaveze;
- (iv) dugoročne obaveze;
- (v) prhod;
- (vi) dobit ili gubitak od stalnog poslovanja;
- (vii) dobit nakon poreza ili gubitak od obustavljenog poslovanja;
- (viii) ostalu sveobuhvatnu dobit;
- (ix) ukupnu sveobuhvatnu dobit.
- B13. Pored skraćenih finansijskih informacija zahtjevanih u tački B.12, subjekt je dužan objaviti za svaki zajednički poduhvat koji je značajan za izvještajni subjekt iznose:
- (a) novca i novčanih ekvivalenata obuhvaćenih u tački B.12(b)(i);
- (b) kratkoročnih finansijskih obaveza (bez obaveze prema dobavljačima i drugih obaveza i rezervisanja) obuhvaćenih u tački B.12(b)(iii);
- (c) dugoročnih finansijskih obaveza (bez obaveze prema dobavljačima i drugih obaveza i rezervisanja) obuhvaćenih u tački B.12(b)(iv);
- (d) amortizaciju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine;
- (e) prihoda od kamata;
- (f) rashoda od kamata;
- (g) rashod ili prihod po osnovu poreza na dobit.
- B14. Sažete finansijske informacije prikazane u skladu s tačkama B.12 i B.13 obavezno se iskazuju kao iznosi iskazani u finansijskim izvještajima zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta sastavljenim prema MSFI-jevima (a ne kao udjeli subjekta

u tim iznosima). Ako subjekt evidentira svoje udjele u zajedničkim poduhvatima ili pridruženom subjektu koristeći metodu udjela, dužan je:

- (a) iznose iskazane u finansijskim izvještajima zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta sastavljenim prema MSFI-jevima uskladiti tako da odraze iznos usklađivanja koji je nastao korištenjem metode udjela, kao što je usklađivanje fer vrijednosti za vrijeme sticanja ili usklađivanje proizašlo iz razlika u računovodstvenim politikama;
- (b) subjekt je dužan prikazati svođenje prikazanih sažetih finansijskih informacija na knjigovodstvenu vrijednost svog udjela u zajedničkom poduhvatu odnosno pridruženom subjektu.

B15. Subjekt može prikazati sažete finansijske informacije zahtjevano tačkama B.12 i B.13 na temelju finansijskih izvještaja zajedničkih poduhvata ili pridruženom subjektu ako:

- (a) subjekt vrednuje svoj udio u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 28 (izmjenjen i dopunjen 2011); i
- (b) zajednički poduhvat ili pridruženi subjekt ne priprema finansijske izvještaje prema MSFI-jevima te bi priprema na toj osnovi bila nepraktična i uzrokovala bi nesrazmjern trošak.

U tom slučaju, subjekt je dužan objaviti osnovu na kojoj su pripremljene sažete finansijske informacije.

B16. Subjekt treba objaviti u ukupnom iznosu knjigovodstvene vrijednosti svojih udjela u svim pojedinačnim neznčajnim zajedničkim poduhvatima ili pridruženim subjektima koje obračunava metodom udjela. Subjekt je također dužan odvojeno objaviti ukupni iznos svojih udjela u idućim stavkama zajedničkih poduhvata ili pridruženih subjekata iz prethodne rečenice:

- (a) dobit ili gubitak iz stalnog poslovanja;
- (b) dobit ili gubitak nakon poreza iz obustavljenog poslovanja;
- (c) ostalu sveobuhvatnu dobit;
- (d) ukupnu sveobuhvatnu dobit.

Subjekt je dužan osigurati navedene informacije odvojeno za zajedničke poduhvate i za pridružene subjekte.

B17. Kada je udio subjekta u zavisnom subjektu, zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu (ili dio njegovih udjela u zajedničkom poduhvatu ili pridruženom subjektu) klasificiran kao namjenjen za prodaju u skladu s MSFI 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, subjekt nije obavezan objaviti sažete finansijske informacije za taj zavisni subjekt, zajednički poduhvat ili pridruženi subjekt u skladu s tačkama B10.–B16.

## **Obaveze za zajedničke poduhvate (tačka 23.(a))**

---

B18. Subjekt treba objaviti ukupne obaveze koje je stvorio, ali nije priznao na datum izvještavanja (uključujući svoje udjele u obavezama koje je preuzeo s drugim investitorima sa kojima dijeli kontrolu u zajedničkom poduhvatu), a odnose se na



njegove udjele u zajedničkom poduhvatu. Preuzete obaveze su one po kojima u budućnosti može doći do odliva novca ili drugih resursa.

- B19. Preuzete obaveze koje nisu iskazane, a po kojima u budućnosti može doći do odliva novca ili drugih resursa, uključuju:
- (a) neiskazane preuzete obaveze za uplatom finansijskih sredstava ili unos resursa kao posljedica, na primjer:
    - (i) ugovora o osnivanju ili preuzimanju zajedničkog poduhvata (prema kojem je subjekt npr. dužan uplatiti novac kroz određeni period);
    - (ii) kapitalno intenzivnih projekata zajedničkog poduhvata;
    - (iii) bezuvjetne obaveze kupovine, koja obuhvaća nabavku opreme, zaliha ili usluga koje se subjekt obavezao otkupiti od zajedničkog poduhvata ili u njegovo ime;
    - (iv) neiskazane preuzete obaveze davanja zajma ili drugog oblika finansijske podrške zajedničkom poduhvatu;
    - (v) neiskazane preuzete obaveze unosa resursa u zajednički poduhvat, kao što su imovina ili usluge;
    - (vi) druge neopozive preuzete obaveze koje se odnose na zajednički poduhvat.
  - (b) neiskazane preuzete obaveze preuzimanja (dijela) vlasničkog udjela nekog drugog subjekta u zajedničkom poduhvatu ako u budućnosti nastupi ili izostane neki događaj.
- B20. Zahtjevi i primjeri iz tačaka B.18 i B.19 ilustriraju neke vrste informacija za objavu propisanih tačkom 18. MRS-a 24 - *Objavljivanje povezanih strana*.

## Udjeli u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (tačke 24.–31.)

---

### Strukturirani subjekti

- B21. Strukturirani subjekt je takav subjekt koji je ustrojen na način da glasačka ili slična prava nisu preovladavajući faktor u odlučivanju o tome ko u njemu ima kontrolu, kao što je slučaj kad se neka glasačka prava odnose isključivo na administrativne poslove i kad se relevantni poslovi vode na osnovu ugovornih odredaba.
- B22. Sutrukturirani subjekt često ima neka ili sva sljedeća obilježja i atribute:
- (a) ograničenja u poslovima;
  - (b) uzak i strogo definisan cilj, kao što je provedba porezno efikasnog najma, istraživanja i razvoja, stvaranje izvora kapitala ili finansiranja subjekta ili prilika za ulaganje prenosom rizika i nagrada povezanih s imovinom strukturiranog subjekta na ulagače;
  - (c) nedovoljan kapital da bi se strukturiranom subjektu omogućilo da svoje poslove finansira bez podređene finansijske podrške;

- (d) finansiranje u obliku većeg broja ugovoreno vezanih instrumenta za ulagače kojima se stvara koncentracija kreditnog rizika ili drugih rizika (tranše).
- B23. Primjeri subjekata koji se smatraju strukturiranim subjektima uključuju sljedeće, ali nisu ograničeni na to:
- (a) sekuritizacijski subjekti;
  - (b) finansiranje kroz pokriće imovinom;
  - (c) neki investicijski fondovi.
- B24. Subjekt koji je kontrolisan glasačkim pravima nije strukturirani subjekt samo zato jer, na primjer, prima sredstva od treće strane nakon restrukturiranja.

### **Priroda rizika po udjelima u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima (tačke 29.–31.)**

- B25. Pored informacija zahtjevanih tačkama 29.-31. subjekt treba objaviti dodatne informacije koje je potrebno zadovoljiti da bi se postigao cilj u tački 24.(b).
- B26. Primjeri dodatnih informacija, koje u zavisnosti o okolnostima, mogu biti značajne za procjenu rizika kojem je subjekt izložen, kada postoji udio u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu, su:
- (a) uvjeti sporazuma koji zahtijevaju od subjekta osiguranje finansijske podrške nekonsolidiranom strukturiranom subjektu (npr. sporazumi o održavanju likvidnosti ili kreditnom rejtingu povezani s obavezama otkupa imovine strukturiranog subjekta ili osiguranjem finansijske podrške), uključujući:
    - (i) opis događaja ili okolnosti koje bi izvještajni subjekt mogle izložiti gubitku;
    - (ii) postojanje uvjeta koji mogu ograničiti obavezu;
    - (iii) postojanje drugih strana koje osiguravaju finansijsku podršku i, ako one postoje, kako su obaveze izvještajnog subjekta rangirane u odnosu na obaveze tih subjekata;
  - (b) gubici koje je subjekt ostvario u izvještajnom periodu po osnovu svojih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;
  - (c) vrste prihoda je koje subjekt ostvario za vrijeme izvještajnog perioda od njegovih udjela u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;
  - (d) da li je subjekt dužan pokriti gubitke nekonsolidiranih strukturiranih subjekata prije drugih strana, maksimalne iznose takvog gubitka za subjekt i (ako je značajno) rangiranje iznosa potencijalnih gubitaka koji snose stranke čiji su udjeli nižerangirani nego udjeli subjekta u nekonsolidiranom strukturiranom subjektu;
  - (e) informacije o eventualnim sporazumima o održavanju likvidnosti, davanju garancija ili drugim obavezama preuzetnim u odnosu na treća lica koje mogu uticati na fer vrijednost subjektovog udjela subjekta u nekonsolidiranim strukturiranim subjektima;

- (f) bilo kakve poteškoće koje je nekonsolidirani strukturirani subjekt imao prilikom finansiranja svojih aktivnosti tokom izvještajnog perioda;
- (g) što se tiče finansiranja nekonsolidiranog strukturiranog subjekta, oblike finansiranja (npr. komercijalni zapisi ili srednjoročne obveznice) te njihov prosječni ponderisani rok. Navedene informacije mogu uključivati i analizu dospjeća imovine i izvora finansiranja nekonsolidiranog strukturiranog subjekta ako on ima dugotrajnu imovinu koja se finansira kratkoročnim izvorima.

## Dodatak C

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI-a i ima istu važnost kao i drugi dijelovi MSFI-ja.

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

- C1. Subjekt treba primijeniti ovaj MSFI na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. januara 2013. Ranija primjena je dopuštena.
- C1.A Dokumentom *Konsolidirani finansijskih izvještaji, zajednički poslovi i objavljivanje udjela u drugim subjektima: smjernice za prijelaz* (izmjene i dopune MSFI-ja 10, MSFI-ja 11 i MSFI-ja 12), objavljene u junu 2012. godine, dodaju se tačke C.2A-C.2B. Subjekt će primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. januara 2013. Ako subjekt primijeni MSFI 12 na neko ranije razdoblje, dužan je prijaviti izmjene za to ranije razdoblje.
- C1.B Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene i dopune MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-ja 27), izdatom u oktobru 2012. godine, mijenja se tačka 2. i dodatak A, i dodaju tačke 9.A-9.B, 19.A-19.G 21.A i 25.A. Subjekt će primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. januara 2014. godine. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt primijeni te izmjene i dopune ranije, objavit će tu činjenicu i primjenjivati sve izmjene i dopune sadržane u dokumentu *Investicijski subjekti*.
- C1.C Dokumentom *Investicijski subjekti: Primjena izuzetaka od konsolidacije* (izmjene i dopune MSFI-ja 10, MSFI-ja 12 i MRS-ja 28), koji je objavljen u decembru 2014., izmijenjena je tačka 6. Subjekt će primijeniti izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. januara 2016. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt primjenjuje taj amandman na neko ranije razdoblje objavit će tu činjenicu.
- C.2 Subjekt se potiče da daje informacije potrebne za ovaj MSFI u ranijim razdobljima u odnosu na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Neke informacije za objavu iz ovog MSFI nemaju za cilj da navedu subjekte na to da se pridržavaju svih zahtjeva iz ovog MSFI-ja niti da MSFI 10, MSFI 11, MRS 27 (izmjenjen i dopunjen 2011.) i MRS 28 (izmjenjen i dopunjen 2011.) primijene prije njihovog stupanja na snagu.
- C2.A Zahtjevi za objavljivanjem ovog MSFI ne moraju se primijeniti na prikazana razdoblja koja počinju prije godišnjeg razdoblja koje neposredno prethodi neposrednom godišnjem razdoblju za koje se primjenjuje MSFI 12.
- C2.B Zahtjevi za objavljivanjem iz tačaka 24.-31. i pripadajuće smjernice iz tačaka B.21-B.26 ovoga MSFI-ja ne moraju se primjenjivati na prikazana razdoblja koja počinju prije godišnjeg razdoblja koje prethodi neposrednom godišnjem razdoblju za koje se primjenjuje MSFI 12.

### Pozivanje na MSFI 9

---

- C3. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje na MSFI 9 treba čitati kao pozivanje na MRS 39 - *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.