

Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 14

Regulirana vremenska razgraničenja

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je odrediti zahtjeve finansijskog izvještavanja za *regulirana vremenska razgraničenja* koja se javljaju kada subjekt kupcima pruža dobra ili usluge po cijeni ili stopi koja je predmet *regulacije cijena*.
2. Radi ispunjenja tog cilja, ovaj Standard zahtijeva:
 - (a) ograničene promjene računovodstvenih politika koje su bile primjenjivane u skladu s ranijim općeprihvaćenim računovodstvenim principima (*prethodni GAAP*) za stanja konta vremenskih razgraničenja, koja su prvenstveno povezana s njihovom prezentacijom, i
 - (b) objavljivanja koja:
 - (i) identificiraju i objašnjavaju iznose priznate u finansijskim izvještajima subjekta koji proizlaze iz regulacije cijena; i
 - (ii) pomažu korisnicima finansijskih izvještaja da razumiju iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova od svih stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja koja su priznata.
3. Zahtjevi ovog Standarda dopuštaju subjektu da u svom djelokrugu prilikom usvajanja MSFI nastavi iskazivati regulirana vremenska razgraničenja u svojim finansijskim izvještajima u skladu s prethodnim GAAP-om, koja su predmet ograničenih promjena iz gore navedene tačke 2.
4. Dodatno, ovaj Standard dopušta neke iznimke i izuzeća od primjene zahtjeva drugih standarda. Svi predviđeni zahtjevi za izvještavanje o stanjima reguliranih vremenskih razgraničenja, kao i sve iznimke i izuzeća od zahtjeva drugih standarda koji su povezani s tim stanjima, sadržani su unutar ovog Standarda umjesto unutar tih drugih standarda.

Djelokrug

5. **Subjektu je dozvoljeno da primjenjuje zahtjeve ovog Standarda u njegovim prvim finansijskim izvještajima po MSFI ako i samo ako:**
 - (a) **obavlja aktivnosti čije cijene su regulirane; i**
 - (b) **u svojim finansijskim izvještajima je priznao iznose koji su u skladu s prethodnim GAAP-om kvalificirani kao regulirana vremenska razgraničenja.**
6. **Subjekt zahtjeve ovog Standarda treba primjenjivati u svojim finansijskim izvještajima za naredne periode ako i samo ako je u prvim finansijskim izvještajima po MSFI odgođena regulirana vremenska razgraničenja priznao na način da je izabrao da primjeni zahtjeve ovog Standarda.**
7. Ovaj Standard se ne odnosi na druge aspekte računovodstvenog iskazivanja za subjekte koji su uključeni u aktivnosti s reguliranim cijenama. Primjenjujući

zahtjeve ovog Standarda, svi iznosi koji su dopušteni ili zahtijevani da budu priznati kao imovina ili obaveze u skladu s drugim standardima ne trebaju biti uključeni u iznose klasificirane kao regulirana vremenska razgraničenja.

8. **Subjekt koji je obuhvaćen djelokrugom ovog Standarda, i koji bira da ga primjenjuje, treba primjenjivati sve njegove zahtjeve za sva regulirana vremenska razgraničenja koja proizlaze iz svih subjektivih aktivnosti s reguliranim cijenama.**

Priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja

Privremeno izuzeće od tačke 11. u MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške

9. **Subjekt koji ima aktivnosti s reguliranim cijenama i to obuhvaćenom djelokrugom ovog Standarda, i bira da ga primjenjuje, kada razvija svoje računovodstvene politike za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja će primjenjivati samo tačke 10. i 12. iz MRS 8.**
10. Tačke 11.-12. u MRS 8 određuju izvore zahtjeva i uputstva za koja se od uprave zahtijeva ili se dozvoljava da ih razmotri prilikom razvoja računovodstvenih politika, ako nema relevantnog standarda koji se odnosi na te stavke. Ovaj Standard izuzima subjekt od primjene tačke 11. iz MRS 8 u svojim računovodstvenim politikama za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja. Posljedično, subjektima koji priznaju regulirana vremenska razgraničenja, ili kao odvojene stavke ili kao dio knjigovodstvene vrijednosti druge imovine ili obaveza, u skladu s njihovim prethodnim GAAP-om, dozvoljeno je da nastave priznavati ta vremenska razgraničenja u skladu s ovim Standardom kroz izuzeće od tačke 11. iz MRS 8, koja su podložna svim promjenama prezentacije zahtijevanim u tačkama 18-19. ovog Standarda.

Nastavak postojećih računovodstvenih politika

11. **Prilikom prve primjene ovog Standarda, subjekt treba nastaviti s primjenom računovodstvenih politika prethodnog GAAP-a za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja, osim za sve promjene dozvoljene tačkama 13. do 15. Međutim, prezentacija takvih iznosa treba biti u skladu sa zahtjevima prezentiranja ovog Standarda, što može zahtijevati promjene politika prezentiranja iz prethodnog GAAP-a (vidjeti tačke 18.-19.).**
12. Subjekt u narednim periodima treba dosljedno primjenjivati politike utemeljene u skladu s tačkom 11., osim za bilo kakve promjene dozvoljene tačkama 13.-15.

Promjene računovodstvenih politika

13. **Subjekt ne treba mijenjati svoje računovodstvene politike kako bi započeo priznavanje reguliranih vremenskih razgraničenja. Subjekt**

može promijeniti samo svoje računovodstvene politike za priznavanje, mjerenje, umanjene vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja ukoliko ta promjena finansijske izvještaje čini relevantnijim za potrebe donošenja ekonomskih odluka korisnika i ne manje pouzdanim¹, ili pouzdanijim i ne manje relevantnim za te potrebe. Subjekt treba prosuditi relevantnost i pouzdanost koristeći kriterije iz tačke 10. u MRS 8.

14. Ovaj Standard ne izuzima subjekte od primjene tačaka 10. ili 14.-15. iz MRS 8 na promjene u računovodstvenim politikama. Da bi opravdao promjenu računovodstvenih politika za regulirana vremenska razgraničenja, subjekt treba pokazati da svoje finansijske izvještaje tom promjenom dovodi bliže zadovoljenju kriterija iz tačke 10. u MRS 8. Međutim, promjenom ne mora postići potpunu usklađenost s kriterijima za priznavanje, mjerenje, umanjene vrijednosti i prestanak priznavanja stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja.
15. Tačke 13.-14. se primjenjuju i na promjene napravljene prilikom početne primjene ovog Standarda i na promjene napravljene u narednim izvještajnim periodima.

Odnos s drugim standardima

16. **Svaka posebna iznimka, izuzeće ili dodatni zahtjevi povezani s odnosom ovog Standarda s drugim standardima su sadržani unutar ovog Standarda (vidjeti tačke B7. do B28.). U odsustvu svake takve iznimke, izuzeća ili dodanih zahtjeva, drugi standardi se trebaju primjenjivati na regulirana vremenska razgraničenja na isti način na koji se primjenjuju na imovinu, obaveze, prihode ili rashode koji su priznati u skladu s drugim standardima.**
17. U nekim situacijama, možda će biti potrebno primijeniti drugi standard na stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja koja su bila izmjerena u skladu s računovodstvenim politikama subjekta koje su utvrđene u skladu s tačkama 11.-12. kako bi se to stanje prikladno objavilo u finansijskim izvještajima. Na primjer, subjekt može imati aktivnosti s reguliranim cijenama u stranim zemljama za koje su transakcije i stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja izraženi u valutama koje nisu funkcionalne valute izvještajnog subjekta. Stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja i kretanja na tim kontima su preračunata primjenom MRS 21 *Efekti promjena kursa stranih valuta*.

Prezentacija

Promjene u prezentiranju

18. Ovaj Standard uvodi uvjete prezentiranja, istaknute u tačkama 20. do 26., za regulirana vremenska razgraničenja koja se priznaju u skladu s tačkama 11. do 12. Kada se primjenjuje ovaj Standard, regulirana vremenska razgraničenja su

¹ U septembru 2010, IASB je zamijenio Okvir za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja sa *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*. Pojam "vjerodostojno predstavljanje" obuhvata glavne karakteristike koje je raniji Okvir zvao "pouzdanost". Zahtjev iz tačke 13. ovog Standarda je zasnovan na zahtjevima MRS 8, koji je zadržao pojam "pouzdan".

priznata u izvještaju o finansijskom položaju pored imovine i obaveza koje su priznate u skladu s drugim standardima. Ovi uvjeti prezentiranja odvajaju utjecaj priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja od zahtjeva finansijskog izvještavanja drugih standarda.

19. Osim stavki za koje se zahtijeva da budu prezentirane u izvještaju o finansijskom položaju i izvještaju/ima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s MRS 1 *Prezentacija finansijskih izvještaja*, subjekt koji primjenjuje ovaj Standard sva regulirana vremenska razgraničenja i njihove promjene treba iskazati u skladu s tačkama 20.do 26.

Klasifikacija reguliranih vremenskih razgraničenja

20. Subjekt će u izvještaju o finansijskom položaju iskazati posebne stavke za:
- (a) ukupna stanja svih aktivnih reguliranih vremenskih razgraničenja; i
 - (b) ukupna stanja svih pasivnih reguliranih vremenskih razgraničenja.
21. Kada subjekt prezentira kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu, kao i kratkoročne i dugoročne obaveze, kao posebne klasifikacije u svom izvještaju o finansijskom položaju, on regulirana vremenska razgraničenja ne treba klasificirati kao kratkotrajna ili dugotrajna. Umjesto toga, posebne stavke koje se zahtijevaju tačkom 20. trebaju biti razdvojene od imovine i obaveza koje su u skladu s drugim standardima prezentirane korištenjem zbira stavki, koji su prikazani prije nego što su regulirana vremenska razgraničenja prezentirana.

Klasifikacija kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja

22. Subjekt treba prezentirati, u dijelu o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, neto kretanja svih reguliranih vremenskih razgraničenja za izvještajni period koji se povezuju sa stavkama priznatim u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Posebne stavke se trebaju koristiti za neto kretanja povezana sa stavkama koje su, u skladu s drugim standardima:
- (a) neće biti naknadno reklasificirane u dobit ili gubitak; i
 - (b) će naknadno biti reklasificirane u dobit ili gubitak kada se zadovolje posebni uvjeti.
23. Subjekt u dijelu o dobiti ili gubitku izvještaja o dobiti ili gubitku i ostale sveobuhvatne dobiti, ili u posebnom izvještaju o dobiti ili gubitku, treba prezentirati posebnu stavku za preostala neto kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja za izvještajni period, isključujući kretanja koja se ne odražavaju na dobit ili gubitak, kao što su stečeni iznosi. Ova posebna stavka treba biti razdvojena od prihoda i rashoda koji su iskazani u skladu s drugim standardima korištenjem podiznosa, koji su nastali prije nego kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja.

24. Kada subjekt priznaje odgođena porezna sredstva ili odgođene porezne obaveze kao rezultat priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja, on rezultirajuća odgođena porezna sredstva (obaveze) i povezana kretanja te odgođene porezne imovine (obaveza) treba prezentirati s povezanim reguliranim vremenskim razgraničenjima i kretanjima tih razgraničenja, umjesto u sumi prezentiranoj u skladu s MRS 12 *Porezi na dobit* za odgođena porezna sredstva (obaveze) i porezni rashod (prihod) (vidjeti tačke B9.-B12.).
25. Kada subjekt prezentira prekinuto poslovanje ili imovinu za otuđenje u skladu s MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuta poslovanja*, on svako povezano reguliranoa vremensko razgraničenje i neto kretanja tih razgraničenja, kada je primjenjivo, treba prezentirati sa stanjima reguliranih vremenskih razgraničenja i kretanjima tih razgraničenja, umjesto unutar grupe imovine za otuđenje ili prekinutih poslovanja (vidjeti tačke B19.-B22.).
26. Kada subjekt zarade po dionici prezentira u skladu s MRS 33 *Zarade po dionici*, on treba prezentirati dodatne osnovne i razrijeđene zarade po dionici, koje su izračunate koristeći iznose zarada zahtijevane u MRS 33 i isključujući kretanja stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja (vidjeti tačke B13.-B14.).

Objavljivanje

Cilj

27. **Subjekt koji odabere primjenu ovog Standarda treba objaviti informacije koje korisnicima omogućavaju da procijene:**
- (a) **prirodu, kao i povezane rizike, regulacije cijena kojima se utvrđuje cijena(e) koju subjekt može naplaćivati od kupaca za dobra i usluge koje pruža; i**
 - (b) **efekte te regulacije cijena na njegov finansijski položaj, finansijski rezultat i novčane tokove.**
28. Ako se bilo koje objavljivanje navedeno u tačkama 30.-36. ne smatra relevantnim za zadovoljenje cilja iz tačke 27., isto se može izostaviti iz finansijskih izvještaja. Ako se objavljivanja iskazana u skladu s tačkama 30.-36. nedovoljna za zadovoljenje cilja iz tačke 27., subjekt treba objaviti dodatne informacije koje su potrebne za ispunjenje cilja.
29. Da bi se ispunio cilj objavljivanja iz tačke 27., subjekt treba razmotriti sve navedeno:
- (a) nivo detalja koji su potrebni da bi se zadovoljili zahtjevi objavljivanja;
 - (b) koliki naglasak staviti na svaki od različitih zahtjeva;
 - (c) u kojoj mjeri izvršiti sažimanje ili razdruživanje; i
 - (d) trebaju li korisnici finansijskih izvještaja dodatne informacije kako bi ocijenili objavljene kvantitativne informacije.

Objašnjenje aktivnosti koje su predmet regulacije cijena

30. Da bi se pomoglo korisniku finansijskih izvještaja u procjeni prirode, kao i povezanih rizika, aktivnosti s reguliranim cijenama, subjekt treba objaviti, za svaku vrstu aktivnosti s reguliranim cijenama:
- (a) kratak opis prirode i obima aktivnosti s reguliranim cijenama i prirodu postupka određivanja reguliranih cijena;
 - (b) identitet regulatora cijena. Ako je regulator cijena povezana strana (na način definiran u MRS 24 *Objavljivanja povezanih strana*), subjekt treba objaviti tu činjenicu, zajedno s objašnjenjem na koji način je povezana;
 - (c) na koji način je budući oporavak svake klase (npr. svaka vrsta troška ili prihoda) stanja konta reguliranog aktivnog vremenskog razgraničenja ili obrnuto stanja konta reguliranog pasivnog vremenskog razgraničenja pogođen rizicima i nesigurnošću, na primjer:
 - (i) rizik potražnje (na primjer, promjene u stavovima potrošača, dostupnost zamjenskih izvora nabavke ili nivo konkurencije);
 - (ii) regulatorni rizik (na primjer, prijava ili odobrenje primjene utvrđivanja cijene ili procjena očekivanih budućih postupaka regulatora od strane subjekta); i
 - (iii) drugi rizici (na primjer, valutni ili tržišni rizici).
31. Objavljivanja zahtijevana tačkom 30. trebaju biti data u finansijskim izvještajima ili direktno u bilješkama ili kroz unakrsne reference uključena iz finansijskih izvještaja u neki drugi izvještaj, kao što je izvještaj uprave ili izvještaj o riziku, koji je dostupan korisnicima finansijskih izvještaja po istim uvjetima kao finansijski izvještaji te u isto vrijeme. Ako informacije nisu direktno uključene u finansijske izvještaje ili uključene kroz unakrsne reference, finansijski izvještaji su nepotpuni.

Objašnjenje priznatih iznosa

32. Subjekt treba objaviti osnov za priznavanje i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja te kako se početno i naknadno mjere, uključujući način na koji se regulirana vremenska razgraničenja procjenjuju za nadoknadivost te kako se raspoređuje bilo kakav gubitak od umanjenja vrijednosti.
33. Za svaku vrstu aktivnosti s reguliranim cijenama, subjekt za svaku klasu reguliranih vremenskih razgraničenja treba objaviti sljedeće informacije:
- (a) usklađivanje knjigovodstvene vrijednost na početku i na kraju perioda, tabelarno osim kada je drugi format prikladniji. Subjekt treba primijeniti prosuđivanje prilikom utvrđivanja nivoa potrebnih detalja (vidjeti tačke 28. do 29.), ali su naredne stavke obično značajne:
 - (i) iznosi koji su bili priznati u tekućem periodu u izvještaju o finansijskom položaju kao regulirana vremenska razgraničenja;
 - (ii) iznosi koji su bili priznati u izvještaju/ima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti povezani sa stanjima koja su bila nadoknađena (ponekad opisana kao amortizirana) ili poništena u tekućem periodu; i

- (iii) drugi iznosi, utvrđeni odvojeno, koji su utjecali na regulirana vremenska razgraničenja, kao što su umanjenja vrijednosti, stavke stečene ili pretpostavljene kroz poslovne kombinacije, stavke namijenjene otuđenju, ili utjecaji promjena kurseva stranih valuta ili diskontnih stopa.
 - (b) stope povrata ili diskontne stope (uključujući i nulte stope ili raspon cijena, ako je primjenjivo) korištene da bi se izrazila vremenska vrijednost novca i koje su primjenjive na svaku klasu stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja; i
 - (c) preostale periode tokom kojih subjekt očekuje da nadoknadi (ili amortizira) knjigovodstvenu vrijednost svake klase stanja konta pasivnih reguliranih vremenskih razgraničenja.
34. Kada regulacija cijena utječe na iznos i vrijeme rashoda (prihoda) subjekta od poreza na dobit, on treba objaviti učinak regulacije cijena na iznose priznatog tekućeg i odgođenog poreza. Dodatno, subjekt treba odvojeno objaviti sva regulirana vremenska razgraničenja koja su u vezi s oporezivanjem i povezanim kretanjem tih stanja.
35. Kada subjekt u skladu s MSFI 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* izvrši objavljivanja za udjele u zavisnim subjektima, pridruženim subjektima ili zajedničkim poduhvatima koji obavljaju aktivnosti s reguliranim cijenama i za koje su regulirana vremenska razgraničenja priznata u skladu s ovim Standardom, on treba objaviti iznose koji su obuhvaćeni aktivnim i pasivnim stanjima konta regulatornih vremenskih razgraničenja te neto kretanjem tih stanja za objavljene udjele (vidjeti tačke B25.-B28.)
36. Kada subjekt zaključi da stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja više nisu potpuno nadoknadiva ili poništiva, on treba objaviti tu činjenicu, razlog zašto nisu nadoknadiva ili poništiva te iznos po kojem je regulirano vremensko razgraničenje umanjeno.

Dodatak A

Definirani pojmovi

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Standarda.

Aktivnosti s reguliranim cijenama	Aktivnosti subjekta koje su predmet regulacije cijena .
Onaj koji prvi put usvaja	Subjekt koji prezentira svoje prve finansijske izvještaje po MSFI .
Prethodni GAAP	Osnov za računovodstveno obuhvatanje koji je onaj koji prvi put usvaja upotrebljavao neposredno prije usvajanja MSFI.
Prvi finansijski izvještaji po MSFI	Prvi godišnji finansijski izvještaji u kojima subjekt usvaja Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja (MSFI), izričitom i bezrezervnom izjavom o usklađenosti s MSFI.
Regulacija cijena	Okvir za utvrđivanje cijena koje se mogu zaračunati kupcima za dobra ili usluge koje podliježu nadzoru i/ili odobrenju regulatora cijena .
Regulator cijena	Nadležni organ koji je zakonom ili propisom ovlašten da utvrđuje cijenu ili raspon cijena koje obavezuju subjekt. Regulator cijena može biti i tijelo treće strane ili povezane strane subjekta, uključujući i vlastiti upravni odbor subjekta, ukoliko se od tog tijela zakonom ili propisom zahtijeva da postavi cijene i u interesu kupaca i kako bi se osigurala ukupna finansijska održivost subjekta.
Regulirana vremenska razgraničenja	Stanje svakog rashoda (ili prihoda) koji se neće priznati kao imovina ili obaveza u skladu s drugim standardima, ali je kvalificiran da bude vremensko razgraničenje jer je od strane regulatora cijena uključen, ili se očekuje da će biti uključen, prilikom utvrđivanja cijene/a koja se može zaračunati kupcima.

Dodatak B

Uputstvo za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Standarda.

Aktivnosti s reguliranim cijenama

- B1. Historijski gledano, regulacija cijena se primjenjivala na sve aktivnosti nekog subjekta. Međutim, s pripajanjima, diverzifikacijom i deregulacijom, regulacija cijena se sada može primjenjivati samo na dio aktivnosti subjekta. Ovaj Standard se odnosi samo na aktivnosti s reguliranim cijenama koje su predmet zakonskih ili ograničenja u propisima kroz postupke regulacije cijena, bez obzira na vrstu subjekta ili djelatnost kojoj pripada.
- B2. Subjekt ovaj Standard ne treba primjenjivati na aktivnosti koje samostalno regulira, npr. aktivnosti koje nisu predmet okvira koji nadzire i/ili odobrava regulator cijena. Ovo ne sprječava subjekt da bude kvalificiran za primjenu ovog Standarda kada:
- (a) vlastito upravno tijelo ili povezana strana utvrde cijene i u interesu kupaca i kako bi se osigurala ukupna finansijska održivost subjekta unutar određenog okvira cijena; i
 - (b) okvir podliježe nadzoru i/ili odobrenju nadležnog organa koji je ovlašten zakonom ili propisom.

Nastavak postojećih računovodstvenih politika

- B3. Za potrebe ovog Standarda, regulirana vremenska razgraničenja su definirana kao stanje svakog konta rashoda (ili prihoda) koje neće biti priznato kao imovina ili obaveza u skladu s drugim standardima, ali ispunjava uvjete da bude vremensko razgraničenje jer je od strane regulatora cijena uključeno, ili se očekuje da će biti uključeno, prilikom utvrđivanja cijene/a koje se mogu zaračunati kupcima. Neke stavke rashoda (ili prihoda) mogu biti izvan reguliranih cijena zato što se, na primjer, ne očekuje da se ti iznosi prihvate od strane regulatora cijena ili zato što nisu unutar djelokruga regulacije cijena. Shodno tome, takva stavka se priznaje kao prihod ili rashod kada nastane, osim kada drugi standard dozvoljava ili zahtijeva da ista bude uključena u knjigovodstvenu vrijednost imovine i obaveze.
- B4. U nekim slučajevima, drugi standardi izričito zabranjuju subjektu da, u izvještaju o finansijskom položaju, priznaje regulirana vremenska razgraničenja koja mogu biti priznata, ili odvojeno ili unutar drugih stavki kao što su nekretnine, postrojenja i oprema u skladu s računovodstvenim politikama prethodnog GAAP-a. Međutim, u skladu s tačkom 11. ovog Standarda, subjekt koji odabere da ovaj Standard primjenjuje u svojim prvim finansijskim izvještajima po MSFI koristi i izuzeće od tačke 11. u MRS 8 kako bi nastavio s primjenom računovodstvenih politika prethodnog GAAP-a za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja. Takve računovodstvene politike mogu uključivati, na primjer, sljedeće postupke:

- (a) priznavanje aktivnih reguliranih vremenskih razgraničenja kada subjekt, kao rezultat trenutnih ili očekivanih postupaka regulatora cijena, ima pravo da povisi cijene u budućim periodima kako bi nadoknadio svoje dopustive troškove (npr. troškovi za koje se očekuje da će ih nadoknaditi regulator cijena);
 - (b) priznavanje, kao stanja konta pasivnih ili aktivnih reguliranih vremenskih razgraničenja, onog iznosa koji odgovara svakom gubitku ili dobitku od otuđenja ili povlačenja kako stavki nekretnina, postrojenja i opreme, tako i nematerijalne imovine, za koji se očekuje da bude nadoknađen ili poništen kroz buduće cijene;
 - (c) priznavanje pasivnih reguliranih vremenskih razgraničenja kada se od subjekta zahtijeva da, kao rezultat trenutnih ili očekivanih postupaka regulatora cijena, umanjuje cijene u budućim periodima kako bi poništio sva pretjerana nadoknađivanja dopustivih troškova (npr. iznosa iznad nadoknadivog iznosa koji je utvrdio regulator cijena); i
 - (d) mjerenje reguliranih vremenskih razgraničenja na nediskontiranom osnovu ili na diskontiranom osnovu koji koristi kamatnu ili diskontnu stopu koju je odredio regulator cijena.
- B5. Sljedeće su primjeri vrsta troškova koje regulatori cijena mogu dopustiti prilikom odlučivanja o utvrđenim cijenama i koje subjekt, stoga, može priznati u regulirana vremenska razgraničenja:
- (i) obim ili varijacije kupovnih cijena;
 - (ii) troškovi odobrenih inicijativa sa „zelenom energijom“ (iznad iznosa koji se kapitaliziraju kao dio troška nekretnina, postrojenja i opreme u skladu s MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
 - (iii) indirektno pripisani prekomjerni troškovi koji se tretiraju kao kapitalni troškovi za potrebe regulacije cijena (ali se ne dozvoljava da, u skladu s MRS 16, budu uključeni u trošak nabavke stavke nekretnina, postrojenja i opreme);
 - (iv) troškovi otkazivanja projekta;
 - (v) troškovi oštećenja usljed nevremena; i
 - (vi) procijenjena kamata (uključujući iznose odobrene za sredstva korištena tokom izgradnje koji subjektu pružaju povrat na kapital vlasnika, kao i na pozajmljivanja).
- B6. Regulirana vremenska razgraničenja obično predstavljaju vremenske razlike između priznavanja stavki prihoda i rashoda za regulatorne svrhe i priznavanja tih stavki za svrhe finansijskog izvještavanja. Kada subjekt mijenja računovodstvenu politiku prilikom prvog usvajanja MSFI ili prilikom početne primjene novog ili revidiranog standarda, mogu nastati nove ili revidirane vremenske razlike koje stvaraju nova ili revidirana regulirana vremenska razgraničenja. Zabrana iz tačke 13. koja subjekt onemogućava da mijenja svoje računovodstvene politike kako bi počeo priznavati regulirana vremenska razgraničenja ne zabranjuje priznavanje novih ili revidiranih stanja reguliranih vremenskih razgraničenja koja su nastala zbog drugih promjena u računovodstvenim politikama zahtijevanih u MSFI. Ovo je tako jer bi priznavanje reguliranih vremenskih razgraničenja za takve vremenske

razlike trebalo biti dosljedno postojećoj politici priznavanja primijenjenoj u skladu s tačkom 11. te ne bi predstavljalo uvođenje novih računovodstvenih politika. Slično tome, tačka 13. ne zabranjuje priznavanje reguliranih vremenskih razgraničenja proisteklih iz vremenskih razlika koje nisu postojale neposredno prije datuma prelaska na MSFI ali su dosljedna s računovodstvenim politikama subjekta zasnovanim u skladu s tačkom 11. (na primjer, troškovi oštećenja usljed nevremena).

Primjenjivost drugih standarda

- B7. Subjekt koji je obuhvaćen djelokrugom, i koji odabere primjenu, zahtjeva ovog Standarda treba nastaviti s primjenom računovodstvenih politika prethodnog GAAP-a za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja. Međutim, tačke 16-17. navode da se, u nekim situacijama, na regulirana vremenska razgraničenja možda trebaju primjenjivati drugi standardi kako bi se na odgovarajući način iskazala u finansijskim izvještajima. Naredne tačke ističu kako se neki drugi standardi povezuju sa zahtjevima ovog Standarda. Naredne tačke naročito pojašnjavaju posebne izuzetke, i izuzeća od, drugih standarda te dodatne zahtjeve za prezentiranje i objavljivanje za koje se očekuje da će se primjenjivati.

Primjena MRS 10 Događaji nakon izvještajnog perioda

- B8. Subjekt može imati potrebu da koristi procjene i pretpostavke prilikom priznavanja i mjerenja reguliranih vremenskih razgraničenja. Za događaje koji nastaju između kraja izvještajnog perioda i datuma kada su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje, subjekt treba primjenjivati MRS 10 kako bi utvrdio da li bi ove procjene i pretpostavke trebalo prilagoditi radi odražavanja tih događaja.

Primjena MRS 12 Porezi na dobit

- B9. MRS 12 zahtijeva, uz određene ograničene izuzetke, da subjekt za sve privremene razlike prizna odgođenu poreznu obavezu i (pod određenim uvjetima) odgođenu poreznu imovinu. Subjekt s reguliranim cijenama treba primijeniti MRS 12 na sve svoje aktivnosti, uključujući i svoje aktivnosti s reguliranim cijenama, kako bi utvrdio iznos poreza na dobit koji treba priznati.
- B10. U nekim šemama s reguliranim cijenama, regulator cijena dopušta ili zahtijeva da subjekt poveća svoje buduće cijene kako bi nadoknadio neke ili sve svoje troškove poreza na dobit. U takvim okolnostima, to bi moglo dovesti do toga da subjekt u izvještaju o finansijskom položaju prizna regulirana vremenska razgraničenja povezana s porezom na dobit, u skladu sa svojim računovodstvenim politikama utvrđenim u skladu s tačkama 11.-12. Subjekti bi priznavanjem tih reguliranih vremenskih razgraničenja koja su povezana s porezom na dobit mogao stvoriti dodatnu privremenu razliku zbog koje bi se priznao dodatno odgođeni porezni iznos.
- B11. Bez obzira na zahtjeve za prezentaciju i objavljivanje iz MRS 12, kada subjekt odgođenu poreznu imovinu ili odgođenu poreznu obavezu priznaje kao rezultat priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja, on taj iznos odgođenog poreza ne treba uključiti u ukupnim stanjima odgođene porezne imovine (obaveze).

Umjesto toga, subjekt odgođenu poreznu imovinu (obavezu) koja nastaje kao rezultat priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja treba prezentirati ili:

- (a) sa stavkama koje su prezentirane za stanja aktivnih i pasivnih reguliranih vremenskih razgraničenja; ili
- (b) kao zasebnu stavku pored povezanih stanja aktivnih i pasivnih reguliranih vremenskih razgraničenja.

B12. Slično tome, kada subjekt priznaje kretanje odgođene porezne imovine (obaveze) koje nastaje kao rezultat priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja, subjekt kretanje u tom odgođenom poreznom iznosu ne treba uključiti u stavku poreznog rashoda (prihoda) koja je prezentirana u izvještaju/ima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s MRS 12. Umjesto toga, subjekt kretanje u odgođenoj poreznoj imovini (obavezi) koje nastaje kao rezultat priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja treba prezentirati ili:

- (a) sa stavkama koje su za kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja prezentirane u izvještaju/ima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti; ili
- (b) kao zasebnu stavku pored povezanih stavki koje su u izvještaju/ima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prezentirane za kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja.

Primjena MRS 33 Zarade po dionici

B13. Tačka 66. u MRS 33 zahtijeva da neki subjekti, u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, prezentiraju osnovne i razrijeđene zarade po dionici, kako za dobit ili gubitak od neobustavljenog poslovanja, tako i za dobit i gubitak koji se može pripisati vlasnicima običnih dionica matičnog subjekta. Osim toga, tačka 68. u MRS 33 od subjekta koji prijavi prekinuto poslovanje zahtijeva da objavi osnovne i razrijeđene iznose po dionici za prekinuto poslovanje, ili u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama.

B14. Za svaki iznos zarade po dionici prezentiran u skladu s MRS 33, subjekt koji primjenjuje ovaj Standard treba prezentirati dodatne iznose osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici koji su obračunati na isti način, osim što ti iznosi trebaju isključiti neto kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja. U skladu sa zahtjevima iz tačke 73. u MRS 33, subjekt zarade po dionici zahtijevane tačkom 26. ovog Standarda treba prezentirati uz isto isticanje kao i zarade po dionici zahtijevane po MRS 33 za sve prezentirane periode.

Primjena MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine

B15. Tačke 11.do 12. zahtijevaju od subjekta da nastavi primjenjivati svoje računovodstvene politike prethodnog GAAP-a za identifikaciju, priznavanje, mjerenje i poništavanje svakog umanjenja vrijednosti svojih priznatih reguliranih vremenskih razgraničenja. Prema tome, MRS 36 se ne primjenjuje na odvojena regulirana vremenska razgraničenja koja su priznata.

B16. Međutim, MRS 36 može zahtijevati da subjekt izvrši test na umanjenje vrijednosti za jedinicu koja stvara novac JSN, koja uključuje stanja konta reguliranih vremenskih razgraničenja. Ovaj test se može zahtijevati jer JSN sadrži goodwill,

ili zato što je jedan ili više pokazatelja umanjenja vrijednosti opisanih u MRS 36 utvrđen u vezi s JSN U takvim situacijama, tačke 74. do 79. iz MRS 36 sadrže zahtjeve za utvrđivanje nadoknadiive vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti JSN. Subjekt te zahtjeve treba primijeniti kako bi odlučio da li je bilo koje od priznatih reguliranih vremenskih razgraničenja uključeno u knjigovodstvenu vrijednost JSN za svrhu testiranja na umanjenje vrijednosti. Preostali zahtjevi iz MRS 36 se potom trebaju primijeniti na svaki gubitak od umanjenja vrijednosti koji je priznat kao rezultat ovog testa.

Primjena MSFI 3 Poslovne kombinacije

- B17. Osnovni princip MSFI 3 je da stjecalac posla stečenu imovinu i preuzete obaveze priznaje po fer vrijednostima na datum stjecanja. MSFI 3 navodi ograničene izuzetke od svojih principa priznavanja i mjerenja. Tačka B18. ovog Standarda navodi dodatni izuzetak.
- B18. Tačke 11.-12. zahtijevaju da subjekt nastavi primjenjivati svoje računovodstvene politike prethodnog GAAP-a za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja. Prema tome, ako subjekt stječe posao, u svojim konsolidiranim finansijskim izvještajima treba primjenjivati računovodstvene politike uspostavljene u skladu s tačkama 11.-12. za priznavanje i mjerenje reguliranih vremenskih razgraničenja druge strane na datum stjecanja. Regulirana vremenska razgraničenja stečenika se trebaju priznati u konsolidiranim finansijskim izvještajima stjecatelja u skladu s politikama stjecatelja, bez obzira na to je li stečenik ta stanja priznao u svojim finansijskim izvještajima.

Primjena MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje

- B19. Tačke 11.-12. zahtijevaju da subjekt nastavi primjenjivati svoje prethodne računovodstvene politike za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja. Prema tome, zahtjeve u vezi mjerenja iz MSFI 5 ne treba primjenjivati na priznata regulirana vremenska razgraničenja.
- B20. Tačka 33. iz MSFI 5 zahtijeva da se u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za prekinuta poslovanja prezentira jedan iznos. Nezavisno od zahtjeva iz te tačke, kada subjekt koji odabere primjenu ovog Standarda prezentira obustavljena poslovanja, on u okviru stavki koje zahtijeva tačka 33. iz MSFI 5 ne treba uključiti kretanje reguliranih vremenskih razgraničenja koja su nastala od aktivnosti s reguliranim cijenama iz prekinutog poslovanja. Umjesto toga, subjekt treba prezentirati kretanje reguliranih vremenskih razgraničenja koja su nastala od aktivnosti s reguliranim cijenama iz prekinutog poslovanja ili:
- (a) unutar stavke koja je prezentirana za kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja koja su povezana s dobiti ili gubitkom; ili
 - (b) kao zasebnu stavku pored povezane stavke koja je prezentirana za kretanja reguliranih vremenskih razgraničenja povezanih s dobiti ili gubitkom.
- B21. Slično tome, bez obzira na zahtjeve iz tačke 38. MSFI 5, kada subjekt prezentira grupu za otuđenje, on ukupan iznos pasivnih i aktivnih reguliranih vremenskih

razgraničenja koja su dio grupe za otuđenje ne smije uključiti unutar stavki koje se zahtijevaju tačkom 38. iz MSFI 5. Umjesto toga, subjekt ukupna stanja pasivnih i aktivnih reguliranih vremenskih razgraničenja koja su dio grupe za otuđenje treba prezentirati ili:

- (a) unutar stavki koje su prikazane za pasivna i aktivna regulirana vremenska razgraničenja; ili
- (b) kao zasebne stavke pored ostalih pasivnih i aktivnih reguliranih vremenskih razgraničenja.

B22. Ako subjekt odabere da regulirana vremenska razgraničenja i kretanja na njma koja se odnose na grupu za otuđenje ili prekinuto poslovanje uključi unutar povezanih stavki reguliranih vremenskih razgraničenja, može biti potrebno da ih objavi odvojeno kao dio analize stavki reguliranih vremenskih razgraničenja opisanih u tački 33. ovog Standarda.

Primjena MSFI 10 Konsolidirani finansijski izvještaji i MRS 28 Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

B23. Tačka 19. iz MSFI 10 zahtijeva da „matica treba sastaviti konsolidirane finansijske izvještaje primjenjujući iste računovodstvene politike kao za transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima“. Tačka 8. ovog Standarda zahtijeva da subjekt koji je obuhvaćen djelokrugom, a odabire primjenu, ovog Standarda treba sve njegove zahtjeve primijeniti na sva regulirana vremenska razgraničenja koja nastaju iz svih njegovih aktivnosti s reguliranim cijenama. Prema tome, ako matica regulirana vremenska razgraničenja priznaje u svojim konsolidiranim finansijskim izvještajima u skladu s ovim Standardom, iste računovodstvene politike treba primijeniti za reguliranih vremenska razgraničenja koja nastaju u svim njegovim zavisnim subjektima. Ovo treba primjenjivati bez obzira na to jesu li zavisni subjekti priznali ta stanja u svojim finansijskim izvještajima.

B24. Slično tome, tačke 35. do 36. iz MRS 28 zahtijevaju da, prilikom primjene metode udjela, „finansijski izvještaji subjekta budu sastavljeni primjenjujući iste računovodstvene politike kao za transakcije i događaje u sličnim okolnostima“. Slijedom toga, trebaju se izvršiti prilagođavanja računovodstvenih politika pridruženih subjekata i zajedničkih poduhvata za priznavanje, mjerenje, umanjenje vrijednosti i prestanak priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja u skladu s onima od ulagačkog subjekta prilikom primjene metode udjela.

Primjena MSFI 12 Objavljivanje udjela u drugim subjektima

B25. Tačka 12.(e) iz MSFI 12 zahtijeva da subjekt, za svaki od svojih zavisnih subjekata koji imaju manjinske udjele koji su značajni za subjekt izvještavanja, objavi dobit ili gubitak koji je pripisan manjinskim udjelima zavisnog subjekta tokom izvještajnog perioda. Subjekt koji priznaje regulirana vremenska razgraničenja u skladu s ovim Standardom treba objaviti neto kretanje reguliranih vremenskih razgraničenja koje je uključeno u iznose čije se objavljivanje zahtijeva tačkom 12.(e) iz MSFI 12.

- B26. Tačka 12.(g) iz MSFI 12 zahtijeva da subjekt, za svaki od svojih zavisnih subjekata koji imaju manjinske udjele koji su značajni za subjekt izvještavanja, objavi sažete finansijske informacije o zavisnom subjektu, na način naveden u tački B10. iz MSFI 12. Slično tome, tačka 21.(b)(ii). iz MSFI 12 zahtijeva da subjekt, za svaki zajednički poduhvat i pridruženi subjekat koji je značajan za subjekt izvještavanja, objavi sažete finansijske informacije na način naveden u tačkama B12. do B13. u MSFI 12. Tačka B16. iz MSFI 12 određuje sažete finansijske informacije koje subjekt treba objaviti i za sve ostale pridružene subjekte i zajedničke poduhvate koji pojedinačni nisu značajni u skladu s tačkom 21.(c). iz MSFI 12.
- B27. Osim informacija navedenih u tačkama 12, 21, B10, B12.-B13. i B16. iz MSFI 12, subjekt koji regulirana vremenska razgraničenja priznaje u skladu s ovim Standardom također treba objaviti ukupna aktivna regulirana vremenska razgraničenja, ukupna pasivna regulirana vremenska razgraničenja, kao i njihova neto kretanja, podijeljena na iznose priznate u dobiti ili gubitku i iznose priznate u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, za svaki subjekt za koji se zahtijevaju objavljivanja po MSFI 12.
- B28. Tačka 19. iz MSFI 12 navodi informacije za koje se od subjekta zahtijeva objavljivanje kada priznaje dobitak ili gubitak od gubitka kontrole nad zavisnim subjektom izračunat u skladu s tačkom 25. iz MSFI 10. Osim informacija koje se zahtijevaju u tački 19. iz MSFI 12, subjekt koji odabere primjenu ovog Standarda dio tog dobitka ili gubitka koji se može pripisati prestanku priznavanja reguliranih vremenskih razgraničenja u nekada zavisnom društvu treba objaviti na dan kada je kontrola izgubljena.

Dodatak C

Stupanje na snagu i prijelazne odrede

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Standarda.

Stupanje na snagu i prijelazne odredbe

Stupanje na snagu

- C1. Subjekt ovaj Standard treba primjenjivati ako su njegovi prvi godišnji finansijski izvještaji po MSFI za period koji počinje 1. januara 2016. ili kasnije. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt ovaj Standard primjenjuje na svoje prve godišnje finansijske izvještaje po MSFI za neki raniji period, tu činjenicu treba objaviti.