

Međunarodni računovodstveni standard 27

Odvojeni finansijski izvještaji

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je da propiše zahtjeve računovodstvenog iskazivanja i objavljivanja za ulaganja u zavisne subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte kada subjekt sastavlja odvojene finansijske izvještaje.

Djelokrug

2. **Ovaj Standard se primjenjuje u računovodstvenom iskazivanju ulaganja u zavisne subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte kada subjekt izabere, ili je, u skladu sa lokalnim propisima, dužan da prezentira odvojene finansijske izvještaje.**
3. Ovaj Standard ne propisuje koji subjekti su obavezni sastavljati odvojene finansijske izvještaje. On se primjenjuje kada subjekt sastavlja odvojene finansijske izvještaje koji su u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Definicije

4. **Sljedeći izrazi se u ovom Standardu koriste u navedenom značenju:**
Konsolidirani finansijski izvještaji su finansijski izvještaji grupe u kojim se imovina, obaveze, kapital, prihodi, rashodi i novčani tokovi matičnog subjekta i njegovih zavisnih subjekata prikazuju kao izvještaji jedinstvenog privrednog subjekta.
*Odvojeni finansijski izvještaji su izvještaji koje prezentira subjekt, u kojim subjekt može izabrati, prema zahtjevima ovog Standarda, da iskaže svoja ulaganja u zavisne subjekte, zajedničke poduhvate ili pridružene subjekte ili po trošku, u skladu sa MSFI-jem 9 – *Finansijski instrumenti*, ili primjenom metode udjela kako je opisano u MRS-u 28 – *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*.*
5. Sljedeći pojmovi su definirani u Dodatku A MSFI-ja 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji*, Dodatku A MSFI-ja 11 – *Zajednički aranžmani*, i tački 3. MRS-a 28:
 - pridruženi subjekt,
 - kontrola nad subjektom u koji je izvršeno ulaganja,
 - metoda udjela,
 - grupa,
 - investicijski subjekt,
 - zajednička kontrola,
 - zajednički poduhvat,

- učesnik u zajedničkom poduhvatu,
 - matica,
 - značajan utjecaj,
 - zavisni subjekt.
6. Odvojeni finansijski izvještaji su izvještaji koji se prezentiraju kao dodatak konsolidiranim finansijskim izvještajima ili kao dodatak finansijskim izvještajima ulagača koji nema ulaganje u zavisne subjekte ali ima ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate, u kojim MRS 28 zahtijeva da se ta ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate računovodstveno iskažu primjenom metoda udjela, osim u okolnostima opisanim u tačkama 8.-8.A.
7. Finansijski izvještaji subjekta koji nema zavisni subjekt, pridruženi subjekt ili udio kao učesnik u zajedničkom poduhvatu nisu odvojeni finansijski izvještaji.
8. Subjekt koji je oslobođen obaveze konsolidiranja u skladu sa tačkom 4.(a) MSFI 10, ili od primjene metode udjela u skladu sa tačkom 17. MRS 28 (s izmjenama iz 2011. godine), može prezentirati odvojene finansijske izvještaje kao svoje jedine finansijske izvještaje.
- 8.A Investicijski subjekt koji je dužan, tokom tekućeg perioda i svih prezentiranih uporednih perioda, primijeniti izuzeće od obaveze konsolidacije za sve svoje zavisne subjekte u skladu sa tačkom 31. MSFI 10, prezentira odvojene finansijske izvještaje kao svoje jedine finansijske izvještaje.

Sastavljanje odvojenih finansijskih izvještaja

9. **Odvojeni finansijski izvještaji se sastavljaju u skladu sa svim važećim MSFI-jevima, osim u slučajevima navedenim u tački 10.**
10. **Kada subjekt sastavlja odvojene finansijske izvještaje, dužan je da ulaganja u zavisne subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte prikaže ili:**
- (a) **po trošku,**
 - (b) **u skladu sa MSFI 9, ili**
 - (c) **primjenom metode udjela kako je opisano u MRS 28.**
- Subjekt je dužan primijeniti isti računovodstveni postupak na svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja iskazana po trošku ili primjenom metode udjela se iskazuju u skladu sa MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, kad su klasificirana kao namijenjena prodaji ili distribuciji (ili uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao namijenjena prodaji ili distribuciji). U takvim okolnostima, mjerenje ulaganja iskazanih u skladu sa MSFI 9 se ne mijenja.**
11. Ako subjekt izabere, u skladu sa tačkom 18. MRS 28 (s izmjenama iz 2011. godine), da mjeri svoja ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu s MSFI 9, dužan je ta ulaganja na isti način iskazati u svojim odvojenim finansijskim izvještajima.

- 11.A Ako je matica obavezana, u skladu sa tačkom 31. MSFI 10, da mjeri svoje ulaganje u zavisni subjekt po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu s MSFI 9, onda je dužan i da na isti način iskaže svoje ulaganje u zavisni subjekt u svojim odvojenim finansijskim izvještajima.
- 11.B Kada matica prestaje da bude investicijski subjekt, ili postaje investicijski subjekt, dužan je iskazati tu promjenu od datuma kad je promjena statusa nastala, na sljedeći način:
- (a) kada subjekt prestaje da bude investicijski subjekt, dužan je iskazati ulaganje u zavisni subjekt u skladu sa tačkom 10. Datum promjene statusa se smatra pretpostavljenim datumom stjecanja. Fer vrijednost zavisnog subjekta na pretpostavljeni datum stjecanja predstavlja prenesenu pretpostavljenu naknadu prilikom iskazivanja ulaganja u skladu s tačkom 10;
 - (i) [brisan]
 - (ii) [brisan]
 - (b) kada subjekt postaje investicijski subjekt, dužan je iskazati ulaganje u zavisni subjekt po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu sa MSFI 9. Razlika između prethodne knjigovodstvene vrijednosti zavisnog subjekta i njegove fer vrijednosti na datum promjene statusa ulagača se priznaje u dobit ili gubitak kao dobitak ili gubitak. Kumulativni iznos svakog dobitka ili gubitka, koji je za te zavisne subjekte prethodno priznat u ostalu sveobuhvatnu dobit, treba se tretirati kao da je investicijski subjekt na datum promjene statusa otuđio te zavisne subjekte.
- 12. Subjekt priznaje dividende od zavisnog subjekta, zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta u svojim odvojenim finansijskim izvještajima kad se utvrdi njegovo pravo da primi dividendu. Dividenda se priznaje u dobit ili gubitak, osim kada subjekt izabere primjenu metode udjela, u kom slučaju se dividenda priznaje kao umanjeње knjigovodstvene vrijednosti ulaganja.**
13. Kada matica reorganizira strukturu grupe osnivanjem novog subjekta kao matice grupe na način koji zadovoljava sljedeće kriterije:
- (a) novi matica stječe kontrolu nad prvobitnim matičnim subjektom izdavanjem vlasničkih instrumenata u zamjenu za postojeće vlasničke instrumente prvobitnog matičnog subjekta,
 - (b) imovina i obaveze nove grupe i prvobitne grupe su jednake neposredno prije i poslije reorganizacije, i
 - (c) vlasnici prvobitne matice prije reorganizacije imaju iste apsolutne i relativne udjele u neto imovini prvobitne i nove grupe neposredno prije i poslije reorganizacije,
- i nova matica svoja ulaganja u prvobitnoj matici iskazuje u skladu s tačkom 10.(a) u svojim odvojenim finansijskim izvještajima, nova matica je dužan mjeriti trošak po knjigovodstvenoj vrijednosti svog udjela u stavkama vlasničkog kapitala prikazanim u odvojenim finansijskim izvještajima prvobite matice na datum reorganizacije.

14. Slično tome, subjekt koji nije matica, može osnovati novi subjekt kao svoju maticu na način koji zadovoljava kriterije iz tačke 13. Zahtjevi iz tačke 13 se jednako primjenjuju i na takve reorganizacije. U takvim slučajevima, spominjanje “prvobitne matice” i “prvobitne grupe” se odnosi na “prvobitni subjekt”.

Objavljivanje

15. Subjekt je dužan da primjenjuje sve važeće MSFI-jeve kada objavljuje informacije u svojim odvojenim finansijskim izvještajima, uključujući i zahtjeve iz tački 16.–17.
16. Kada matica, u skladu s tačkom 4.(a) MSFI-ja 10, izabere da umjesto konsolidiranih finansijskih izvještaja sastavlja odvojene finansijske izvještaje, on je dužan da u tim odvojenim finansijskim izvještajima objavi:
- (a) činjenicu da su finansijski izvještaji odvojeni finansijski izvještaji; da je primijenjeno izuzeće od konsolidiranja; naziv i sjedište poslovanja (i zemlju osnivanja, ako je različita) subjekta čiji konsolidirani finansijski izvještaji, koji su u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, su sastavljeni za javnu upotrebu; kao i adresu na kojoj se ti konsolidirani finansijski izvještaji mogu dobiti;
 - (b) spisak značajnih ulaganja u zavisne subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte, uključujući:
 - (i) naziv subjekata u koja su izvršena ulaganja,
 - (ii) sjedište poslovanja (i zemlju osnivanja, ako je različita) tih subjekata u koja su izvršena ulaganja,
 - (iii) svoj udio u vlasništvu (i udio u glasačkim pravima, ako je različit) u tim subjektima u koje su izvršena ulaganja;
 - (c) opis metoda korištenih za računovodstveno iskazivanje ulaganja navedenih pod (b).
- 16.A Kada investicijski subjekt koji je matica (osim matice koja je obuhvaćena tačkom 16.) sastavlja, u skladu sa tačkom 8.A, odvojene finansijske izvještaje kao svoje jedine finansijske izvještaje, dužan je da tu činjenicu objavi. Investicijski subjekt je dužan prezentirati objavljivanja vezana za investicijske subjekte koja se zahtijevaju u MSFI 12 – *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*.
17. Kada matica (osim matice obuhvaćene tačkama 16.–16.A) ili ulagač sa zajedničkom kontrolom, ili značajnim utjecajem, nad subjektom u koji je izvršeno ulaganja sastavlja odvojene finansijske izvještaje, matica ili ulagač je dužan navesti finansijske izvještaje koji su sastavljeni u skladu sa MSFI 10, MSFI 11 ili MRS-om 28 (s izmjenama iz 2011. godine) na koji se oni odnose. Matica ili ulagač je dužan u svojim odvojenim finansijskim izvještajima objaviti i sljedeće:
- (a) činjenicu da su u pitanju odvojeni finansijski izvještaji i razloge zbog kojih su sastavljeni ako to nije zakonska obaveza;

- (b) **spisak značajnih ulaganja u zavisne subjekte, zajedničke poduhvate i pridružene subjekte, uključujući:**
 - (i) **naziv subjekata u koja su izvršena ulaganja,**
 - (ii) **sjedište poslovanja (i zemlju osnivanja, ako je različita) tih subjekata u koja su izvršena ulaganja,**
 - (iii) **svoj udio u vlasništvu (i udio u glasačkim pravima, ako je različit) u tim subjektima koja su izvršena ulaganja.**
- (c) **opis metoda korištenih za računovodstveno iskazivanje ulaganja navedenih pod (b).**

Datum stupanja na snagu i prelazni period

18. Subjekt je dužan da primijeni ovaj Standard na godišnje periode koji počinju na datum 1. januara 2013. godine ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na neki raniji period, dužan je objaviti tu činjenicu i istovremeno primijeniti i MSFI 10, MSFI 11, MSFI 12 i MRS 28 (sa izmjenama iz 2011. godine).
- 18.A Objavljivanjem *Investicijskih subjekata* (izmjene i dopune MSFI 10, MSFI 12 i MRS 27), u oktobru 2012. godine, izmijenjene su i dopunjene tačke 5., 6., 17. i 18., i dodate tačke 8.A, 11.A–11.B, 16.A i 18.B–18.I. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2014. godine. Dopušteno je ranije usvajanje. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene i dopune na neki raniji period, dužan je objaviti tu činjenicu i istovremeno primijeniti sve izmjene i dopune uključene u *Investicijske subjekte*.
- 18.B Ako, na datum prve primjene izmjena i dopuna *Investicijskih subjekata* (koji, u svrhu ovog MSFI-ja, predstavlja početak godišnjeg perioda izvještavanja na koji se te izmjene i dopune prvi put primjenjuju), matica zaključuje da je investicijski subjekt, dužan je na svoje ulaganje u zavisni subjekt primijeniti tačke 18.C–18.I.
- 18.C Investicijski subjekt koji je prethodno mjerio svoje ulaganje u zavisni subjekt po trošku dužan je, na datum prve primjene, mjeriti to ulaganje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak kao da je ovaj MSFI uvijek bio na snazi. Investicijski subjekt je dužan retroaktivno uskladiti godišnji period koji neposredno prethodi datumu prve primjene, kao i zadržanu dobit na početku perioda koji neposredno prethodi datumu prve primjene, za svaku razliku između:
- (a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ulaganja, i
 - (b) fer vrijednosti ulaganja ulagača u zavisni subjekt.
- 18.D Investicijski subjekt koji je prethodno mjerio svoje ulaganje u zavisni subjekt po fer vrijednosti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit dužan je, na datum prve primjene, nastaviti da mjeri to ulaganje po fer vrijednosti. Kumulativni iznos svakog usklađivanja fer vrijednosti koje je prethodno priznato u ostalu sveobuhvatnu dobit se prenosi u zadržanu dobit na početku godišnjeg perioda koji neposredno prethodi datumu prve primjene.
- 18.E Investicijski subjekt, na datum prve primjene, nije dužan vršiti usklađivanja prethodnog računovodstvenog iskazivanja udjela u zavisnom subjektu, za koji je

prethodno odabrao mjerenje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu sa MSFI 9, a kako je dopušteno u tački 10.

- 18.F Do datuma usvajanja MSFI 13 – *Mjerenje fer vrijednosti*, investicijski subjekt je dužan koristiti iznose fer vrijednosti koji su prethodno prijavljeni ulagačima ili upravi, ako oni predstavljaju iznos za koji se ulaganje moglo razmijeniti između dobro obaviještenih i voljnih strana u nezavisnoj transakciji na datum vrednovanja.
- 18.G Ako mjerenje ulaganja u zavisni subjekt u skladu sa tačkama 18.C-18.F nije izvodivo (na način opisan u MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*), investicijski subjekt je dužan da primjenjuje zahtjeve ovog MSFI-ja na početku najranijeg perioda za koji je primjena tački 18.C-18.F izvodiva, pri čemu to može biti tekući period. Ulagrač je dužan da retroaktivno uskladi godišnji period koji neposredno prethodi datumu prve primjene, osim u slučaju da je početak najranijeg perioda za koji je primjena ove tačke izvodljiva tekući period. Ako je datum na koji je izvodivo da investicijski subjekt izmjeri fer vrijednost zavisnog subjekta raniji od datuma početka neposredno prethodnog perioda, ulagač je dužan da uskladi vlasnički kapital na početku neposredno prethodnog perioda za svaku razliku između:
- (a) prethodne knjigovodstvene vrijednosti ulaganja, i
 - (b) fer vrijednosti ulaganja ulagača u zavisni subjekt.

Ako je najraniji period za koji je primjena ove tačke izvodiva tekući period, usklađivanje vlasničkog kapitala se priznaje na početku tekućeg perioda.

- 18.H Ako je investicijski subjekt otuđio, ili izgubio kontrolu nad ulaganjem u zavisni subjekt prije datuma prve primjene izmjena i dopuna *Investicijskih subjekata*, investicijski subjekt nije obavezan izvršiti usklađivanja prethodnog iskazivanja tog ulaganja.
- 18.I Izuzetno od navođenja godišnjeg perioda koji neposredno prethodi datumu prve primjene (“neposredno prethodni period”) u tačkama 18.C-18.G, subjekt može prezentirati i usklađene uporedne informacije za bilo koji prezentirani prethodni period, ali nije obavezan da to učini. Ako subjekt prezentira usklađene uporedne informacije za bilo koji prethodni period, svako navođenje “neposredno prethodnog perioda” iz tački 18.C-18.G, se treba tumačiti kao “najraniji period kad su prezentirane usklađene uporedne informacije”. Ako subjekt prezentira neusklađene uporedne informacije za bilo koji raniji period, dužan je da jasno istakne koje informacije nisu usklađene, navede da su sastavljene na drugoj osnovi i objasni tu osnovu.
- 18.J Objavljivanjem *Metode udjela u odvojenim finansijskim izvještajima* (izmjene i dopune MRS 27), u augustu 2014. godine, izmijenjene su i dopunjene tačke 4.–7., 10., 11.B i 12. Subjekt je dužan da retroaktivno primjenjuje te izmjene i dopune na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2016. godine, u skladu sa MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt te izmjene primjenjuje na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.

Pozivanje na MSFI 9

19. Ako subjekt primijeni ovaj Standard ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje na MSFI 9 će se tumačiti kao pozivanje na MRS 39 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

Povlačenje MRS-a 27 (2008.)

20. Ovaj Standard se objavljuje istovremeno sa MSFI 10. Zajedno, ova dva MSFI-ja zamjenjuju MRS 27 – *Konsolidirani i odvojeni finansijski izvještaji* (sa izmjenama iz 2008. godine).