

Međunarodni računovodstveni standard 28

Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i postaviti zahtjeve za primjenu metode udjela u računovodstvu ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate.

Djelokrug

2. Ovaj Standard su dužni primjenjivati svi subjekti koji su ulagači sa zajedničkom kontrolom nad, ili značajnim utjecajem na, subjekt u koji je izvršeno ulaganje.

Definicije

3. Sljedeći izrazi u ovom Standardu se upotrebljavaju u navedenim značenjima:

Pridruženi subjekt je subjekt nad kojim ulagač ima značajan utjecaj.

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.

Metoda udjela je računovodstvena metoda u kojoj se ulaganje početno priznaje po trošku nabavke, a zatim usklađuje za promjene udjela ulagača u neto imovini subjekta u koji je izvršeno ulaganje nakon stjecanja. Dobit ili gubitak ulagača obuhvata njegov udio u dobiti ili gubitku subjekta u koji je izvršeno ulaganje, a ostala sveobuhvatna dobit ulagača obuhvata njegov udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta u koji je izvršeno ulaganje.

Zajednički aranžman je aranžman u kojem dvije ili više strana imaju zajedničku kontrolu.

Zajednička kontrola je ugovorom uređena podjela kontrole nad aranžmanom, koja postoji samo ako odluke o relevantnim djelatnostima zahtijevaju jednoglasna saglasnost strana koje dijele kontrolu.

Zajednički poduhvat je zajednički aranžman u kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom imaju pravo na neto imovinu aranžmana.

Učesnik u zajedničkom poduhvatu je strana u zajedničkom poduhvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poduhvatom.

Značajan utjecaj je moć učestvovanja u donošenju odluka o finansijskim i poslovnim politikama subjekta u koji je izvršeno ulaganje, ali nije kontrola ni zajednička kontrola nad tim politikama.

4. Sljedeći izrazi su definirani u tački 4. MRS-a 27 – *Odvojeni finansijski izvještaji* i u Dodatku A MSFI 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji* te se u ovom Standardu upotrebljavaju sa značenjima navedenim u MSFI-jevima u kojima su definirani:
- kontrola nad subjektom u koji je izvršeno ulaganje,
 - grupa,
 - matica,
 - odvojeni finansijski izvještaji,
 - zavisni subjekt.

Značajan utjecaj

5. Ako subjekt drži, direktno ili indirektno (na primjer, kroz zavisne subjekte), 20 posto ili više glasačke moći u subjektu u koji je izvršeno ulaganje, pretpostavlja se da subjekt ima značajan utjecaj, osim kada se može jasno pokazati da to nije slučaj. Suprotno tome, ako subjekt drži, direktno ili indirektno (na primjer, kroz zavisne subjekte), manje od 20 posto glasačke moći u subjektu u koji je izvršeno ulaganje, pretpostavlja se da subjekt nema značajan utjecaj, osim ako se postojanje takvog utjecaja može jasno dokazati. Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagača ne mora uvijek sprječavati subjekt da ima značajan utjecaj.
6. Postojanje značajnog utjecaja subjekta se obično dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:
- (a) zastupljenošću u upravnom odboru ili odgovarajućem upravljačkom tijelu subjekta u koji je izvršeno ulaganje;
 - (b) učešćem u procesima donošenja politika, uključujući učešće u odlukama o dividendama ili drugim raspodjelama;
 - (c) značajnim transakcijama između subjekta i subjekta u koji je izvršeno ulaganje;
 - (d) međusobnom razmjenom upravljačkog osoblja; ili
 - (e) davanjem bitnih tehničkih informacija.
7. Subjekt može posjedovati dioničke varante, opcije kupovine dionica, dužničke ili vlasničke instrumente koji se mogu konvertirati u redovne dionice, ili druge slične instrumente koji, ako se izvrše ili konvertiraju, imaju potencijal da subjektu daju dodatnu glasačku moć ili smanje glasačku moć druge strane nad finansijskim i poslovnim politikama drugog subjekta (tj. potencijalna prava glasa). Postojanje i utjecaj potencijalnih prava glasa koja se mogu trenutno iskoristiti ili konvertirati, uključujući i potencijalna prava glasa koja imaju drugi subjekti, razmatraju se prilikom procjene ima li neki subjekt značajan utjecaj. Potencijalna prava glasa ne mogu se trenutno iskoristiti ili konvertirati kad se, na primjer, ne mogu iskoristiti ili konvertirati do nekog datuma u budućnosti ili do nastanka nekog budućeg događaja
8. Prilikom procjenjivanja da li potencijalna prava glasa doprinose značajnom utjecaju, subjekt ispituje sve činjenice i okolnosti (uključujući i uslove iskorištavanja potencijalnih prava glasa i sve druge ugovorne aranžmane, bilo da se razmatraju pojedinačno ili u kombinaciji) koje utječu na potencijalna prava,

osim namjera uprave i finansijske mogućnosti da ta potencijalna prava iskoristi i konvertira.

9. Ulagáč gubi značajan utjecaj u subjektu u koji ulaže onda kada izgubi moć učestvovanja u odlukama o finansijskim i poslovnim politikama subjekta u koji je izvršeno ulaganje. Gubitak značajnog utjecaja može se pojaviti sa ili bez promjene u apsolutnom ili relativnom nivou vlasništva. On se, na primjer, može pojaviti kada pridruženi subjekt postane predmet kontrole vlade, suda, stečajnog ili regulatora. Također se može pojaviti i kao rezultat ugovornog aranžmana.

Metoda udjela

10. Prema metodi udjela, ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat se početno priznaje po trošku, a njegova knjigovodstvena vrijednost raste ili se smanjuje kako bi se priznao udio ulagača u dobiti ili gubitku subjekta u koji je izvršeno ulaganje nakon datuma stjecanja. Udio ulagača udio u dobiti ili gubitku subjekta u koji je izvršeno ulaganje priznaje se u dobiti ili gubitku ulagača. Uplate primljene od subjekta u koji je izvršeno ulaganje smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja. Uskladjivanje knjigovodstvene vrijednosti također može biti neophodno zbog promjena proporcionalnog udjela ulagača u subjektu u koji je izvršeno ulaganje, proizašlih iz promjena ostale sveobuhvatne dobiti subjekta u koji je izvršeno ulaganje. Takve promjene uključuju i one koje su proizašle iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme i od kursnih razlika. Udio ulagača u ovim promjenama se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ulagača (vidjeti MRS 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja*).
11. Priznavanje prihoda na osnovu primljenih uplata od subjekta u koji je izvršeno ulaganje ne mora biti odgovarajuće mjerilo prihoda koji je ulagač zaradio od ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat, zato što primljene uplate mogu imati malo veze sa rezultatima pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata. S obzirom na to da ulagač ima zajedničku kontrolu nad ili značajan utjecaj na subjekt u koji ulaže, ulagač ima udio u rezultatima pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata i, kao rezultat toga, ostvaruje prinos na svoje ulaganje. Ulagáč svoj udio obračunava proširujući obuhvat svojih finansijskih izvještaja tako da pokrivaju i njegov udio u dobiti ili gubitku subjekta u koji je izvršio ulaganje. Kao rezultat toga, primjena metode udjela omogućava detaljnije izvještavanje o neto imovini, dobiti ili gubitku ulagača.
12. Kada postoje potencijalna prava glasa, ili drugi derivati koji sadrže potencijalna prava glasa, udio subjekta u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu se utvrđuje isključivo na osnovu postojećih vlasničkih udjela i ne odražava moguće iskorištavanje ili konverziju potencijalnih prava glasa i drugih derivatnih instrumenata, osim kada se primjenjuje tačka 13.
13. U nekim okolnostima subjekt, u suštini, ima postojeće vlasništvo kao rezultat transakcije koja mu daje trenutni pristup prinosima povezanim sa vlasničkim udjelom. U takvim okolnostima, udio koji se dodjeljuje subjektu se određuje uzimajući u obzir eventualno iskorištenje tih potencijalnih glasačkih prava i drugih derivatnih instrumenata koji trenutno subjektu omogućavaju pristup prinosima.

14. MSFI 9 – *Financijski instrumenti* se ne primjenjuje na udjele u pridruženim subjektima i zajedničkim poduhvatima koji se računovodstveno tretiraju primjenom metode udjela. Kada instrumenti koji sadrže potencijalna prava glasa u suštini trenutno daju pristup prinosima povezanim s vlasničkim udjelom u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu, na te instrumente se ne primjenjuje MSFI 9. U svim drugim slučajevima, instrumenti koji sadrže potencijalna prava glasa u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu obračunavaju se u skladu s MSFI 9.
15. Osim ako se ulaganje, ili dio ulaganja, u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat klasificira kao namijenjeno prodaji u skladu s MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*, ulaganje, ili svaki zadržani udio u ulaganju, koje se ne klasificira kao namijenjeno prodaji klasificira se kao dugotrajna imovina.

Primjena metode udjela

16. Subjekt sa zajedničkom kontrolom nad, ili značajnim utjecajem na subjekt u koji ulaže, dužan je da obračunava svoje ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat primjenom metode udjela, osim u slučajevima kada to ulaganje ispunjava uslove za izuzimanje u skladu s tačkama 17. – 19.

Izuzeca od primjene metode udjela

17. Subjekt nije dužan da primjenjuje metodu udjela na svoje ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat ako je on matica koji je oslobođen od obaveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja prema izuzeću iz djelokruga u tački 4.(a) MSFI 10, ili u sljedećim slučajevima:
- (a) subjekt je zavisni subjekt u potpunom vlasništvu ili u djelimičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovih drugih vlasnika, uključujući one koji inače nemaju pravo glasa, koji su informirani, i ne protive se tome, da subjekt ne primjenjuje metodu udjela;
 - (b) dužničkim ili vlasničkim instrumenti subjekta se ne trguje na javnom tržištu (domaćoj ili stranoj berzi ili neformalnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta);
 - (c) subjekt nije podnio, niti je u procesu podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu.
 - (d) krajnji ili neki posredni matični subjekt subjekta sastavlja financijske izvještaje dostupne za javnu upotrebu koji su u skladu s MSFI-jevima i u kojima su zavisni subjekti konsolidirani ili se mjere po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu s MSFI 10.
18. Kada ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat drži, ili se indirektno drži kroz, subjekt koji je organizacija spekulativnog kapitala ili uzajamni fond, investicijski fond ili sličan subjekt, uključujući osiguravajuće fondove povezane s ulaganjima, subjekt može odlučiti da ulaganja u tim pridruženim subjektima i zajedničkim poduhvatima mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu sa MSFI 9.

19. Kada subjekt ima ulaganje u pridruženi subjekt, čiji se jedan dio drži indirektno kroz organizaciju spekulativnog kapitala ili uzajamni fond, investicijski fond i slične subjekte, uključujući osiguravajuće fondove povezane s ulaganjima, subjekt može izabrati da taj dio ulaganja u pridruženi subjekt mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu sa MSFI 9, bez obzira na to da li ta organizacija spekulativnog kapitala ili uzajamni fond, investicijski fond ili sličan subjekt, uključujući osiguravajuće fondove povezane s ulaganjima, ima značajan utjecaj u tom dijelu ulaganja. Ako subjekt napravi taj izbor, dužan je primijeniti metodu udjela na sav preostali dio svog ulaganja u pridruženo društvo koji se ne drži kroz organizaciju spekulativnog kapitala ili uzajamni fond, investicijski fond ili sličan subjekt, uključujući osiguravajuće fondove povezane s ulaganjima.

Klasifikacija u imovinu namjenjenu prodaji

20. Subjekt je dužan da primijeni MSFI 5 na ulaganje, ili dio ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat koji ispunjava kriterije da se klasificira kao namjenjeno za prodaju. Svaki zadržani dio ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat koji nije klasificiran kao namjenjen za prodaju se obračunava primjenom metode udjela sve dok ne dođe do otuđenja onog dijela koji je klasificiran kao namjenjen za prodaju. Nakon što dođe do otuđenja, subjekt je dužan obračunavati svaki zadržani udio u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu u skladu s MSFI 9, osim ako je zadržani udio i nakon otuđenja ostao pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat, u kom slučaju subjekt primjenjuje metodu udjela.
21. Kada ulaganje, ili dio ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat, koje je prethodno klasificirano kao namjenjeno prodaji, prestane ispunjavati kriterije da bi se klasificiralo na taj način, obračunava se primjenom metode udjela retrospektivno od datuma njegove klasifikacije kao namjenjenog za prodaju. Finansijski izvještaji za periode poslije klasifikacije ulaganja kao namjenjenog za prodaju se trebaju izmijeniti u skladu s tim.

Prestanak primjene metode udjela

22. Subjekt je dužan prestati primjenjivati metodu udjela od datuma kada njegovo ulaganje prestane biti pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat, kako slijedi:
- (a) ako ulaganje postane zavisni subjekt, subjekt je dužan obračunati svoje ulaganje u skladu s MSFI 3 – *Poslovne kombinacije* i MSFI 10;
 - (b) ako je zadržani udio u bivšem pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu finansijska imovina, subjekt je dužan mjeriti zadržani udio po fer vrijednosti. Fer vrijednošću zadržanog udjela se smatra njegova fer vrijednost pri početnom priznavanju kao finansijske imovine u skladu s MSFI 9. Subjekt je dužan u dobit ili gubitak priznati svaku razliku između:
 - (i) fer vrijednosti svakog zadržanog udjela i svih prihoda od otuđenja dijela udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu, i

- (ii) **knjigovodstvene vrijednosti ulaganja na datum kada je prestala primjena metode udjela.**
- (c) **Kada subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, on je dužan obračunati sve iznose koji su prethodno priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit u vezi s tim ulaganjem po istom osnovu koji bi se zahtijevao da je subjekat u koji je izvršeno ulaganje direktno otuđio povezanu imovinu ili obaveze.**
23. Prema tome, ako bi se dobitak ili gubitak koji je subjekat u koji je izvršeno ulaganje prethodno priznao u ostalu sveobuhvatnu dobit reklasificirao u dobit ili gubitak po otuđenju vezane imovine ili obaveza, subjekt reklasificira dobitak ili gubitak iz kapitala u dobit ili gubitak (kao reklasifikacijsko usklađenje) kada se prestane primjenjivati metoda udjela. Na primjer, ako pridruženo društvo ili zajednički poduhvat ima kumulativne kursne razlike vezane za inostrano poslovanje i subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, subjekt je dužan reklasificirati u dobit ili gubitak onaj dobitak ili gubitak koji je prethodno bio priznat u ostalu sveobuhvatnu dobiti vezano za inostrano poslovanje.
24. **Ako ulaganje u pridruženi subjekt postane ulaganje u zajednički poduhvat, ili ulaganje u zajednički poduhvat postane ulaganje u pridruženi subjekt, subjekt nastavlja primjenjivati metodu udjela i ne vrši ponovno mjerenje zadržanog udjela.**

Promjene vlasničkog udjela

25. Ako se vlasnički udio subjekta u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu smanji, ali ulaganje se i dalje klasificira ili kao pridruženi subjekt ili kao zajednički poduhvat, subjekt je dužan u dobit ili gubitak reklasificirati onaj dio dobitka ili gubitka koji je prethodno bio priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u vezi s tim smanjenjem vlasničkog udjela, ako bi za takav dobitak ili gubitak povezan sa otuđenjem imovine ili obavez inače zahtjevalo da se prenese u dobit ili gubitak.

Postupci metode udjela

26. Mnogi postupci koji su prikladni za primjenu metode udjela su slični postupcima konsolidacije opisanim u MSFI 10. Osim toga, koncepti na kojima se zasnivaju postupci koji se u računovodstvu koriste za stjecanje zavisnog društva se također primjenjuju u računovodstvu za stjecanje ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat.
27. Udio grupe u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu je zbir udjela matice i njegovih zavisnih subjekata u tom pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu. Udjeli drugih pridruženih subjekata ili zajedničkih poduhvata grupe se za ovu svrhu zanemaruju. Kada pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat ima svoje zavisne subjekte, pridružene subjekte ili zajedničke poduhvate, tada su dobit i gubitak, ostala sveobuhvatna dobit kao i neto imovina koja se uzima u obzir prilikom primjene metode udjela oni koji su priznati u finansijskim izvještajima tog pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata (uključujući udio pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata u dobiti ili gubitku, ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i neto imovini njegovih pridruženih subjekata ili zajedničkih poduhvata),

nakon svih usklađivanja neophodnih da bi se omogućila primjena jednoobraznih računovodstvenih politika (vidjeti tačke 35. - 36.A).

28. Dobici i gubici proizašli iz “uzlaznih” i “silaznih” transakcija između subjekta (uključujući njegove konsolidirane zavisne subjekte) i njegovog pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata se priznaju u finansijskim izvještajima subjekta samo u visini udjela nepovezanog ulagača u tom pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu. “Uzlazne” transakcije su, na primjer, prodaja imovine pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata ulagaču. “Silazne” transakcije su, na primjer, prodaja imovine ulagača pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu ili dodatno ulaganje ulagača u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat. Udio ulagača u dobicima ili gubicima pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata koji proizađu iz ovih transakcija se eliminira.
29. Kada silazne transakcije pružaju dokaz o umanjenju neto ostvarive vrijednosti imovine koja se treba prodati ili uložiti, ili o gubitku od umanjenja vrijednosti te imovine, ulagač će u punom iznosu priznaje te gubitke. Ako uzlazne transakcije pružaju dokaz o umanjenju neto ostvarive vrijednosti imovine koja se kupuje ili gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine, ulagač priznaje svoj udio u tim gubicima.
30. Unos nenovčane imovine u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat u zamjenu za učešće u kapitalu pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata se obračunava u skladu s tačkom 28., osim u slučajevima kada ulaganje nema komercijalni sadržaj kako je opisano u MRS-u 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Ako tako unesena imovina nema komercijalni sadržaj, dobitak ili gubitak se smatra neostvarenim i ne priznaje se osim ako se ne primjenjuje i tačka 31. Takvi neostvareni dobici i gubici se eliminiraju u odnosu na udio obračunat metodom udjela i ne prezentiraju se kao odgođeni dobici i gubici u konsolidiranom izvještaju o finansijskom položaju subjekta ili u izvještaju o finansijskom položaju subjekta u kojem su udjeli iskazani metodom udjela.
31. Ako subjekt, pored dobivanja udjela u kapitalu pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata, dobije i novčanu ili nenovčanu imovinu, dužan je u dobit i gubitak uračunati u cjelosti iznos dobitka ili gubitka na osnovu nenovčanog uloga koji se odnosi na primljenu novčanu ili nenovčanu imovinu.
- 31.A-31.B *[Ove tačke se odnose na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
32. Ulaganje se obračunava metodom udjela od datuma na koji ono postaje pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat. Od trenutka stjecanja ulaganja, svaka razlika između troška ulaganja subjekta i njegovog udjela u neto fer vrijednosti utvrđive imovine i obaveza subjekta u koji je izvršeno ulaganje se obračunava kako slijedi:
- (a) Goodwill koji se odnosi na pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat se uračunava u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja. Nije dozvoljena amortizacija tog goodwilla.
 - (b) Svako prekoračenje udjela subjekta u neto fer vrijednosti utvrđive imovine i obaveza subjekta u koji je izvršeno ulaganje iznad troška ulaganja ulazi u prihod prilikom utvrđivanja udjela subjekta u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata u periodu u kojem je ulaganje stečeno.

Odgovarajuća usklađivanja udjela subjekta u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata nakon stjecanja se vrše kako bi se, na primjer, obračunala amortizacija imovine, koja se amortizira na osnovu njene fer vrijednosti na datum stjecanja. Slično tome, odgovarajuća usklađivanja udjela subjekta u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata nakon stjecanja se vrše za gubitke od umanjavanja vrijednosti, na primjer, goodwilla ili nekretnina, postrojenja i opreme.

- 33. Subjekt u primjeni metode udjela koristi najnovije dostupne finansijske izvještaje pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata. Kada se kraj izvještajnog perioda subjekta razlikuje od kraja izvještajnog perioda pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata, pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat za potrebe subjekta sastavlja finansijske izvještaje sa istim datumom koji imaju i finansijski izvještaji subjekta, osim ako je to neizvodljivo.**
- 34. Kada su, u skladu s tačkom 33., finansijski izvještaji pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata koji se koriste u primjeni metode udjela sastavljaju na datumom različit od datuma finansijskog izvještaja subjekta, vrše se usklađivanja za efekte značajnih transakcija ili događaja koji nastanu između tog datuma i datuma finansijskog izvještaja subjekta. U svakom slučaju, razlika između kraja izvještajnog perioda pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata i kraja izvještajnog perioda subjekta ne smije biti veća od tri mjeseca. Dužine izvještajnih perioda i sve razlike između datuma krajeva izvještajnih perioda moraju biti iste od perioda do perioda.**
- 35. Finansijski izvještaji subjekta se pripremaju primjenom jednoobraznih računovodstvenih politika za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima.**
36. Osim u slučaju opisanom u tački 36.A, kada subjekt koristi finansijske izvještaje pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata u primjeni metode udjela, i ako pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima primjenjuje računovodstvene politike različite od politika subjekta, vrše se usklađivanja kako bi se računovodstvene politike pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata prilagodile politikama subjekta.
- 36.A Bez obzira na zahtjev iz tačke 36., ako subjekt koji nije ulagački subjekt ima udio u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu koji jeste ulagački subjekt, subjekt može, kad primjenjuje metod udjela, zadržati mjerenje fer vrijednosti koje je taj ulagački pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat primijenio na svoj udio u zavisnim subjektima.
37. Ako pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat ima kumulativne povlaštene dionice u opticaju koje drže druge strane, a ne subjekt, i koje su klasificirane kao kapital, subjekt računa svoj udio u dobiti ili gubitku nakon usklađivanja za dividende na te dionice, bez obzira na to jesu li dividende objavljene ili nisu.
38. Ako je udio subjekta u gubicima pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata jednak ili veći od njegovog udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu, subjekt prestaje priznavati svoj udio u daljnjim gubicima. Udio u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu je knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat koja se utvrđuje primjenom

metode udjela, skupa sa svim dugoročnim udjelima koji, u suštini, čine dio neto ulaganja subjekta u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat. Na primjer, stavka za koju izmirenje nije ni planirano, niti je vjerovatno da će se desiti u skorijoj budućnosti, je u suštini produženje ulaganja subjekta u taj pridruženi subjekt društvo ili zajednički poduhvat. Takve stavke mogu biti povlaštene dionice, dugoročna potraživanja ili krediti, ali ne mogu biti potraživanja od kupaca, obaveze prema dobavljačima, niti dugoročna potraživanja za koja postoji odgovarajući kolateral, kao što su osigurani krediti. Gubici priznati metodom udjela koji premašuju ulaganje subjekta u redovne dionice se primjenjuju na druge komponente udjela subjekta u pridruženom subjektu ili zajedničkom poduhvatu obrnutim redoslijedom u odnosu na njihovu važnost (tj. redoslijeda naplate u likvidaciji).

39. Nakon što se udio subjekta svede na nulu, dodatni gubici su utvrđeni, i obaveza se priznaje, samo do visine zakonske ili izvedene obaveze subjekta ili izvršenih plaćanja u ime pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata. Ako taj pridruženi subjekt, odnosno zajednički poduhvat kasnije iskaže dobit, subjekt svoj udio u dobiti nastavlja priznavati tek nakon što njegov udio u dobiti bude jednak udjelu u nepriznatim gubicima.

Gubici od umanjenja vrijednosti

40. Nakon primjene metode udjela, uključujući priznavanje gubitaka pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata u skladu s tačkom 38., subjekt primjenjuje MRS 39 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* kako bi utvrdio je li potrebno priznavanje dodatnih gubitaka od umanjenja vrijednosti u odnosu na neto ulaganje subjekta u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat.
41. Subjekt također primjenjuje MRS 39 da bi utvrdio priznaju li se dodatni gubici od umanjenja vrijednosti u odnosu na ulaganje subjekta u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat koje nije dio neto ulaganja, kao i koji je iznos tih gubitaka od umanjenja vrijednosti.
- 41.A–
41.C *[Ove tačke se odnose na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
42. S obzirom na to da se goodwill koji čini dio knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat ne priznaje odvojeno, onda se ni ne testira odvojeno na umanjenje vrijednosti primjenom zahtjeva za testiranje goodwilla na umanjenje vrijednosti iz MRS 36 - *Umanjenje vrijednosti imovine*. Umjesto toga, ukupna knjigovodstvena vrijednost ulaganja se testira kao jedinstvena imovina u skladu s MRS 36, poređenjem njene nadoknadive vrijednosti (upotrebna vrijednost ili fer vrijednost umanjena za trošak prodaje, zavisno od toga koja je veća) sa knjigovodstvenom vrijednosti kada god primjena MRS 39 ukazuje na to da vrijednost ulaganja može biti umanjena. Gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u tim okolnostima se ne raspodjeljuje ni na koju imovinu, uključujući goodwill, koja čini dio knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženo društvo ili zajednički poduhvat. U skladu s tim, svako poništenje tog gubitka od umanjenja vrijednosti se priznaje u skladu s MRS 36 u visini u kojoj se nadoknadivi iznos ulaganja naknadno poveća. Pri utvrđivanju upotrebne vrijednosti ulaganja, subjekt procjenjuje:

- (a) svoj udio u sadašnjoj vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova za koje se očekuje da će ih pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat generirati, uključujući novčane tokove od poslovanja pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata i prihode od konačnog otuđenja ulaganja; ili
- (b) sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova koji se očekuju od primanja dividendi od ulaganja i konačnog otuđenja ulaganja.

Obje metode daju isti rezultat, pod uslovom da su početne pretpostavke ispravne.

43. Nadoknadivi iznos ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat se procjenjuje za svaki pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat, osim kada pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat ne ostvaruje novčane priljeve od kontinuirane upotrebe koji su u suštini nezavisni od novčanih priljeva iz druge imovine subjekta.

Odvojeni finansijski izvještaji

44. Ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat se obračunava u odvojenim finansijskim izvještajima subjekta u skladu s tačkom 10. MRS 27 (izmijenjenog 2011. godine).

Datum stupanja na snagu i prelazni period

45. Subjekt je dužan primijeniti ovaj Standard za godišnje periode koji počinju 1. januara 2013. godine ili nakon toga. Dozvoljena je ranija primjena. Ako subjekt ovaj Standard primijeni na ranije periode, dužan je objaviti tu činjenicu i istovremeno primijeniti MSFI 10, MSFI 11 – *Zajednički aranžmani*, MSFI 12 – *Objavljivanje udjela u drugim subjektima* i MRS 27 (izmijenjen 2011. godine).
- 45.A *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 45.B Objavljivanjem *Metoda udjela u odvojenim finansijskim izvještajima* (Izmjene i dopune MRS 27) u augustu 2014. godine, je izmijenjena tačka 25. Subjekt će retroaktivno primijeniti tu izmjenu na godišnje periode koji počinju 1. januara 2016. godine ili nakon toga, u skladu s MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. Dozvoljena je ranija primjena. Ako subjekt navedenu izmjenu primijeni na raniji period, dužan je tu činjenicu objaviti.
- 45.C *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 45.D *Ulagачki subjekti: primjena izuzeća od konsolidacije* (Izmjene i dopune MSFI 10, MSFI 12 i MRS 28) objavljenim u decembru 2014. godine, izmijenjene su tačke 17., 27. i 36. i dodata tačka 36.A. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje periode koji počinju 1. januara 2016. godine ili nakon toga. Dozvoljena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni te izmjene i dopune na neki raniji period, dužan je tu činjenicu objaviti.

Pozivanje na MSFI 9

46. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard, ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje na MSFI 9 će se tumačiti kao pozivanje na MRS 39.

Povlačenje MRS-a 28 (iz 2003. godine)

47. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 28 – *Ulaganja u pridružena društva* (revidiran 2003. godine).