

## Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 16

### Najmovi

#### Cilj

---

1. Ovim standardom propisuju se principi priznavanja, mjerenja, prikazivanja i objavljivanja *najmova*. Standard ima za cilj osigurati da i *najmoprincipi* i *najmodavci* obezbjeđuju relevantne podatke na način koji vjerno odražava predmetne transakcije. Ti podaci korisnicima finansijskih izvještaja daju osnov za procjenu efekata najmova na finansijsku poziciju, finansijske učinke i novčane tokove subjekta.
2. Subjekt je kod primjene ovog standarda treba razmotriti uslove *sporazuma* i sve relevantne činjenice i okolnosti. Subjekt ovaj standard treba primjenjivati dosljedno na sve sporazume sličnih obilježja i u sličnim situacijama.

#### Djelokrug

---

3. Subjekt ovaj standard primjenjuje na sve najmove, uključujući najmove *imovine s pravom korištenja* uređene sporazumima o podnajmu, izuzev:
  - (a) najmova za potrebe istraživanja ili korištenja minerala, nafte, prirodnog gasa i sličnih neobnovljivih prirodnih resursa;
  - (b) najmova biološke imovine iz djelokruga MRS 41 *Poljoprivreda* koju drži najmoprimac;
  - (c) sporazuma o koncesijama za pružanje usluga iz djelokruga IFRIC 12 *Sporazumi o koncesijama za pružanje usluga*;
  - (d) licenci kojima najmodavac ustupa pravo korištenja intelektualnog vlasništva a koje su uređene MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*; i
  - (e) prava koja drži najmoprimac prema licencnim ugovorima iz djelokruga MRS 38 *Nematerijalna imovina* kao što su filmovi, video zapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava.
4. Najmoprimac može, ali nije dužan primjenjivati ovaj standard na najmove nematerijalne imovine iz tačke 3. (e).

#### Izuzeca od priznavanja (tačke B3.–B8.)

---

5. Najmoprimac može odabrati da ne primjenjuje zahtjeve iz tačaka 22.-49. za:
  - (a) *kratkoročne najmove*; i
  - (b) najmove čiji je *predmet* imovina male vrijednosti (opisane u tačkama B3.–B8.).
6. U slučajevima kada najmoprimac odluči da ne primjenjuje zahtjeve iz tačaka 22.-49. na kratkoročne ili na najmove koji se odnose na imovinu male vrijednosti, sva plaćanja povezana s takvim najmovima priznaje kao trošak bilo na pravolinijskoj osnovi tokom *trajanja najma* ili na nekoj drugoj sistematskoj osnovi. Najmodavac

neku drugu sistematsku osnovu primjenjuje onda kada ona bolje predstavlja vremenski okvir tokom kojeg za njega postoji korist od iznajmljene imovine.

7. Kada najmoprimac obračunava kratkoročni najam u skladu sa tačkom 6., takav najam treba smatrati novim najmom u svrhe ovog standarda ako:
  - (a) je došlo do *preinake najma*; ili
  - (b) je došlo do promjene perioda trajanja najma (primjera radi, ako najmoprimac iskoristi opciju koju nije uključio kod prethodnog utvrđivanja tog perioda).
8. Odabir načina obračunavanja kratkoročnih najmova vrši se prema vrsti imovine na koju se odnosi pravo korištenja. Vrsta podrazumijeva grupu stavki imovine slične prirode i načina upotrebe u poslovnoj djelatnosti subjekta. Kada je riječ o najmovima koji se odnose na imovinu male vrijednosti, ovaj odabir se može vršiti zasebno za svaki sporazum o najmu.

## Određivanje najma (tačke B9.–B33.)

---

9. **Na početku sporazuma, subjekt treba procjeniti da li on predstavlja sporazum o najmu, odnosno da li sadrži elemente najma. Sporazum je sporazum o najmu, odnosno sadrži elemente najma ukoliko se njime ustupa pravo kontrole nad korištenjem određene imovine tokom datog perioda u zamjenu za naknadu. Tačke B9.-B31. daju uputstva o provođenju procjene da li neki sporazum predstavlja sporazum o najmu, odnosno sadrži elemente najma.**
10. Period korištenja može se definisati i kao obim u kojem se određena imovina koristi (na primjer, kao broj proizvodnih jedinica koje će neka stavka opreme da proizvede korištenjem).
11. Subjekt treba da preispita da li neki sporazum predstavlja sporazum o najmu, odnosno sadrži elemente najma samo u slučaju promjene uslova sporazuma.

## Razdvajanje komponenti sporazuma

12. Kod sporazuma koji predstavljaju sporazume o najmu, odnosno sadrže elemente najma, subjekt treba posebno obračunavati svaku komponentu najma u okviru sporazuma kao najam u odnosu na komponente koje se ne tiču najma, osim ako ne koristi praktičnu pomoć iz tačke 15. Tačke B32.–B33. daju uputstva za razdvajanje komponenti sporazuma.

## Najmoprimac

13. Kod sporazuma koji sadrže komponentu najma, te jednu ili više dodatnih komponenti koje predstavljaju, odnosno ne predstavljaju najam, najmoprimac raspoređuje naknadu predviđenu sporazumom na sve komponente najma na osnovu relativne samostalne cijene date komponente najma i ukupne samostalne cijene komponenti koje nisu najam.
14. Relativna samostalna cijena najma i komponenti koje ne predstavljaju najam utvrđuje se na osnovu cijene koju bi najmodavac ili sličan dobavljač zaračunali subjektu za datu ili sličnu komponentu, odvojeno. Ukoliko vidljiva samostalna

cijena nije dostupna, najmoprimac vrši procjenu te cijene maksimalno se služeći dostupnim podacima.

15. Kao praktičnu pomoć, najmoprimac može odabrati, prema vrsti predmetne imovine, da ne odvaja komponente najma od onih koje ne čine najam i da umjesto toga svaku komponentu najma i sve eventualne sa njom povezane komponente koje nisu najam, obračunava kao jedinstvenu komponentu najma. Najmoprimac ne koristi ovu praktičnu pomoć kod ugrađenih derivata koji zadovoljavaju kriterije iz tačke 4.3.3. MSFI 9 *Finansijski instrumenti*.
16. Izuzev u slučajevima korištenja praktične pomoći iz tačke 15., najmoprimac komponente koje ne predstavljaju najam iskazuje u skladu s drugim primjenjivim standardima.

### **Najmodavac**

17. Kod sporazuma koji sadrže komponentu najma, te jednu ili više dodatnih komponenti koje predstavljaju, odnosno ne predstavljaju komponente najma, najmodavac naknadu predviđenu sporazumom raspoređuje u skladu sa tačkama 73.-90. MSFI 15.

### **Trajanje najma (tačke B34.–B41.)**

18. Subjekt treba da utvrdi trajanje najma kao neopozivi period trajanja najma, zajedno sa:
  - (a) periodima obuhvaćenim svakom eventualnom opcijom produženja najma ukoliko postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju;
  - (b) periodima obuhvaćenim svakom eventualnom opcijom raskidanja najma ukoliko postoji realna vjerovatnoća da najmoprimac neće iskoristiti tu opciju.
19. Kod procjenjivanja postojanja realne vjerovatnoće da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma, odnosno da neće iskoristiti opciju raskida najma, subjekt uzima u obzir sve mjerodavne činjenice i okolnosti koje stvaraju ekonomski podsticaj za najmoprimca da iskoristi opciju produženja najma, odnosno ne iskoristi opciju raskidanja najma, kao što je to opisano u tačkama B37.–B40.
20. Najmoprimac ponovo procjenjuje realnu vjerovatnoću korištenja opcije produženja, odnosno nekorištenja opcije raskida najma kod svakog značajnog događaja ili značajne promjene okolnosti:
  - (a) nad kojima najmoprimac ima kontrolu; i
  - (b) koje utiču na realnu vjerovatnoću da će najmoprimac iskoristiti neku od opcija koje nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma, odnosno da neće iskoristiti neku od opcija koju jeste uključio kod ranijeg utvrđivanja trajanja najma (kako je opisano tačkom B41.).
21. Subjekt treba revidirati period trajanja najma u slučaju nastanka promjene neopozivog perioda najma. Primjera radi, neopozivi period najma se mijenja:

- (a) kada najmoprimac iskoristi opciju koju subjekt nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma;
- (b) kada najmoprimac ne iskoristi opciju koju subjekt jeste uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma;
- (c) u slučaju događaja koji ugovorno obavezuje najmoprimca da iskoristi opciju koju subjekt nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma; ili
- (d) u slučaju događaja koji ugovorno zabranjuje najmoprimcu da iskoristi opciju koju je subjekt uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma.

## Najmoprimac

---

### Priznavanje

22. **Od prvog dana trajanja najma, najmoprimac priznaje imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma.**

### Mjerenje

#### Početno mjerenje

*Početno mjerenje imovine s pravom korištenja*

23. **Od prvog dana trajanja najma, najmoprimac imovinu s pravom korištenja mjeri po trošku.**
24. Trošak imovine s pravom korištenja uključuje:
- (a) iznos početno mjerene obaveze po osnovu najma, kako je opisano tačkom 26.;
  - (b) sva plaćanja po osnovu najma izvršena na ili prije prvog dana trajanja najma, umanjeno za eventualne primljene *podsticaje u vezi s najmom*;
  - (c) *sve početne direktne troškove* koje je stvorio najmoprimac; i
  - (d) procjenu troškova koje će najmoprimac stvoriti prilikom demontaže i uklanjanja predmetne imovine, obnavljanja lokacije na kojoj se imovina nalazi ili vraćanja imovine u stanje kakvo iziskuju uslovi sporazuma o najmu, osim ako ti troškovi nisu napravljeni za potrebe proizvodnje zaliha. Obaveza za navedene troškove po najmoprimca nastaje s prvim danom trajanja najma ili kao posljedica korištenja predmetne imovine tokom određenog perioda.
25. Najmoprimac troškove iz tačke 24.(d) priznaje kao dio troška imovine s pravom korištenja u trenutku kada nastane obaveza za njih. Najmoprimac primjenjuje MRS 2 *Zalihe* na troškove nastale tokom određenog perioda kao posljedica upotrebe imovine s pravom korištenja za proizvodnju zaliha u tom periodu. Obaveze za te troškove koje se obračunavaju u skladu s ovim standardom ili MRS 2 priznaju se i mjere primjenom MRS 37 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

*Početno mjerenje obaveze po osnovu najma*

26. **Na prvi dan trajanja najma, najmoprimac obavezu po osnovu tog najma mjeri po sadašnjoj vrijednosti svih plaćanja u vezi s najmom koja nisu izvršena na taj dan. Ta plaćanja se diskontuju po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu ako je stopu lako utvrditi. U slučajevima kad tu kamatnu stopu nije moguće lako utvrditi, najmoprimac primjenjuje inkrementalnu kamatnu stopu zaduženja.**
27. Plaćanja po osnovu najma uključena u mjerenje obaveze po osnovu najma na prvi dan njegovog trajanja obuhvataju sljedeća plaćanja za pravo korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma koja nisu izmirena na prvi dan trajanja najma:
- (a) *fiksna plaćanja* (uključujući u suštini fiksna plaćanja opisana u tački B42.), umanjeno za eventualne primljene podsticaje u vezi s najmom;
  - (b) *promjenjiva plaćanja* koja zavise od određenog indeksa ili stope i koja su početno mjerena prema tom indeksu ili stopi na prvi dan trajanja najma (kao što je opisano u tački 28.);
  - (c) iznose koji se očekuje da prispiju na plaćanje najmoprimcu u okviru *garantovanog ostatka vrijednosti*;
  - (d) cijenu korištenja opcije otkupa ukoliko postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju (procijenjenu na osnovu faktora opisanih u tačkama B37.–B40.); i
  - (e) kazne za raskid najma, ukoliko period trajanja najma pokazuje da je najmoprimac iskoristio tu opciju.
28. Promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od indeksa ili stope iz tačke 27.(b) uključuju, primjera radi, plaćanja povezana s indeksom potrošačkih cijena, s referentnim kamatnim stopama (poput LIBOR-a), odnosno plaćanja koja se mijenjaju kako bi uvažile promjene tržišnih cijena najamnine.

**Naknadno mjerenje***Naknadno mjerenje imovine s pravom korištenja*

29. **Nakon prvog dana trajanja najma, najmoprimac imovinu s pravom korištenja mjeri po modelu troška, osim ako primjenjuje neki od modela mjerenja iz tačaka 34. i 35.**

**Model troška**

30. Kod primjene modela troška, najmodavac treba imovinu s pravom korištenja mjeriti po trošku:
- (a) umanjenom za svaku eventualnu akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti; i
  - (b) usklađenom za eventualna ponovna mjerenja obaveze po osnovu najma iz tačke 36.(c).
31. Najmoprimac treba da kod amortizacije imovine s pravom korištenja primjenjuje zahtjeve u pogledu amortizacije iz MRS 16 *Nekretnina, postrojenja i oprema*, uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 32.

32. Ukoliko se najmom prenosi vlasništvo nad imovinom na najmoprimca do kraja trajanja najma, odnosno ukoliko trošak te imovine s pravom korištenja ukazuje da će najmoprimac iskoristiti opciju otkupa, najmoprimac predmetnu imovinu amortizuje od prvog dana trajanja najma do kraja *korisnog vijeka* trajanja imovine. U svim drugim slučajevima, najmoprimac imovinu s pravom korištenja amortizuje od prvog dana trajanja najma do kraja njenog *korisnog vijeka* ili do isteka perioda najma, koji god od tih datuma bude ranije.
33. Najmoprimac primjenjuje MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine* da bi utvrdio da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine s pravom korištenja, te obračunao sve eventualne prepoznate gubitke po tom osnovu.

### **Ostali modeli mjerenja**

34. Ukoliko najmodavac primjenjuje model fer vrijednosti iz MRS 40 *Ulaganja u nekretnine* za svoja ulaganja u nekretnine, onda je model fer vrijednosti dužan primjenjivati i na imovinu s pravom korištenja koja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine iz MRS 40.
35. Ako se imovina s pravom korištenja odnosi na određenu vrstu nekretnina, postrojenja i opreme na koju najmoprimac primjenjuje model revalorizacije iz MRS 16, on može odabrati da taj model primjenjuje na svu imovinu s pravom korištenja koja se odnosi na datu vrstu nekretnina, postrojenja i opreme.

### *Naknadno mjerenje obaveze po osnovu najma*

36. **Nakon prvog dana trajanja najma, najmodavac obavezu po osnovu najma treba mjeriti tako da:**
- (a) **povećava knjigovodstvene vrijednosti kako bi se uzela u obzir kamata na obavezu po osnovu najma;**
  - (b) **umanjuje knjigovodstvene vrijednosti kako bi se uzela u obzir izvršena plaćanja po osnovu najma; i**
  - (c) **ponovno mjeri knjigovodstvene vrijednosti kako bi se uzelo u obzir sve eventualne ponovne procjene ili preinake najma iz tačaka 39.–46. ili fiksna plaćanja po osnovu najma (vidjeti tačku B42.).**
37. Kamata na obavezu po osnovu najma u svakom periodu tokom trajanja najma biće jednaka iznosu koji daje konstantnu periodičnu stopu kamata na preostali dio obaveze po osnovu najma. Ta periodična kamatna stopa je diskontna stopa iz tačke 26. ili, ukoliko je primjenjivo, revidirana diskontna stopa opisana u tačkama 41., 43. ili tački 45.(c).
38. Nakon prvog dana trajanja najma, najmoprimac treba priznati u okviru dobiti ili gubitka, osim ako su ti troškovi primjenom drugog relevantnog standarda uključeni u knjigovodstvenu vrijednosti druge imovine, i:
- (a) kamatu na obavezu po osnovu najma; i
  - (b) promjenjiva plaćanja za najam koja nisu uključena u mjerenje obaveze po osnovu najma za period u kom nastaje događaj ili uslov koji pokreće ta plaćanja.

## Ponovna procjena obaveze po osnovu najma

39. Nakon prvog dana trajanja najma, najmoprimac primjenjuje tačke 40.–43. da bi ponovo izmjerio obavezu po osnovu najma kako bi uvažio promjene u vezi sa plaćanjima po osnovu tog najma. Najmoprimac treba vrijednost obaveze po osnovu najma utvrđenu tim ponovnim mjerenjem priznati kao usklađivanje imovine s pravom korištenja. Međutim, ukoliko se knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom korištenja spusti na nulu, te dođe do daljeg umanjena kod mjerenja obaveze po osnovu najma, najmoprimac svaki preostali iznos od te nove izmjerene vrijednosti priznaje u okviru dobiti i gubitka.
40. Najmoprimac ponovo mjeri obavezu po osnovu najma diskontovanjem revidiranih plaćanja za najam i to po revidiranoj diskontnoj stopi u slučaju nastanka:
- promjene trajanja najma, kako je opisano u tačkama 20-21., u kom slučaju najmoprimac revidirana plaćanja za najam utvrđuje na osnovu revidiranog trajanja najma; ili
  - promjene u procjeni opcije otkupa predmetne imovine izvršenoj uzimajući u obzir događaje i okolnosti iz tačaka 20-21. u kontekstu opcije otkupa. U tom slučaju, najmoprimac treba utvrditi revidirana plaćanja po osnovu najma kako bi se odrazile nastale promjene iznosa koje je potrebno platiti u okviru korištenja opcije otkupa.
41. Kod primjene tačke 40. najmoprimac utvrđuje revidiranu diskontnu stopu kao kamatnu stopu sadržanu u najmu za preostali period trajanja najma ako je tu stopu moguće lako utvrditi, odnosno, kao inkrementalnu stopu zaduživanja najmoprimca s danom ponovne procjene onda kada kamatnu stopu sadržanu u najmu nije moguće lako utvrditi.
42. Najmoprimac treba ponovo mjeriti obavezu po osnovu najma diskontovanjem revidiranih plaćanja za najam ako:
- dođe do promjene iznosa koji se očekuje da prispiju na plaćanje u okviru garantovanog ostatka vrijednosti, u kom slučaju najmoprimac utvrđuje revidirana plaćanja za najam kako bi odražavala tu promjenu iznosa koji se očekuje da prispiju na plaćanje u okviru garantovanog ostatka vrijednosti;
  - dođe do promjene u budućim plaćanjima po osnovu najma usljed promjene indeksa ili stope koji su korišteni kod njihovog utvrđivanja, uključujući, primjera radi, promjenu kako bi se uvažile promjene tržišnih cijena najamnine. Najmoprimac treba ponovno mjeriti obaveze po osnovu najma kako bi uzeo u obzir izmjene plaćanja za najam isključivo onda kada postoje promjene u novčanim tokovima (na primjer, kada se počnu osjećati učinci usklađivanja plaćanja po osnovu najma). Najmoprimac treba revidirana plaćanja po osnovu najma utvrđivati do kraja njegovog trajanja na osnovu revidiranih ugovornim plaćanjima.
43. Kod primjene tačke 42. najmoprimac koristi neizmijenjenu diskontnu stopu, osim onda kada je promjena u plaćanjima po osnovu najma rezultat promjene plivajućih kamatnih stopa, u kom slučaju najmoprimac koristi revidiranu diskontnu stopu koja odražava promjene kamatne stope.

### Modifikacije najma

44. Najmoprimac modifikaciju najma obračunava kao zasebni najam onda kada:
- (a) ta modifikacija proširuje obim najma dodajući mu pravo na korištenje jedne ili više dodatnih stavki imovine; i ujedno
  - (b) se najamnina povećava srazmjerno samostalnoj cijeni datog proširenja obima i svih neophodnih usklađivanja te samostalne cijene kako bi odražavala okolnosti konkretnog sporazuma.
45. U odnosu na modifikacije najma koje se ne obračunavaju kao zasebni najam, s danom stupanja na snagu tih modifikacija najmoprimac je dužan:
- (a) rasporediti naknadu iz modificiranog sporazuma primjenom tačaka 13.-16.;
  - (b) utvrditi trajanje modificiranog najma primjenom tačaka 18.-19.; i
  - (c) izvršiti ponovno mjerenje obaveze po osnovu najma diskontovanjem revidiranih plaćanja za najam i to po revidiranoj diskontnoj stopi. Revidirana diskontna stopa utvrđuje se kao kamatna stopa sadržana u najmu za preostali period trajanja najma ako je tu stopu moguće lako utvrditi, odnosno kao inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca s danom stupanja date modifikacije na snagu onda kada kamatnu stopu sadržanu u najmu nije moguće lako utvrditi.
46. Kod modifikacija najma koje se ne obračunavaju kao zasebni najam, najmoprimac obračunava ponovno mjerenje obaveze po osnovu najma tako što:
- (a) smanjuje knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja kako bi održavala djelomično ili potpuno otkazivanje najma za one modifikacije kojima se smanjuje obim najma. Najmoprimac je svaki dobitak ili gubitak u vezi sa djelomičnim ili potpunim otkazivanjem najma dužan priznati u okviru dobiti i gubitka;
  - (b) vrši odgovarajuće usklađivanje kod imovine s pravom korištenja za sve druge modifikacije najma.

### Prezentacija

47. Najmoprimac u izvještaju o finansijskom položaju treba iskazati, odnosno u bilješkama objaviti:
- (a) imovinu s pravom korištenja odvojeno od ostale imovine. Onda kada imovinu s pravom korištenja ne prikaže odvojeno u izvještaju o finansijskom položaju, najmodavac je dužan
    - (i) uvrstiti tu imovinu pod onu linijsku stavku pod kojom bi odgovarajuća unajmljena imovina bila prikazana u slučaju da je u vlasništvu najmoprimca; te
    - (ii) objaviti podatak o tome pod kojom linijskom stavkom izvještaja o finansijskom položaju je uvrštena predmetna imovina s pravom korištenja;
  - (b) obaveze po osnovu najma odvojeno od ostalih obaveza. Onda kada obaveze po osnovu najma ne prikaže odvojeno u izvještaju o finansijskom položaju, najmodavac je dužan objaviti podatak o tome pod kojom linijskom stavkom izvještaja su uvrštene date obaveze.



48. Zahtjev iz tačke 47.(a) ne odnosi se na imovinu s pravom korištenja koja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine, a koja se kao takva prikazuje u izvještaju o finansijskom položaju.
49. U izvještaju o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti najmoprimac treba prikazati rashod od kamata na obavezu po osnovu najma odvojeno od amortizacije date imovine s pravom korištenja. Rashod od kamate na obavezu po osnovu najma predstavlja komponentu finansijskih troškova, za koju tačka 82.(b) MRS 1 *Prezentacija finansijskih izvještaja* nalaže da se u izvještaju o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prikazuje odvojeno.
50. U izvještaju o novčanim tokovima, najmoprimac treba da klasifikuje:
- (a) gotovinska plaćanja na ime glavnice obaveze po osnovu najma u okviru finansijskih aktivnosti;
  - (b) gotovinska plaćanja na ime kamata na obavezu po osnovu najma primjenjujući zahtjeve MRS 7 *Izvještaj o novčanim tokovima* za one kamate koje su izmirene; i
  - (c) plaćanja kratkoročnih ili najmova imovine male vrijednosti, te promjenjiva plaćanja najma koja nisu uključena u mjerenje obaveze po osnovu tog najma u okviru poslovnih aktivnosti.

## Objavlivanje

51. **Cilj objavlivanja je da najmoprimci u bilješkama objave one podatke koji, zajedno sa podacima iz izvještaja o finansijskom položaju, izvještaja o dobiti i gubitku i izvještaja o novčanim tokovima, korisnicima finansijskih izvještaja pružaju osnovu za procjenjivanje efekata najmova na finansijski položaj, finansijske rezultate i novčane tokove najmoprimca. Tačke 52.-60. navode zahtjeve u pogledu toga kako doći do ostvarenja ovog cilja.**
52. Najmoprimac objavljuje podatke o najmovima gdje je u ulozi najmoprimca u odvojenoj bilješci ili u odvojenom dijelu svojih finansijskih izvještaja. Pri tome ne treba ponavljati podatke koji su već prikazani u drugom dijelu finansijskog izvještaja pod uslovom da su unakrsnim pozivanjem unijeti u odvojenu bilješku ili dio o najmovima.
53. Najmoprimac za svaki obračunski period objavljuje sljedeće iznose:
- (a) amortizaciju imovine s pravom korištenja, po vrsti imovine;
  - (b) rashode od kamata na obaveze po osnovu najma;
  - (c) trošak koji se odnosi na kratkoročne najmove obračunate u skladu sa tačkom 6., koji ne mora obuhvatati trošak najmova u trajanju od mjesec dana ili kraće;
  - (d) trošak koji se odnosi na najmove imovine male vrijednosti obračunate u skladu sa tačkom 6., koji ne mora obuhvatati trošak kratkoročnih i najmova imovine male vrijednosti iz tačke 53.(c);
  - (e) trošak koji se odnosi na promjenjiva plaćanja najma koja nisu uključena u mjerenje obaveze po osnovu najma;
  - (f) prihod od podnajmova imovine s pravom korištenja;

- (g) ukupan odliv gotovine za najmove;
  - (h) dodatke imovini s pravom korištenja;
  - (i) dobitke, odnosno gubitke koji proizilaze iz transakcija prodaje i povratnog najma; i
  - (j) knjigovodstvenu vrijednosti imovine s pravom korištenja na kraju obračunskog perioda, po vrsti imovine.
54. Najmoprimac podatke iz tačke 53. objavljuje u vidu tabele izuzev ako je neki drugi format primjereniji. Objavljeni iznosi moraju uključivati i troškove koje je najmoprimac uvrstio u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine tokom obračunskog perioda.
55. Najmoprimac objavljuje iznos obaveza preuzetih po osnovu kratkoročnih najmova koji su obračunati u skladu sa tačkom 6. onda kada se portfelj tih kratkoročnih najmova na koje se obavezao na kraju obračunskog perioda razlikuje od portfelja kratkoročnih najmova na koje se odnosi trošak kratkoročnih najmova objavljen u skladu sa tačkom 53.(c).
56. Ukoliko imovina s pravom korištenja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine, najmoprimac primjenjuje zahtjeve za objavljivanjem iz MRS 40. U tom slučaju, najmoprimac u odnosu na datu imovinu s pravom korištenja nije dužan objaviti podatke iz tačke 53.(a), (f), (h) ili (j).
57. Ukoliko najmoprimac imovinu s pravom korištenja mjeri po revalorizovanim iznosima primjenjujući MRS 16, dužan je u odnosu na tu imovinu objaviti podatke zahtijevane tačkom 77. MRS 16.
58. Najmoprimac objavljuje analizu dospijuća obaveza po osnovu najma u skladu sa tačkama 39. i B11. MSFI 7 *Finansijski instrumenti: Objavljivanja* i to odvojeno od analize dospijuća drugih finansijskih obaveza.
59. Pored objavljivanja koja zahtijevaju tačke 53.-58., najmoprimac je dužan objaviti i dodatne kvalitativne i kvantitativne podatke o svojim aktivnostima u pogledu najmova neophodne za ispunjavanje cilja u vezi s objavljivanjima iz tačke 51. (kao što je to opisano u tački B48.). Ti dodatni podaci mogu uključivati, ali nisu ograničeni na podatke koji korisnicima finansijskih izvještaja pomažu kod procjene:
- (a) prirode aktivnosti najmoprimca u vezi sa najmovima;
  - (b) budućih novčanih odliva kojima je najmoprimac potencijalno izložen a koji nisu uzeti u obzir kod mjerenja obaveza po osnovu najma. To uključuje izloženost koja proizilazi iz:
    - (i) promjenjivih plaćanja po osnovu najma (opisanih u tački B49.);
    - (ii) opcija produženja, odnosno raskidanja najma (opisanih u tački B50.);
    - (iii) garancija ostatka vrijednosti (opisanih u tački B51.); i
    - (iv) najmova koji još nisu počeli, ali se najmoprimac obavezao na njih;
  - (c) ograničenja ili ugovornih obaveza koje najmovi nameću; i
  - (d) transakcija prodaje i povratnog najma (opisanih u tački B52.).
60. Najmoprimac koji kratkoročne, odnosno najmove koji se tiču imovine male vrijednosti obračunava u skladu sa tačkom 6. dužan je objaviti tu činjenicu.

## Najmodavac

---

### Klasifikacija najмова (tačke B53.–B58.)

61. Najmodavac svaki svoj najam klasifikuje kao poslovni ili kao finansijski najam.
62. Najam se klasifikuje kao finansijski najam ako se njim prenose suštinski svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom nad predmetnom imovinom. Najam se klasifikuje kao poslovni najam ako se njim ne prenose suštinski svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad datom imovinom.
63. Da li je neki najam finansijski ili poslovni zavisi više od suštine same transakcije nego od pravnog oblika sporazuma. Neki od primjera situacija koje bi pojedinačno ili skupno u pravilu dovele do klasifikacije najma kao finansijskog najma uključuju:
- najmom se vlasništvo nad imovinom prenosi na najmoprimca do završetka trajanja najma;
  - najmoprimac ima opciju da otkupi predmetnu imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti znatno niža od *fer vrijednosti* na dan kada opciju postane moguće iskoristiti pa se, stoga, već na *početku najma* može govoriti o postojanju realne vjerovatnoće da će opcija i biti iskorištena;
  - period trajanja najma obuhvata veći dio *korisnog vijeka* date imovine, čak i kada se vlasništvo ne prenosi;
  - na početku najma, sadašnja vrijednost plaćanja po osnovu najma jednaka je suštinski ukupnoj *fer vrijednosti* iznajmljene imovine; i
  - iznajmljena imovina je toliko specifične prirode da je samo najmoprimac može koristiti bez većih modifikacija.
64. Pokazatelji situacija koje bi pojedinačno ili skupno također mogle dovesti do klasifikacije nekog najma kao finansijskog najma su:
- ako najmoprimac ima mogućnost otkazati najam, gubitke najmodavca u vezi sa tim otkazom snosi najmoprimac;
  - dobici, odnosno gubici od fluktuacija *fer vrijednosti* ostatka *vrijednosti* padaju na teret najmoprimca (primjera radi, u vidu popusta na najamninu koji je jednak većem dijelu prihoda od prodaje na kraju trajanja najma);
  - najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam u drugom periodu uz najamninu koja je značajno niža od tržišne.
65. Primjeri i pokazatelji iz tačaka 63.-64. nisu jedini koje treba uzeti u obzir. Ukoliko se na osnovu drugih obilježja jasno da zaključiti da se najmom ne prenose suštinski svi rizici i koristi povezani s vlasništvom nad predmetnom imovinom, takav najam se klasifikuje kao poslovni najam. To, na primjer, može biti slučaj kada se vlasništvo nad imovinom po isteku najma prenosi u zamjenu za promjenjivi iznos jednak *fer vrijednosti* imovine u tom trenutku ili kada su plaćanja po osnovu najma promjenjiva zbog čega najmodavac ne prenosi suštinski sve opisane rizike i koristi.

66. Klasifikacija najma vrši se na početku najma i preispituje samo onda kada dođe do njegove modifikacije. Međutim, promjene procjena (primjera radi, promjene procjena korisnog vijeka ili ostatka vrijednosti predmetne imovine) ili promjene okolnosti (kao što je neizmirenje obaveza od najmoprimca), ne dovode do nove klasifikacije najma za računovodstvene svrhe.

## Finansijski najmovi

### Priznavanje i mjerenje

67. **Na prvi dan trajanja najma, najmodavac priznaje imovinu koja je pod finansijskim najmom u svom izvještaju o finansijskom položaju i prikazuje je kao potraživanje u iznosu jednakom *neto ulaganju u dati najam*.**

#### *Početno mjerenje*

68. Najmodavac koristi kamatnu stopu sadržanu u najmu da bi izmjerio *neto ulaganje* u taj najam. U slučaju podnajma, ako kamatnu stopu sadržanu u najmu nije moguće lako utvrditi, posredni najmodavac može primjenjivati diskontovanu stopu korištenu kod osnovnog najma (usklađeno za sve eventualne početne direktne troškove povezane s tim podnajmom) kako bi izmjerio *neto ulaganje* u podnajam.
69. Početni direktni troškovi, osim onih koje naprave proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca, uvrštavaju se u početno mjerenje *neto ulaganja* u najam i umanjuju iznos prihoda koji se priznaje tokom trajanja najma. Kamatna stopa sadržana u najmu utvrđuje se na način da se početni direktni troškovi automatski uključuju u *neto ulaganje* u najam, tako da nema potrebe da se zasebno dodaju.

#### **Početno mjerenje plaćanja po osnovu najma uvrštenih u *neto ulaganje* u taj najam**

70. Plaćanja po osnovu najma uključena u mjerenje *neto ulaganja* u dati najam na prvi dan njegovog trajanja obuhvataju sljedeća plaćanja za pravo korištenja predmetne imovine tokom trajanja najma, koja nisu primljena do tog datuma:
- fiksna plaćanja (uključujući suštinska fiksna plaćanja opisana u tački B42.), umanjeno za sve eventualne podsticaje koji će biti plaćeni u vezi s najmom;
  - promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja zavise od određenog indeksa ili stope i koja su početno mjerena prema tom indeksu i stopi na prvi dan trajanja najma;
  - sve eventualne garancije ostatka vrijednosti koje najmodavac daje najmoprimcu, strani povezanoj s najmoprimcem ili trećoj nepovezanoj strani koja je finansijski sposobna izmiriti obaveze u okviru te garancije;
  - cijenu korištenja opcije otkupa ukoliko postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju (procijenjenu na osnovu faktora opisanih u tački B37.); i
  - kazne za raskid najma, ukoliko trajanje najma pokazuje da je najmoprimac iskoristio tu opciju.

**Proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca**

71. Na prvi dan trajanja najma, proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca za svaki od svojih finansijskih najмова priznaje sljedeće:
- (a) prihod koji predstavlja fer vrijednost predmetne imovine ili, ako je niža, sadašnju vrijednost plaćanja po osnovu najma stvorenih kod najmodavca, diskontovano po tržišnoj kamatnoj stopi;
  - (b) trošak prodaje koji predstavlja nabavnu ili knjigovodstvenu vrijednost predmetne imovine, ukoliko se razlikuju, umanjeno za sadašnju vrijednost *negarantovanog ostatka vrijednosti*; i
  - (c) dobitak, odnosno gubitak od prodaje (koji čini razlika između prihoda od prodaje i troška prodaje), u skladu s politikom subjekta kod direktnih prodaja na koje se primjenjuje MSFI 15. Proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca priznaje dobit, odnosno gubitak od prodaje po osnovu finansijskog najma na prvi dan trajanja tog najma bez obzira na to da li najmodavac vrši prijenos predmetne imovine na način predviđen u MSFI 15 ili ne.
72. Proizvođači, odnosno posrednici često kupcima nude mogućnost da kupe ili da unajme neku imovinu. Finansijski najam imovine od proizvođača ili posrednika u svojstvu najmodavca dovodi do nastanka dobiti, odnosno gubitka jednakog dobiti ili gubitku koji proizilazi iz direktne prodaje predmetne imovine po redovnim prodajnim cijenama, odražavajući sve eventualne primjenjive popuste na količinu ili na promet.
73. Proizvođači, odnosno posrednici u svojstvu najmodavca ponekad nude umjetno niske kamatne stope kako bi privukli kupce. Primjena takvih stopa dovodi do priznavanja prevelikog dijela ukupnog prihoda od transakcije na prvi dan trajanja najma. Ako se nude umjetno niske kamatne stope, proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca ograničavaju prihod od prodaje na iznos do kog bi se došlo da je primijenjena tržišna kamatna stopa.
74. Proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca troškove nastale u vezi sa dobivanjem finansijskog najma priznaje kao rashod na prvi dan trajanja najma s obzirom na to da se uglavnom odnose na zaradu proizvođača, odnosno dobit od prodaje posrednika. Troškovi nastali za proizvođača ili posrednika u svojstvu najmodavca u vezi sa dobivanjem finansijskog najma ne spadaju pod definiciju početnih direktnih troškova, te su, u skladu s tim, isključeni iz neto ulaganja u dati najam.

*Naknadna mjerenja*

75. **Najmodavac priznaje finansijski prihod tokom cijelog trajanja najma na način koji odražava stalnu periodičnu stopu povrata od neto ulaganja najmodavca u najam.**
76. Najmodavac nastoji rasporediti finansijski prihod tokom cijelog trajanja najma na sistematskoj i racionalnoj osnovi. Najmodavac plaćanja po osnovu najma koja se tiču datog perioda koristi za smanjenje glavnice *bruto ulaganja u najam* i *neostvarenog finansijskog prihoda*.

77. Najmodavac primjenjuje zahtjeve u pogledu prestanka priznavanja i umanjenja vrijednosti iz MSFI 9 na neto ulaganje u najam. On redovno preispituje procijenjene negarantovane ostatke vrijednosti korištene kod izračunavanja bruto ulaganja u najam. Ukoliko je došlo do smanjenja procijenjenog negarantovanog ostatka vrijednosti, najmodavac mijenja raspored prihoda tokom trajanja najma i odmah priznaje svako smanjenje već obračunatih iznosa.
78. Najmodavac koji imovinu pod finansijskim najmom klasifikuje kao imovinu namijenjenu prodaji (ili je uključuje u grupu imovine za otuđenje klasifikovanu kao imovina namijenjena prodaji) primjenjujući MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje* obračunava tu imovinu u skladu s datim standardom.

### Modifikacije najma

79. Najmodavac modifikaciju finansijskog najma obračunava kao zasebni najam onda kada:
- (a) ta modifikacija proširuje obim najma dodajući mu pravo na korištenje jedne ili više dodatnih stavki imovine; i ujedno
  - (b) se najamnina povećava srazmjerno samostalnoj cijeni datog proširenja obima i svih neophodnih usklađivanja te samostalne cijene kako bi odražavala okolnosti konkretnog sporazuma.
80. Najmodavac modifikaciju finansijskog najma koja se ne obračunava kao zasebni najam obračunava kako slijedi:
- (a) u slučajevima kada bi najam bio klasifikovan kao poslovni najam da je data modifikacija važila na njegovom početku, najmodavac
    - (i) obračunava modifikaciju najma kao novi najam od datuma njenog stupanja na snagu; i
    - (ii) mjeri knjigovodstvenu vrijednost predmetne imovine kao neto ulaganje u najam neposredno prije stupanja modifikacije najma na snagu;
  - (c) u ostalim slučajevima, najmodavac primjenjuje zahtjeve MSFI 9.

### Poslovni najmovi

#### Priznavanje i mjerenje

81. **Najmodavac plaćanja po osnovu poslovnih najмова priznaje kao prihod bilo na pravolinijskoj ili nekoj drugoj sistematskoj osnovi. Neku drugu sistematsku osnovu primjenjuje onda kada ona bolje predstavlja vremenski okvir tokom kojeg se smanjuje korist od iznajmljene imovine.**
82. Najmodavac troškove nastale kod ostvarivanja prihoda od najma, uključujući troškove amortizacije, priznaje kao rashod.
83. Najmodavac početne direktne troškove nastale u vezi sa dobivanjem poslovnog najma dodaje u knjigovodstvenu vrijednost predmetne imovine i priznaje kao rashod tokom trajanja najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.

84. Politika amortizacije u odnosu na imovinu koja je predmet poslovnog najma a koja se amortizuje treba biti u skladu sa redovnom politikom amortizacije najmodavca za sličnu imovinu. Najmodavac amortizaciju obračunava u skladu s MRS 16 i MRS 38.
85. Najmodavac kod utvrđivanja da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koja je predmet poslovnog najma, kao i kod obračunavanja eventualnih gubitaka po osnovu tog umanjenja vrijednosti, primjenjuje MRS 36.
86. Proizvođač ili posrednik u svojstvu najmodavca ne priznaje bilo kakvu dobit od prodaje po zaključenju poslovnog najma jer on nije jednak prodaji.

### *Modifikacije najma*

87. Najmodavac modifikaciju poslovnog najma obračunava kao novi najam od datuma stupanja na snagu modifikacije, smatrajući sva eventualna unaprijed izvršena ili obračunata plaćanja u odnosu na izvorni najam dijelom plaćanja po osnovu novog najma.

### **Prikazivanje**

88. Najmodavac imovinu koja je predmet poslovnih najmova u svojim izvještajima o finansijskom položaju prikazuje prema vrsti imovine.

### **Objavlivanje**

89. **Cilj objavljivanja je da najmodavci u bilješkama objave one podatke koji, zajedno sa podacima iz izvještaja o finansijskom položaju, izvještaja o dobiti i gubitku i izvještaja o novčanim tokovima, korisnicima finansijskih izvještaja pružaju osnovu za procjenjivanje efekata najmova na finansijski položaj, finansijske rezultate i novčane tokove najmodavca. Tačke 90.-97. navode zahtjeve u pogledu toga kako doći do ostvarenja ovog cilja.**

90. Najmodavac za svaki obračunski period objavljuje sljedeće iznose:
- (a) za finansijske najmove:
    - (i) dobit ili gubitak od prodaje;
    - (ii) finansijski prihod od neto ulaganja u najam; i
    - (iii) prihod u vezi sa promjenjivim plaćanjima po osnovu najma koja nisu uključena u mjerenje neto ulaganja u dati najam;
  - (b) za poslovne najmove, objavljuje prihod od najma, odvajajući prihod koji se odnosi na promjenjiva plaćanja po osnovu najma koja ne zavise od nekog indeksa ili stope.
91. Najmodavac podatke iz tačke 90. objavljuje u vidu tabele izuzev ako je neki drugi format primjereniji.
92. Najmodavac je dužan objaviti i dodatne kvalitativne i kvantitativne podatke o svojim aktivnostima u pogledu najmova neophodne za ispunjavanje cilja u vezi s objavljivanjima iz tačke 89. Oni mogu uključivati, ali nisu ograničeni na podatke koji korisnicima finansijskih izvještaja pomažu kod procjene:
- (a) prirode aktivnosti najmodavca u vezi sa najmovima; i

- (b) načina na koji najmodavac upravlja rizicima koji se vezuju za sva eventualna prava nad predmetnom imovinom koju zadržava. Najmodavac, naročito, objavljuje svoju strategiju upravljanja rizicima u vezi sa pravima nad predmetnom imovinom koja je zadržao, uključujući sva sredstva koja koristi kako bi umanjio te rizike. Ta sredstva mogu podrazumijevati, primjera radi, sporazume o otkupu dionica, garancije ostatka vrijednosti ili promjenjiva plaćanja za korištenje koja prekoračuju utvrđena ograničenja.

### **Finansijski najmovi**

93. Najmodavac obezbjeđuje kvalitativna i kvantitativna obrazloženja svih značajnih promjena knjigovodstvene vrijednosti neto ulaganja u finansijske najmove.
94. Najmodavac objavljuje i analizu dospijeća budućih plaćanja po osnovu najma, prikazujući nediskontovana plaćanja koja će biti zaprimana na godišnjoj osnovi kao minimalne iznose za svaku od prvih pet (5) godina i kao ukupan iznos za preostale godine trajanja najma. Najmodavac usklađuje nediskontovana plaćanja po osnovu najma s neto ulaganjem u taj najam. Takvo usklađivanje pokazuje nezarađeni finansijski prihod u odnosu na potraživana plaćanja po osnovu najma i svaki diskontovani negarantovani ostatak vrijednosti.

### **Poslovni najmovi**

95. U odnosu na stavke nekretnina, postrojenja i opreme pod poslovnim najmom, najmodavac primjenjuje zahtjeve MRS 16 u pogledu objavljivanja. Primjenom tih zahtjeva, najmodavac svaku vrstu nekretnina, postrojenja i opreme razvrstava na one koje su predmet poslovnog najma i one koje to nisu. Na taj način, najmodavac podatke zahtijevane u MRS 16 u vezi s imovinom koja podliježe poslovnom najmu (po vrsti imovine) objavljuje odvojeno od podataka o imovini koju sam drži ili koristi.
96. Najmodavac u odnosu na imovinu koja je pod poslovnim najmom primjenjuje i zahtjeve u vezi sa objavljivanjem iz MRS 36, MRS 38, MRS 40 i MRS 41.
97. Najmodavac objavljuje i analizu dospijeća plaćanja po osnovu najma, prikazujući nediskontovana plaćanja koja će biti zaprimana na godišnjoj osnovi kao minimalne iznose za svaku od prvih pet (5) godina i kao ukupan iznos za preostale godine trajanja najma.

### **Transakcije prodaje i povratnog najma**

---

98. Kada jedan subjekt (prodavac-najmoprimalac) prenese imovinu na drugi subjekt (kupca-najmodavca) a onda tu imovinu unajmi od istog kupca-najmodavca, i prodavac-najmoprimalac i kupac-najmodavac dati sporazum o prijenosu i sporazum o najmu obračunavaju u skladu sa tačkama 99.–103.



## Procjenjivanje da li neki prijenos imovine predstavlja prodaju

99. Kod utvrđivanja da li neki prijenos imovine treba obračunati kao njenu prodaju subjekt primjenjuje zahtjeve za utvrđivanje zadovoljenja obaveze izvršenja iz MSFI 15.

### Prijenos imovine predstavlja prodaju

100. Onda kada prijenos imovine koji vrši prodavac-najmoprimac zadovoljava zahtjeve MSFI 15 da bi se obračunavao kao prodaja te imovine:
- (a) prodavac-najmoprimac imovinu s pravom korištenja koja proizilazi iz povratnog najma mjeri srazmjerno prethodnoj knjigovodstvenoj vrijednosti te imovine koja se odnosi na pravo korištenja koje zadržava prodavac-najmoprimac. Shodno tome, prodavac-najmoprimac priznaje samo onaj iznos svake eventualne dobiti ili gubitka koji se vezuje za prava prenesena na kupca-najmodavca;
  - (b) kupac-najmodavac otkup imovine obračunava primjenjujući mjerodavne standarde, a najam primjenjujući računovodstvene zahtjeve ovog standarda koji se odnose na najmodavce.
101. Ukoliko fer vrijednost prodajne cijene imovine nije jednaka fer vrijednosti same imovine ili ukoliko plaćanja po osnovu najma nisu u skladu s tržišnim cijenama, subjekt vrši sljedeća usklađivanja kako bi dobit od prodaje mjerio po fer vrijednosti:
- (a) svaki iznos ispod tržišnih uslova obračunava se kao avansna plaćanja po osnovu najma; a
  - (b) svaki iznos iznad tržišnih uslova obračunava se kao dodatno finansiranje od kupca-najmodavca u korist prodavca-najmoprimca.
102. Subjekt svako potencijalno usklađivanje koje iziskuje tačka 101. mjeri na osnovu jedne od sljedećih opcija koju je lakše utvrditi:
- (a) razlike između fer vrijednosti prodajne cijene i fer vrijednosti same imovine; ili
  - (b) razlike između sadašnje vrijednosti ugovornih plaćanja za najam i sadašnje vrijednosti plaćanja za najam po tržišnim stopama.

### Prijenos imovine ne predstavlja prodaju

103. Onda kada prijenos imovine koji vrši prodavac-najmoprimac ne zadovoljava zahtjeve MSFI 15 da bi se obračunavao kao prodaja te imovine:
- (a) prodavac-najmoprimac nastavlja priznavati prenesenu imovinu i priznaje finansijsku obavezu jednaku prihodu od prijenosa, i to u skladu sa MSFI 9;
  - (b) kupac-najmodavac ne priznaje prenesenu imovinu a priznaje finansijsku imovinu jednaku prihodu od prijenosa i to u skladu sa MSFI 9.

## Dodatak A

### Definicije pojmova

---

Ovaj dodatak čini sastavni dio standarda.

<b>Bruto ulaganje u najam</b>	je zbir: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) <b>plaćanja po osnovu najma</b> koja u okviru <b>finansijskog najma</b> potražuje <b>najmodavac</b>; i</li> <li>(b) svakog <b>negarantovanog ostatka vrijednosti</b> koji pripada najmodavcu.</li> </ul>
<b>Datum stupanja modifikacije na snagu</b>	je dan kada se obje strane usaglase oko <b>modifikacije najma</b> .
<b>Ekonomski vijek</b>	je period tokom kojeg se očekuje rentabilna upotreba imovine od strane jednog ili više korisnika, odnosno broj proizvoda ili sličnih jedinica koje jedan ili više korisnika očekuju ostvariti od imovine.
<b>Fer vrijednost</b>	za potrebe primjene zahtjeva ovog standarda koji se odnose na računovodstveni postupak kod <b>najmodavca</b> je onaj iznos za koji je moguće razmijeniti sredstvo ili izmiriti obavezu između dobro obaviještenih i voljnih strana u nepristrasnoj transakciji.
<b>Fiksna plaćanja</b>	su plaćanja koja <b>najmoprimac</b> vrši u korist <b>najmodavca</b> u zamjenu za pravo korištenja <b>predmetne imovine</b> tokom trajanja najma, ne uključujući <b>promjenjiva plaćanja po osnovu najma</b> .
<b>Finansijski najam</b>	je <b>najam</b> kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom nad <b>predmetnom imovinom</b> .
<b>Garantovani ostatak vrijednosti</b>	je garancija koju <b>najmodavcu</b> daje s njim nepovezana strana da će vrijednost (ili dio vrijednosti) <b>predmetne imovine</b> na kraju <b>najma</b> biti jednaka najmanje nekom određenom iznosu.
<b>Imovina s pravom korištenja</b>	je imovina koja predstavlja pravo <b>najmoprimca</b> na korištenje <b>imovine</b> tokom <b>trajanja najma</b> .
<b>Inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca</b>	je ona kamatna stopa koju bi <b>najmoprimac</b> morao platiti da u sličnom roku i uz slične garancije posudi sredstva neophodna za nabavku imovine slične vrijednosti kao <b>imovine s pravom korištenja</b> u sličnom ekonomskom okruženju.
<b>Kamatna stopa sadržana u najmu</b>	je kamatna stopa koja dovodi do izjednačavanja sadašnje vrijednosti (a) <b>plaćanja po osnovu najma</b> i (b) <b>negarantovanog ostatka vrijednosti</b> sa zbirom (i) <b>fer vrijednosti imovine</b> i (ii) svih <b>početnih direktnih troškova</b> najmodavca.
<b>Kratkoročni najam</b>	je <b>najam</b> koji, s <b>prvim danom trajanja najma</b> , ima <b>trajanje</b> od dvanaest (12) mjeseci ili kraće. Najam koji sadrži opciju otkupa nije kratkoročni najam.

<b>Modifikacija najma</b>	je svaka izmjena obima <b>najma</b> ili najamnine u odnosu na izvorne uslove najma (primjera radi, dodavanje ili oduzimanje prava korištenja jedne ili više stavki <b>predmetne imovine</b> , odnosno produžavanje ili skraćivanje sporazumom uređenog <b>trajanja najma</b> ).
<b>Najam</b>	je sporazum, odnosno dio sporazuma, na osnovu kog se u dogovorenom periodu prenosi pravo korištenja neke imovine ( <b>predmetne imovine</b> ) u zamjenu za naknadu.
<b>Najmodavac</b>	je subjekt koji ustupa pravo korištenja <b>imovine</b> tokom određenog perioda u zamjenu za naknadu.
<b>Najmoprimac</b>	je subjekt koji stječe pravo korištenja <b>predmetne imovine</b> tokom određenog perioda u zamjenu za naknadu.
<b>Negarantovani ostatak vrijednosti</b>	je onaj dio ostatka vrijednosti <b>predmetne imovine</b> čija realizacija u korist <b>najmodavca</b> nije osigurana ili za nju garantuje samo strana povezana s najmodavcem.
<b>Neto ulaganje u najam</b>	je <b>bruto ulaganje u najam</b> diskontovano po <b>kamatnoj stopi sadržanoj u najmu</b> .
<b>Nezarađeni finansijski prihod</b>	je razlika između: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) <b>bruto ulaganja u najam</b>; i</li> <li>(b) <b>neto ulaganja u najam</b>.</li> </ul>
<b>Opciona plaćanja po osnovu najma</b>	su plaćanja koja <b>najmoprimac</b> vrši u korist <b>najmodavca</b> u zamjenu za pravo korištenja <b>predmetne imovine</b> tokom perioda obuhvaćenih opcijama produženja ili raskidanja <b>najma</b> koji nisu uključeni u <b>trajanje najma</b> .
<b>Period korištenja</b>	je ukupni period tokom kog se imovina koristi u svrhu izvršenja sporazuma s kupcem (uključujući sve eventualne neuzastopne periode).

<b>Plaćanja po osnovu najma</b>	<p>su plaćanja koja <b>najmoprimac</b> vrši u korist <b>najmodavca</b> u vezi sa pravom korištenja <b>imovine</b> tokom <b>trajanja najma</b> a koja podrazumijevaju:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) <b>fiksna plaćanja</b> (suštinski uključujući fiksna plaćanja), umanjeno za eventualne <b>podsticaje u vezi s najmom</b>;</li> <li>(b) <b>promjenjiva plaćanja po osnovu najma</b> koja zavise od određenog indeksa ili stope;</li> <li>(c) cijenu korištenja opcije otkupa ukoliko postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju; i</li> <li>(d) kazne za raskid <b>najma</b>, ukoliko trajanje najma pokazuje da je najmoprimac iskoristio tu opciju.</li> </ul> <p>Za najmoprimca, plaćanja po osnovu najma uključuju i iznose za koje se očekuje da će mu prispjeti na plaćanje u okviru <b>garantovanog ostatka vrijednosti</b>. Plaćanja za najam ne uključuju plaćanja raspoređena na one komponente sporazuma koje ne predstavljaju najam osim ukoliko najmoprimac odabere da ih objedini sa komponentom koja jeste najam i obračunava kao jedinstvenu komponentu najma.</p> <p>Za najmodavca, plaćanja po osnovu najma mogu uključivati i sve garantovane ostatke vrijednosti koje daje najmoprimcu, strani povezanoj s najmoprimcem ili trećoj nepovezanoj strani koja je finansijski sposobna izmiriti obaveze u okviru te garancije. Plaćanja za najam ne uključuju plaćanja raspoređena na komponente koje nisu najam.</p>
<b>Početak najma</b>	je datum potpisivanja sporazuma o <b>najmu</b> ili datum kada su se strane obavezale pridržavati glavnih uslova najma, zavisno od toga koji pada ranije.
<b>Početni direktni troškovi</b>	su inkrementalni troškovi dobivanja <b>najma</b> koji ne bi nastali bez stjecanja tog najma, izuzev troškova nastalih po proizvođača ili posrednika u svojstvu <b>najmodavca</b> u vezi sa <b>finansijskim najmom</b> .
<b>Podnajam</b>	je transakcija ponovnog iznajmljivanja <b>imovine</b> od <b>najmoprimca</b> ('posrednog najmodavca') nekoj trećoj strani, pri čemu <b>najam</b> ('osnovni najam') između osnovnog najmodavca i najmoprimca i dalje ostaje na snazi.
<b>Podsticaji u vezi s najmom</b>	su plaćanja koja u vezi s <b>najmom najmodavac</b> izvrši u korist <b>najmoprimca</b> , odnosno troškovi najmoprimca po osnovu najma koje preuzme ili nadoknadi najmodavac.
<b>Poslovni najam</b>	je <b>najam</b> kojim se ne prenose suštinski svi rizici i nagrade povezani sa vlasništvom nad <b>imovinom</b> .
<b>Predmetna imovina</b>	je imovina koja je predmet <b>najma</b> za koju <b>najmodavac</b> ustupa pravo korištenja <b>najmoprimcu</b> .

<b>Promjenjiva plaćanja po osnovu najma</b>	su onaj dio plaćanja koja <b>najmoprimac</b> vrši u korist <b>najmodavca</b> u zamjenu za pravo korištenja <b>predmetne imovine</b> tokom <b>trajanja najma</b> koja variraju usljed promjena činjenica ili okolnosti nastalih nakon <b>prvog dana trajanja najma</b> , a koje se ne odnose na sam protok vremena.
<b>Prvi dan trajanja najma</b>	je dan kada <b>najmodavac</b> dâ <b>predmetnu imovinu</b> na korištenje <b>najmoprimcu</b> .
<b>Trajanje najma</b>	je neopozivi period tokom kog <b>najmoprimac</b> ima pravo koristiti <b>predmetnu imovinu</b> , zajedno sa: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) periodima obuhvaćenim svakom eventualnom opcijom produženja <b>najma</b> ukoliko postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti tu opciju; i</li> <li>(b) periodima obuhvaćenim opcijom raskidanja najma ukoliko postoji realna vjerovatnoća da najmoprimac neće iskoristiti tu opciju.</li> </ul>

### **Pojmovi definisani drugim standardima koji se u ovom standardu koriste u istom značenju**

<b>Korisni vijek</b>	je period tokom kojeg se očekuje da imovina bude raspoloživa subjektu za korištenje, odnosno broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od imovine.
<b>Sporazum</b>	je sporazum između dvije ili više strana po osnovu kog se ostvaruju određena prava i obaveze.

## **Dodatak B**

### **Uputstva za primjenu**

---

*Ovaj dodatak čini sastavni dio standarda. On daje opis primjene tačaka 1.-103. i ima jednaku pravnu snagu kao i ostali dijelovi standarda.*

#### **Portfeljna primjena**

- B1. Ovim standardom uređuje se računovodstveni postupak za pojedinačne najmove, ali ga kao praktičnu pomoć subjekt ima pravo primjenjivati i na portfelj najmova sličnih obilježja onda kada realno očekuje da se učinci portfeljne primjene standarda na finansijske izvještaje neće značajno materijalno razlikovati od onih koji bi nastali primjenom standarda na svaki od najmova iz datog portfelja zasebno. U slučajevima kada obračunavanje vrši na portfeljnim osnovama, subjekt treba koristiti procjene i pretpostavke koje odražavaju veličinu i sastav datog portfelja.

#### **Kombinacija sporazuma**

- B2. Kod primjene ovog standarda subjekt kombinuje dva ili više sporazuma sklopljena u isto ili približno isto vrijeme sa istom drugom stranom (ili stranama povezanim s njom) i obračunava ih kao jedinstven sporazum onda kada su zadovoljeni jedan ili više od sljedećih kriterija:
- (a) o sporazumima se pregovaralo u paketu i nemoguće je razumjeti sveukupni komercijalni cilj bez razmatranja sporazuma zajedno;
  - (b) iznos naknade koja će biti plaćena po jednom od sporazuma zavisi od cijene ili od izvršenja drugog sporazuma; ili
  - (c) prava korištenja predmetne imovine ustupljena sporazumima (odnosno neka od prava korištenja imovine ustupljena svakim od sporazuma) čine jedinstvenu komponentu najma kao što je to opisano u tački B32.

#### **Izuzeća od priznavanja: najmovi čiji je predmet imovina male vrijednosti (tačke 5.- 8.)**

- B3. Osim u slučajevima uređenim tačkom B7., ovaj standard najmoprimcu dozvoljava primjenu tačke 6. kod obračunavanja najmova koji se tiču imovine male vrijednosti. Najmoprimac vrijednost imovine procjenjuje zasnovano na njenoj vrijednosti kada je nova, bez obzira na njenu starost u vrijeme najma.
- B4. Procjena toga da li je vrijednost predmetne imovine mala vrši se na apsolutnoj osnovi. Najmovi imovine male vrijednosti zadovoljavaju uslove za primjenu računovodstvenog postupka iz tačke 6. bez obzira na to da li su od materijalnog značaja za najmoprimca ili ne. Veličina, vrsta i okolnosti najmoprimca ne utiču na procjenu. Shodno tome, očekuje se da bi različiti najmoprimci došli do istog zaključka u pogledu zanemarivosti vrijednosti neke predmetne imovine.
- B5. Imovina se može procijeniti kao imovina male vrijednosti samo onda kada:

- (a) najmoprimac može imati koristi od te imovine same po sebi ili u kombinaciji sa drugim resursima koji su mu lako dostupni; i
  - (b) predmetna imovina nije u velikoj mjeri zavisna ili uzajamno povezana s drugom imovinom.
- B6. Najam ne zadovoljava kriterije da se smatra najmom imovine male vrijednosti ukoliko se tiče vrste imovine koja, dok je još nova, u pravilu nije niske vrijednosti. Primjera radi, najmovi automobila ne mogu se smatrati najmovima imovine male vrijednosti jer vrijednost novih automobila u pravilu nije mala.
- B7. U slučajevima kada najmoprimac imovinu dà, odnosno očekuje da će je dati u podnajam, osnovni najam ne može se smatrati najmom imovine male vrijednosti.
- B8. Primjeri imovine male vrijednosti mogu uključivati tablete i personalne računare, manje komade kancelarijskog namještaja i telefonske uređaje.

### **Određivanje najma (tačke 9.–11.)**

- B9. U funkciji procjene da li se nekim sporazumom ustupa pravo kontrole nad korištenjem određene imovine (vidjeti tačke B13.-B20.) tokom nekog perioda, subjekt je dužan procijeniti da li kupac tokom cijelog *perioda korištenja* ima:
- (a) pravo na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od korištenja određene imovine (kao što je to opisano u tačkama B21.–B23.); i
  - (b) pravo direktnog korištenja određene imovine (kao što je to opisano tačkama B24.–B30.).
- B10. U slučajevima kada kupac ima pravo kontrole nad korištenjem određene imovine samo tokom dijela trajanja sporazuma, onda taj sporazum predstavlja najam samo za dati dio perioda njegovog trajanja.
- B11. Sporazum koji predviđa primanje dobara ili usluga mogu sklopiti subjekti koji su ušli u zajedničko poslovanje, odnosno može se sklopiti u njihovo ime na način predviđen MSFI 11 *Zajednički aranžmani*. U tom slučaju, subjekti koji su ušli u zajedničko poslovanje predstavljaju kupca iz sporazuma. Shodno tome, kod procjene da li dati sporazum sadrži najam, subjekt procjenjuje da li to zajedničko poslovanje podrazumijeva pravo kontrole nad korištenjem određene imovine tokom cjelokupnog perioda korištenja.
- B12. Subjekt je dužan procijeniti da li neki sporazum sadrži elemente najma za svaku potencijalno odvojivu komponentu najma. Uputstva o razdvajanju komponenti najma data su u tački B32.

### **Određivanje imovine**

- B13. Imovina se u pravilu određuje tako što se eksplicitno navodi u sporazumu, ali se može odrediti i implicitnim navođenjem u trenutku kada se daje kupcu na korištenje.

### *Značajna prava zamjene*

- B14. Čak i onda kada je imovina konkretno navedena, kupac nema pravo korištenja nad njom ukoliko dobavljač zadržava značajno pravo da tu imovinu zamijeni

tokom perioda korištenja. Pravo dobavljača na zamjenu imovine je značajno ako su zadovoljena oba sljedeća uslova:

- (a) dobavljač ima praktičnu mogućnost zamjene alternativne imovine tokom cijelog perioda njenog korištenja (na primjer, kupac nema pravo spriječiti dobavljača da zamijeni imovinu a alternativna imovina je lako dostupna dobavljaču, odnosno može je obezbijediti u razumno kratkom roku); i
- (b) dobavljač bi imao ekonomske koristi od primjene svog prava na zamjenu imovine (na primjer, očekuje se da će ekonomske koristi povezane sa zamjenom imovine biti veće od troškova te zamjene).

B15. Ako dobavljač ima pravo ili obavezu zamijeniti imovinu samo na ili nakon određenog datuma, odnosno određenog događaja, onda njegovo pravo na zamjenu nije značajno jer nema praktičnu mogućnost zamjene alternativne imovine tokom cijelog perioda korištenja.

B16. Subjekt procjenu toga da li je pravo dobavljača na zamjenu imovine značajno zasniva na onim činjenicama i okolnostima koje su važile na početku sporazuma, ne uzimajući u obzir sve eventualne buduće događaje za koje se na početku sporazuma ne smatra vjerovatnim da bi mogli nastati. Primjeri takvih događaja, za koje se na početku sporazuma ne smatra vjerovatnim da bi mogli nastati i koje, u skladu s tim, ne treba uzimati u obzir kod procjene uključuju:

- (a) svaku saglasnost nekog budućeg kupca da za korištenje date imovine plati cijenu višu od tržišne;
- (b) uvođenje nove tehnologije koja u suštini nije razvijena na početku sporazuma;
- (c) svako značajno odstupanje korištenja imovine od strane kupca, odnosno učinka imovine od onog korištenja ili učinaka za koje se na početku sporazuma smatralo da su vjerovatni; i
- (d) svaku značajnu razliku između tržišne cijene imovine tokom perioda korištenja i tržišne cijene za koju se na početku sporazuma smatralo da je vjerovatna.

B17. U slučajevima kada je imovina smještena u prostorijama kupca ili na nekoj drugoj lokaciji troškovi povezani s njenom zamjenom u pravilu su veći nego kada se nalazi u prostorijama samog dobavljača i, prema tome, vjerovatnije je da će premašiti koristi povezane sa zamjenom predmetne imovine.

B18. Pravo ili obaveza dobavljača da izvrši zamjenu imovine za potrebe popravaka i održavanja onda kada ne funkcioniše ispravno ili kada postane raspoloživa određena tehnološka nadogradnja ne smije biti zapreka pravu kupca na korištenje određene imovine.

B19. Ukoliko kupac nije u mogućnosti lako utvrditi da li dobavljač ima značajno pravo na zamjenu imovine, on pretpostavlja da je pravo na zamjenu nije značajno.

### *Djelovi imovine*

B20. Dio neke imovine smatra se posebnom imovinom ukoliko predstavlja fizički zaseban element (poput sprata nekog objekta). Dio imovine koji ne predstavlja fizički zaseban element (primjera radi, optički kabl) nije posebna imovina osim



ako taj dio suštinski predstavlja sav kapacitet te imovine i, u skladu s tim, kupcu obezbjeđuje pravo na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od njenog korištenja.

### **Pravo stjecanja ekonomske koristi od korištenja imovine**

- B21. Da bi kontrolisao korištenje određene imovine, korisnik mora imati pravo na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od nje tokom cijelog perioda korištenja (primjera radi, uživajući isključivo pravo korištenja date imovine tokom tog perioda). Korisnik može stjecati ekonomske koristi od korištenja imovine neposredno ili posredno na više načina, kao što su upotreba, držanje ili davanje imovine u podnajam. Ekonomske koristi od korištenja neke imovine podrazumijevaju njene osnovne i sporedne proizvode (uključujući potencijalne novčane tokove proizašle iz tih stavki), te druge ekonomske koristi od korištenja te imovine koje je moguće realizovati kroz komercijalne transakcije s trećom stranom.
- B22. Kod procjene prava na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od korištenja neke imovine, subjekt uzima u obzir one ekonomske koristi koje nastaju od korištenja te imovine u okviru utvrđenog obima prava nekog kupca na korištenje (vidjeti tačku B30.). Na primjer:
- (a) ako je korištenje nekog motornog vozila sporazumom ograničeno na konkretno geografsko područje tokom perioda korištenja, subjekt u razmatranje uzima samo ekonomske koristi od korištenja tog motornog vozila na datom području, ne i mimo njega;
  - (b) ako sporazum navodi da korisnik neko motorno vozilo može koristiti do konkretne pređene kilometraže tokom perioda korištenja, subjekt u razmatranje uzima samo ekonomske koristi od korištenja tog motornog vozila do dozvoljene kilometraže, ne i preko nje.
- B23. Ako sporazum zahtijeva od kupca da dobavljaču ili drugoj strani isplati dio novca koji proizilazi iz korištenja neke imovine u vidu naknade, ti novčani tokovi plaćeni kao naknada smatraju se dijelom ekonomskih koristi koje je korisnik stekao od korištenja predmetne imovine. Primjera radi, ukoliko je korisnik obavezan isplatiti dobavljaču određeni procenat od prodaje kao naknadu za korištenje maloprodajnog objekta, taj uslov ne sprječava kupca da uživa pravo na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od korištenja datog maloprodajnog objekta. Razlog za ovo je taj što se novčani tokovi proistekli iz predmetne prodaje smatraju ekonomskim koristima koje korisnik stječe od korištenja maloprodajnog objekta i čiji dio potom isplaćuje dobavljaču kao naknadu za pravo korištenja tog objekta.

### **Pravo prvenstva**

- B24. Korisnik ima pravo prvenstva kod određivanja korištenja određene imovine tokom perioda korištenja samo:
- (a) ako korisnik ima pravo određivati način i svrhu korištenja date imovine tokom cijelog perioda korištenja (kako je to opisano u tačkama B25.–B30.); ili
  - (b) ako je unaprijed odlučeno o načinu i svrsi korištenja imovine a:

- (i) korisnik ima pravo upravljati imovinom (odnosno, usmjeravati druge da njom upravljaju na način koji on odredi) tokom cijelog perioda korištenja, pri čemu dobavljač nema pravo mijenjati ta uputstva o upravljanju; ili
- (ii) korisnik je imovinu (odnosno neke njene aspekte) dizajnirao tako da su način i svrha njenog korištenja tokom cijelog perioda korištenja unaprijed određeni.

### *Način i svrha korištenja imovine*

- B25. Korisnik ima pravo određivati način i svrhu korištenja imovine ako, u okviru obima svog prava korištenja utvrđenog sporazumom, može mijenjati način i svrhu korištenja te imovine tokom cijelog perioda korištenja. Kod ove procjene, subjekt u obzir uzima ona prava odlučivanja koja se najviše tiču izmjene načina i svrhe korištenja imovine tokom cijelog perioda korištenja. Prava odlučivanja smatraju se relevantnim onda kada utiču na ekonomske koristi koje će nastati od korištenja imovine. Odluka koja prava odlučivanja su najrelevantnija vjerovatno će se razlikovati od sporazuma do sporazuma, zavisno od njihovih uslova i vrste same imovine.
- B26. Primjeri prava odlučivanja koja, zavisno od okolnosti, omogućavaju mijenjanje načina i svrhe korištenja imovine u okviru opsega prava kupca na to korištenje, uključuju:
- (a) prava na izmjenu vrste izlaznih vrijednosti koje imovina daje (primjera radi, odlučivanje o tome da li robni kontejner koristiti za prijevoz ili za čuvanje dobara, odnosno odlučivanje o tačnoj kombinaciji proizvoda koji će biti u ponudi u određenom maloprodajnom objektu);
  - (b) prava na izmjenu vremena nastanka izlaznih vrijednosti (na primjer, odlučivanje o tome kada koristiti neku konkretnu mašinu ili termoelektranu);
  - (c) prava na izmjenu mjesta nastanka izlaznih vrijednosti (na primjer, odlučivanje o krajnjem odredištu kamiona ili broda, odnosno odlučivanje o tome gdje koristiti neku stavku opreme); i
  - (d) prava na izmjenu toga da li uopšte stvarati određene izlazne vrijednosti, te odlučivanje o njihovoj količini (primjera radi, odlučivanje o tome da li termoelektranu koristiti za proizvodnju električne energije i koje količine električne energije proizvesti).
- B27. Primjeri prava odlučivanja koja ne omogućavaju mijenjanje načina i svrhe korištenja imovine uključuju prava koja su ograničena na upravljanje ili održavanje date imovine. Takva prava mogu uživati i korisnik i dobavljač. Iako su prava poput prava na upravljanje i održavanje imovine često presudna za njeno učinkovito korištenje ona ne predstavljaju prava određivanja načina i svrhe korištenja imovine, pa čak često zavise od odluka o načinu i svrsi korištenja imovine. Prava na upravljanje imovinom, međutim, mogu omogućiti korisniku da određuje način i svrhu njenog korištenja ukoliko su relevantne odluke o tome unaprijed utvrđene (vidjeti tačku B24.(b)(i)).

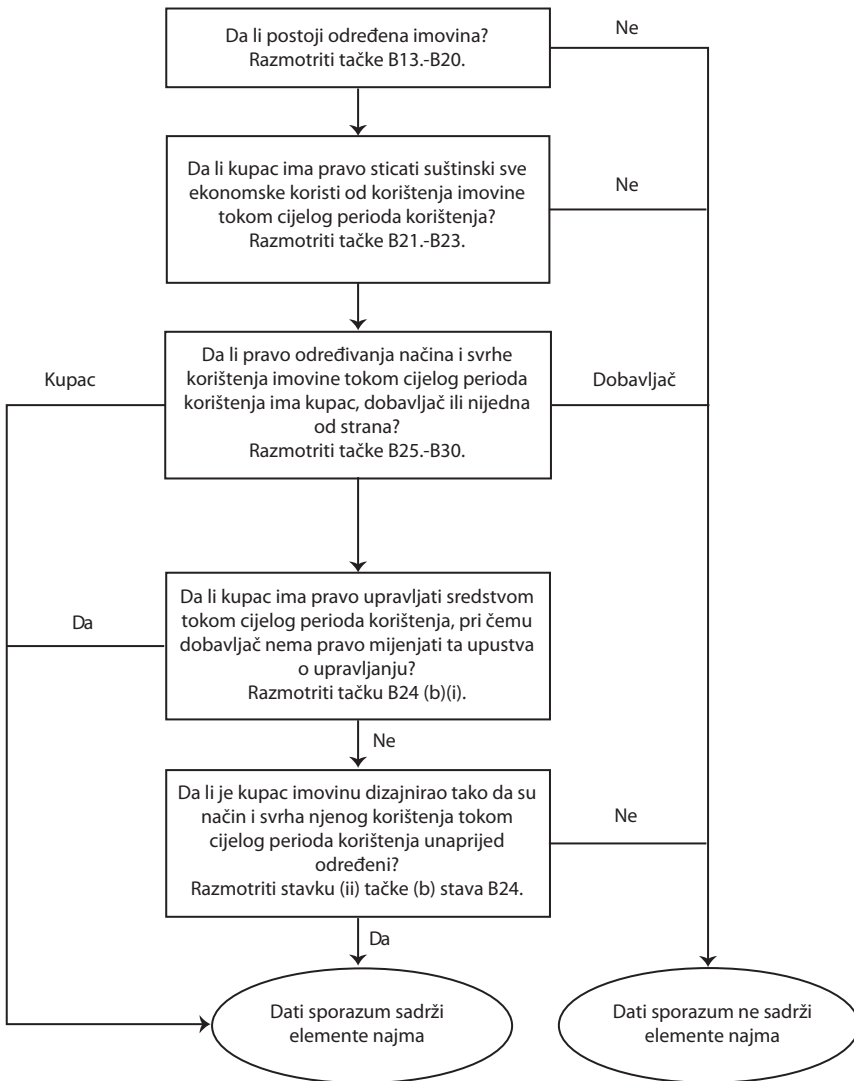
**Odluke tokom i prije perioda korištenja**

- B28. Relevantne odluke o tome na koji način i u koju svrhu će neka imovina biti korištena mogu se utvrditi unaprijed i to na više načina, kao što su, kroz sam dizajn date imovine ili putem ugrađivanja ograničenja u pogledu njenog korištenja u sporazum.
- B29. Kod procjenjivanja da li neki korisnik ima pravo određivati korištenje imovine, subjekt u razmatranje uzima samo prava odlučivanja o korištenju te imovine tokom datog perioda korištenja, izuzev ukoliko je korisnik imovinu (ili neke njene dijelove) dizajnirao na način opisan u tački B24.(b)(ii). Shodno tome, osim u slučaju postojanja uslova iz tačke B24.(b)(ii), subjekt ne uzima u razmatranje one odluke koje su utvrđene prije početka perioda korištenja. Na primjer, ukoliko je korisnik prije perioda korištenja neke imovine u mogućnosti odrediti samo to šta će biti njena izlazna vrijednost, ne smatra se da ima pravo određivanja tog korištenja. Sama mogućnost određivanja izlazne vrijednosti korištenja neke imovine sporazumom prije perioda njenog korištenja bez drugih prava odlučivanja u tom pogledu datom korisniku daje jednaka prava kakva bi imao i bilo koji drugi kupac ili korisnik dobara, odnosno usluga.

**Prava zaštite**

- B30. Sporazum može sadržati određene uslove osmišljene s ciljem zaštite interesa dobavljača u odnosu na predmetnu i drugu imovinu, zaštite njegovog osoblja, odnosno osiguravanja da dobavljač poštuje zakone i druge pravne propise. Kao primjere prava zaštite, sporazum može: (i) utvrđivati maksimalno dozvoljeno korištenje neke imovine, odnosno ograničiti kada i gdje korisnik smije koristiti tu imovinu; (ii) zahtijevati od korisnika da prati određene prakse postupanja s imovinom; ili (iii) iziskivati od korisnika da obavijesti dobavljača o svim izmjenama načina korištenja imovine. Prava zaštite u pravilu utvrđuju obim prava korisnika na korištenje, ali ga, sama po sebi, ne sprečavaju da uživa pravo određivanja korištenja imovine.

B31. Grafikon u nastavku teksta može biti od pomoći subjektima kod procjene da li neki sporazum predstavlja sporazum o najmu, odnosno sadrži elemente najma.



**Razdvajanje komponenti sporazuma (tačke 12.–17.)**

- B32. Pravo korištenja imovine predstavlja odvojenu komponentu najma ukoliko:
- (a) najmoprimac može imati koristi od korištenja imovine same po sebi ili u kombinaciji sa drugim resursima koji su mu lako dostupni. Lako dostupni resursi podrazumijevaju dobra i usluge koji se zasebno prodaju ili iznajmljuju (od najmodavca ili drugih dobavljača), odnosno resurse koje je najmoprimac već stekao (od najmodavca ili kroz druge transakcije i događaje); i ujedno
  - (b) predmetna imovina nije u velikoj mjeri zavisna ili uzajamno povezana s drugom imovinom iz sporazuma. Na primjer, činjenica da bi se najmoprimac mogao odlučiti da ne unajmi predmetnu imovinu bez značajnih posljedica po njegova prava korištenja druge imovine iz sporazuma može biti dobar pokazatelj da predmetna imovina nije ni u velikoj mjeri zavisna ni u velikoj mjeri uzajamno povezana sa tom drugom imovinom.
- B33. Sporazum može uključivati određeni iznos koji je najmoprimac dužan platiti za aktivnosti i troškove kojima se ne vrši prijenos nekog dobra ili usluge na njega. Na primjer, najmodavac u ukupan iznos za naplatu može uključiti i cijenu administrativnih poslova ili druge troškove koji su po njega nastali u vezi sa datim najmom a kojima se ne vrši prijenos dobra ili usluge na najmoprimca. Takvi potraživani iznosi ne predstavljaju osnovu za postojanje odvojene komponente sporazuma već se smatraju dijelom ukupne naknade koja se raspoređuje na odvojeno prepoznate komponente sporazuma.

**Trajanje najma (tačke 18.–21.)**

- B34. Kod utvrđivanja trajanja najma i procjene dužine neopozivog perioda najma, subjekt koristi definiciju sporazuma i utvrđuje period tokom kojeg je taj sporazum primjenjiv. Najam prestaje biti primjenjiv kada ga i najmoprimac i najmodavac steknu pravo raskinuti bez dozvole druge strane uz simboličnu kaznu.
- B35. Onda kada samo najmoprimac ima pravo raskinuti najam to pravo se smatra opcijom raskida najma koja je na raspolaganju najmoprimcu i koju subjekt ima u vidu kod utvrđivanja trajanja najma. Ako pravo raskidanja najma ima samo najmodavac, neopozivi period najma uključuje i period obuhvaćen opcijom raskida najma.
- B36. Trajanje najma počinje s prvim danom trajanja najma, te uključuje sve eventualne periode koje je najmodavac odobrio najmoprimcu bez plaćanja najamnine.
- B37. Prvog dana trajanja najma, subjekt vrši procjenu postojanja realne vjerovatnoće da će najmoprimac iskoristiti opcije produženja najma ili otkupa predmetne imovine, odnosno da neće iskoristiti opciju raskidanja najma. Subjekt u razmatranje uzima sve mjerodavne činjenice i okolnosti koje stvaraju ekonomski podsticaj za najmodavca da iskoristi, odnosno ne iskoristi navedene opcije, uključujući sve očekivane promjene činjenica i okolnosti od prvog dana trajanja najma do dana kada opcije postane moguće iskoristiti. Primjeri faktora koje treba uzeti u obzir uključuju, ali nisu ograničeni na sljedeće:

- (a) uslovi sporazuma za opcionalne periode u odnosu na tržišne stope, kao što su:
    - (i) iznos plaćanja za najam tokom bilo kojeg od opcionalnih perioda;
    - (ii) iznos svih promjenjivih plaćanja po osnovu najma i drugih potencijalnih plaćanja, kao što su plaćanja koja proističu iz kazni za raskid najma i garancija ostatka vrijednosti; i
    - (iii) uslovi svih eventualnih opcija koje je moguće iskoristiti i nakon isteka izvornih opcionalnih perioda (primjera radi, opcije otkupa koja se može iskoristiti na kraju perioda produženja najma po stopi nižoj od sadašnjih tržišnih cijena);
  - (b) sva značajna unapređenja izvršena na iznajmljenoj imovini (odnosno, koja se očekuju da će biti izvršena) tokom trajanja sporazuma a od kojih se očekuje da će najmoprimcu donjeti značajnu ekonomsku korist kada postane moguće iskoristiti opciju produženja ili raskidanja najma, odnosno opciju otkupa predmetne imovine;
  - (c) troškove u vezi sa raskidanjem najma, poput troškova pregovaranja, premještanja na drugu lokaciju, iznalaženja druge imovine koja će zadovoljiti potrebe najmoprimca, integrisanja nove imovine u poslovanje najmoprimca, kazni za otkazivanje najma i drugih sličnih troškova, uključujući troškove povezane sa vraćanjem predmetne imovine u stanje ili na lokaciju zahtijevanu sporazumom;
  - (d) značaj predmetne imovine za poslovanje najmoprimca, zasnovano, primjera radi, na tome da li je riječ o specijalističkoj imovini, lokaciji na kojoj je smještena i dostupnosti odgovarajućih alternativa; i
  - (e) preduslove za korištenje opcije (na primjer, slučajeve kada je opciju moguće iskoristiti samo ako su zadovoljeni jedan ili više uslova), te vjerovatnoću postojanja takvih preduslova.
- B38. Opcija produženja, odnosno raskidanja najma može se kombinovati s jednim ili više obilježja sporazuma (kao što su garantovani ostatak vrijednosti) prema kojima najmoprimac najmodavcu garantuje minimalan ili fiksni povrat gotovine koji u suštini ostaje neizmijenjen bez obzira na to da li se neka od opcija iskoristi ili ne. U takvim slučajevima, uz uvažavanje uputstava o u suštini fiksnim plaćanjima iz tačke B42., subjekt pretpostavlja da postoji realna vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma, odnosno da neće iskoristiti opciju raskidanja najma.
- B39. Što je kraći neopozivi period najma to je veća vjerovatnoća da će najmoprimac iskoristiti opciju produženja najma, odnosno da neće iskoristiti opciju raskidanja najma. Razlog za to je da će troškovi u vezi sa pribavljanjem zamjenske imovine vjerovatno biti srazmjerno viši što je kraći neopozivi period najma.
- B40. Ranija praksa najmoprimca u pogledu uobičajenog trajanja perioda tokom kojih je koristio određene vrste imovine (u vlasništvu ili pod najmom) i ekonomski razlozi za to mogu se pokazati korisnim informacijama kod procjene postojanja realne vjerovatnoće da će dati najmoprimac iskoristiti, odnosno da neće iskoristiti neku od opcija. Primjera radi, ako najmoprimac u pravilu koristi određene vrste imovine na određene vremenske periode ili praktikuje često korištenje opcija u vezi s najmovima određenih vrsta imovine, on će kod procjenjivanja realne

vjerovatnoće da li će iskoristiti neku od opcija u vezi s najmom date imovine uzeti u obzir ekonomske razloge za te ranije prakse.

- B41. Tačka 20. propisuje da, nakon prvog dana trajanja najma, najmoprimac trajanje najma preispituje po nastanku nekog značajnog događaja ili značajne promjene okolnosti nad kojima ima kontrolu a koje utiču na stepen realne vjerovatnoće da će najmoprimac iskoristiti neku od opcija koje nije uključio kod ranijeg utvrđivanja trajanja najma, odnosno da neće iskoristiti neku od opcija koje jeste uključio kod tog utvrđivanja. Primjeri takvih značajnih događaja, odnosno promjena okolnosti uključuju:
- (a) sva značajna unapređenja na iznajmljenoj imovini koja nisu bila predviđena prvog dana trajanja najma a od kojih se očekuje da će najmoprimcu donijeti značajnu ekonomsku koristi kada postane moguće iskoristiti opciju produženja ili raskidanja najma, odnosno opciju otkupa predmetne imovine;
  - (b) značajne modifikacije ili prilagođavanje predmetne imovine određenim potrebama koje nisu bile predviđene prvog dana trajanja najma;
  - (c) početak podnajma predmetne imovine na period koji prelazi ranije utvrđeno trajanje najma; i
  - (d) poslovne odluke najmoprimca koje se direktno tiču korištenja, odnosno nekorištenja neke opcije (na primjer, odluke o produženju najma dopunske imovine, o otuđenju alternativne imovine ili otuđenju poslovne jedinice u okviru koje se upotrebljava imovina s pravom korištenja).

### **Suštinska fiksna plaćanja po osnovu najma (tačka 27.(a), tačka 36.(c) i tačka 70.(a))**

- B42. Plaćanja za najam podrazumijevaju sva suštinska fiksna plaćanja po osnovu najma. U suštini fiksna plaćanja po osnovu najma su plaćanja koja po svom obliku mogu biti promjenjiva, ali su suštinski neizbježna. Suštinska fiksna plaćanja po osnovu najma se javljaju onda kada, primjera radi:
- (a) su plaćanja strukturisana kao promjenjiva plaćanja po osnovu najma, ali ne podrazumijevaju pravu varijabilnost. Takva plaćanja sadrže promjenjive klauzule bez stvarne ekonomske suštine. Primjeri takvih plaćanja uključuju:
    - (i) plaćanja koja je potrebno izvršiti samo ukoliko se imovina pokaže osposobljenom za rad tokom najma, odnosno samo u slučaju da se desi događaj za koji ne postoji stvarna mogućnost da se neće desiti; ili
    - (ii) plaćanja koja su izvorno strukturisana kao promjenjiva plaćanja po osnovu najma povezana s korištenjem predmetne imovine, ali za koja će se ta varijabilnost razriješiti u nekom trenutku nakon prvog dana trajanja najma tako da plaćanja za ostatak trajanja najma postanu fiksna. Takva plaćanja postaju suštinska fiksna plaćanja po osnovu najma onda kada se razriješiti varijabilnost;

- (b) postoji više od jednog seta plaćanja koja bi najmoprimac mogao izvršiti, ali je samo jedan od njih realan. U ovom slučaju, subjekt uzima realni set plaćanja kao plaćanja po osnovu najma;
- (c) postoji više od jednog realnog seta plaćanja koja bi najmoprimac mogao izvršiti, ali je dužan izvršiti plaćanje bar jednog od njih. U ovom slučaju, subjekt kao plaćanja po osnovu najma uzima onaj set plaćanja koji ukupno daje najniži iznos (na diskontovanoj osnovi).

## **Uključenost najmoprimca u predmetnu imovinu prije prvog dana trajanja najma**

### **Troškovi najmoprimca u vezi sa izgradnjom ili dizajnom predmetne imovine**

- B43. Subjekt može pregovarati o najmu prije nego predmetna imovina postane dostupna najmoprimcu na korištenje. U slučaju nekih najмова, ta predmetna imovina će morati biti izgrađena ili redizajnirana da bi je najmoprimac mogao koristiti. Zavisno od uslova sporazuma, od najmoprimca se može tražiti da izvrši određena plaćanja u vezi sa tom izgradnjom, odnosno dizajnom imovine.
- B44. Onda kada najmoprimacu nastanu troškovi u vezi s izgradnjom ili dizajnom predmetne imovine obračunava ih primjenjujući druge mjerodavne standarde, kao što je MRS 16. Troškovi u vezi s izgradnjom ili dizajnom predmetne imovine ne uključuju plaćanja koja je najmoprimac izvršio kako bi stekao pravo na korištenje te imovine. Plaćanja za stjecanje prava na korištenje imovine su plaćanja za najam bez obzira u kom trenutku se izvrše.

### **Vlasništvo nad imovinom**

- B45. Najmoprimac može steći vlasništvo nad imovinom prije nego se ono prenese na najmodavca a ovaj imovinu da u najam najmoprimcu. Stjecanje vlasništva samo po sebi ne određuje način obračunavanja te transakcije.
- B46. Ukoliko najmoprimac ima (odnosno stekne) kontrolu nad predmetnom imovinom prije njenog prijenosa na najmodavca, data transakcija predstavlja transakciju prodaje i povratnog najma koja se obračunava u skladu sa tačkama 98.-103.
- B47. Ukoliko, međutim, najmoprimac ne stekne kontrolu nad predmetnom imovinom prije njenog prijenosa na najmodavca, transakcija ne predstavlja transakciju prodaje i povratnog najma. Ovo, primjera radi, može biti slučaj kada proizvođač, najmodavac i najmoprimac ispregovaraju da imovinu od proizvođača kupi najmodavac a potom je iznajmi najmoprimcu. Najmoprimac može steći vlasništvo nad tom imovinom prije njegovog prijenosa najmodavcu. U ovakvim slučajevima, ukoliko najmoprimac stekne vlasništvo, ali ne i kontrolu nad imovinom prije njenog prijenosa na najmodavca, takva transakcija se ne obračunava kao transakcija prodaje i povratnog najma već kao najam.

### **Objavljivanja najmoprimca (tačka 59.)**

- B48. Kod utvrđivanja da li je za potrebe ispunjenja cilja iz tačke 51. neophodno objaviti i dodatne podatke o aktivnostima unajmljivanja, najmoprimac u obzir uzima to:



- (a) da li su ti podaci relevantni za korisnike finansijskih izvještaja. Najmoprimac dodatne podatke navedene u tački 59. objavljuje samo onda kada se očekuje da će oni biti od koristi korisnicima finansijskih izvještaja. U tom kontekstu, ovo će vjerovatno biti slučaj ukoliko podaci tim korisnicima pomognu kod razumijevanja:
- (i) fleksibilnosti koju najam omogućava. Najmovi obezbjeđuju fleksibilnost tako što, primjera radi, najmoprimcu omogućavaju da smanji svoju izloženost kroz korištenje opcija raskidanja, odnosno obnavljanja najma sa povoljnim uslovima;
  - (ii) ograničenja koja najmovi nameću. Najmovi ograničenja nameću tako što, primjera radi, od najmoprimca iziskuju da se pridržava određenih finansijskih omjera;
  - (iii) osjetljivosti objavljenih podataka u odnosu na ključne varijable. Podaci mogu biti osjetljivi u odnosu na, primjera radi, buduća promjenjiva plaćanja po osnovu najma;
  - (iv) izloženosti drugim rizicima koji proizilaze iz najmova;
  - (v) odstupanja od uobičajenih praksi u datoj grani privrede. Takva odstupanja mogu uključivati, na primjer, neuobičajene ili jedinstvene uslove najma koji utiču na portfelj najmova najmoprimca;
- (b) da li su ti podaci očigledni iz podataka datih u osnovnim finansijskim izvještajima ili u bilješkama uz njih. Najmoprimac ne treba ponavljati podatke koji su već prikazni u nekom drugom dijelu finansijskih izvještaja.

B49. Dodatni podaci u vezi sa promjenjivim plaćanjima po osnovu najma koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ispunio cilj iz tačke 51. mogu uključivati one podatke koji će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procjene, primjera radi:

- (a) razloge najmoprimca za primjenu promjenjivih plaćanja najma i preovladavanje takvih plaćanja;
- (b) relativni omjer promjenjivih u odnosu na fiksna plaćanja po osnovu najma;
- (c) ključne varijable od kojih zavise promjenjiva plaćanja po osnovu najma i to kako tačno se od plaćanja očekuje da variraju zavisno od promjena tih ključnih varijabli; i
- (d) druge poslovne i finansijske učinke promjenjivih plaćanja po osnovu najma.

B50. Dodatni podaci u vezi sa opcijama produženja, odnosno raskidanja najma koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ispunio cilj iz tačke 51. mogu uključivati one podatke koji će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procijene, primjera radi:

- (a) razloge najmoprimca za korištenje opcija produženja, odnosno raskidanja najma i preovladavanje takvih opcija;
- (b) relativni omjer *opcionih plaćanja po osnovu najma* u odnosu na plaćanja za najam;

- (c) preovladavanje korištenja opcija koje nisu bile uvrštene u mjerenje obaveza po osnovu najma; i
  - (d) druge poslovne i finansijske učinke ovih opcija.
- B51. Dodatni podaci u vezi sa garancijama ostatka vrijednosti koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ispunio cilj iz tačke 51. mogu uključivati one podatke koji će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procijene, primjera radi:
- (a) razloge najmoprimca za davanje garancija ostatka vrijednosti i preovladavanje takvih garancija;
  - (b) stepen izloženosti najmoprimca riziku ostatka vrijednosti;
  - (c) prirodu imovine za koju su date garancije; i
  - (d) druge poslovne i finansijske učinke ovih garancija.
- B52. Dodatni podaci u vezi sa transakcijama prodaje i povratnog najma koje se, zavisno od okolnosti, može pokazati neophodnim objaviti da bi se ispunio cilj iz tačke 51. mogu uključivati one podatke koji će korisnicima finansijskih izvještaja pomoći da procijene, primjera radi:
- (a) razloge najmoprimca za transakcije prodaje i povratnog najma i preovladavanje tih transakcija;
  - (b) ključne uslove pojedinačnih transakcija prodaje i povratnog najma;
  - (c) plaćanja koja nisu uvrštena u mjerenje obaveza po osnovu najma; i
  - (d) efekte transakcija prodaje i povratnog najma po novčane tokove u obračunskom periodu.

## **Klasifikacija najмова kod najmodavca (tačke 61.–66.)**

- B53. Klasifikacija najмова kod najmodavaca usvojena u ovom standardu zasniva se na tome u kojoj mjeri se najmom prenose rizici i koristi povezani sa vlasništvom nad predmetnom imovinom. Rizici podrazumijevaju mogućnost nastanka gubitaka usljed neiskorištenosti kapaciteta ili tehnološke zastarjelosti, kao i usljed kolebanja prihoda uzrokovanog promjenama ekonomskih uslova. Primjeri koristi mogu uključivati očekivanje profitabilnog poslovanja tokom ekonomskog vijeka predmetne imovine i dobit od povećanja vrijednosti, odnosno realizacije ostatka vrijednosti.
- B54. Sporazum o najmu može uključivati i odredbe da se plaćanja po osnovu najma usklade u odnosu na konkretne promjene koje bi mogle nastati između početka najma i prvog dana trajanja najma (primjera radi, promjenu troška najmodavca za predmetnu imovinu ili promjenu troška najmodavca za finansiranje najma). U takvim slučajevima, za potrebe klasifikovanja najma, smatra se da su sve takve promjene važile s početkom najma.
- B55. Kada se najam odnosi i na zemljište i na objekat, najmodavac u odnosu na svaki od elemenata vrši procjenu da li ga svrstati kao finansijski ili kao poslovni najam, primjenjujući tačke 62.-66. i B53.-B54. Kod utvrđivanja da li element zemljišta

predstavlja poslovni ili finansijski najam bitno je uzeti u obzir činjenicu da zemljište u pravilu ima neograničen ekonomski vijek.

- B56. Kada god je to neophodno za klasifikaciju i obračunavanje najma zemljišta i objekata, najmodavac plaćanja po osnovu najma (uključujući i sva unaprijed izvršena paušalna plaćanja) raspoređuje na elemente zemljišta i na elemente objekta srazmjerno relativnim fer vrijednostima udjela koji element zemljišta, odnosno element objekata imaju u iznajmljenoj imovini na početku najma. Kada plaćanja po osnovu najma nije moguće pouzdano rasporediti između ova dva elementa, cijeli najam se klasifikuje kao finansijski najam osim ukoliko oba elementa očito predstavljaju poslovne najmove u kom slučaju se cijeli najam klasifikuje kao takav.
- B57. Kod najmova zemljišta i objekata kod kojih vrijednost elementa zemljišta nije materijalno značajna za najam, najmodavac za potrebe klasifikacije najma ima pravo i zemljište i objekte tretirati kao jedinstvenu stavku i klasifikovati je kao finansijski ili kao poslovni najam primjenjujući tačke 62.-66. i B53.-B54. U takvim slučajevima, najmodavac ekonomski vijek objekata posmatra kao ekonomski vijek cjelokupne predmetne imovine.

## Klasifikacija podnajmova

- B58. Kod klasifikacije podnajmova, posrednik u svojstvu najmodavca podnajam svrstava kao finansijski, odnosno kao poslovni najam kako slijedi:
- (a) ukoliko je osnovni najam kratkoročni najam koji je subjekt, kao najmoprimac, obračunao u skladu sa tačkom 6., podnajam se klasifikuje kao poslovni najam;
  - (b) u suprotnom, podnajam se klasifikuje pozivanjem na pravo korištenja imovine koja proizilazi iz osnovnog najma umjesto na samu predmetnu imovinu (primjera radi, stavku nekretnina, postrojenja ili opreme koja je predmet najma).

## Dodatak C

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

Ovaj dodatak čini sastavni dio standarda i ima istu pravnu snagu kao njegovi ostali dijelovi.

#### Datum stupanja na snagu

---

- C1. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnje obračunske periode koji počinju 1. januara 2019. godine ili kasnije. Dozvoljena je i njegova ranija primjena za one subjekte koji primjenjuju MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima* sa datumom prve primjene ovog standarda ili prije njega. Subjekt je dužan objaviti svaku raniju primjenu standarda.

#### Prijelazne odredbe

---

- C2. Za potrebe ispunjenja zahtjeva iz tačaka C1.-C19., datum prve primjene je početak onog godišnjeg obračunskog perioda u odnosu na koji subjekt po prvi put primijeni ovaj standard.

#### Definicija najma

- C3. Iz praktičnih razloga subjekt nije dužan izvršiti ponovnu procjenu toga da li neki sporazum predstavlja, odnosno sadrži elemente najma s prvim danom primjene standarda. Umjesto toga, subjekt ima pravo:
- (a) primjenjivati standard u odnosu na sporazume koji su prethodno određeni kao sporazumi o najmu u skladu sa MRS 17 *Najmovi* i IFRIC 4 *Utvrdivanje da li sporazum sadrži najam*. Subjekt na te najmove primjenjuje prijelazne zahtjeve iz tačaka C5.-C18.;
  - (b) da ne primjenjuje standard u odnosu na sporazume koji nisu prethodno određeni kao sporazumi s elementima najma u skladu sa MRS 17 i IFRIC 4.
- C4. Kada se subjekt odluči na korištenje praktične pomoći iz tačke C3. dužan je objaviti tu činjenicu i pomoć primjenjivati kod svih svojih sporazuma. U skladu s tim, subjekt zahtjeve iz tačaka 9.-11. primjenjuje isključivo na sporazume sklopljene (ili izmijenjene) na datum prve primjene standarda ili nakon njega.

#### Najmoprincipi

- C5. Najmoprimac ovaj standard na svoje najmove primjenjuje:
- (a) retroaktivno za svaki raniji obračunski period prikazan u skladu sa MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*; ili
  - (b) retroaktivno sa kumulativnim učinkom izvorne primjene standarda priznatim s datumom prve primjene u skladu sa tačkama C7.–C13.
- C6. Najmoprimac je odabranu opciju iz tačke C5. dužan dosljedno primjenjivati kod svih svojih najмова u kojima učestvuje u svojstvu najmoprimalca.
- C7. Ukoliko najmoprimac standard primjenjuje u skladu sa tačkom C5.(b) nije dužan prepravljati uporedne podatke. Umjesto toga, najmoprimac priznaje kumulativni

učinak izvorne primjene standarda kao usklađivanje početnog salda zadržane dobiti (ili druge komponente kapitala, kako pripada) na datum prve primjene standarda.

### **Najmovi prethodno klasifikovani kao poslovni najmovi**

- C8. Ukoliko najmoprimac odluči primjenjivati ovaj standard u skladu sa tačkom C5.(b) dužan je:
- (a) priznati obavezu po osnovu najma s datumom prve primjene standarda za najmove prethodno klasifikovane kao poslovni najam primjenom MRS 17. Najmoprimac tu obavezu po osnovu najma mjeri po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja za najam, diskontovano po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda.
  - (b) priznati imovinu s pravom korištenja s datumom prve primjene standarda za najmove prethodno klasifikovane kao poslovni najam primjenom MRS 17. Najmoprimac za svaki pojedinačni najam odlučuje da li imovinu s pravom korištenja mjeriti po:
    - (i) njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da je standard primjenjivan od prvog dana trajanja najma, ali diskontovano po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda; ili po
    - (ii) iznosu jednakom obavezi po osnovu najma, usklađenom prema iznosu svih unaprijed izvršenih ili obračunatih plaćanja koja se odnose na taj najam priznatih u izvještaju o finansijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene standarda;
  - (c) primjeniti MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine* na imovinu s pravom korištenja od datuma prve primjene standarda, izuzev ako koristi praktičnu pomoć iz tačke C10.(b).
- C9. Uz uvažavanje zahtjeva iz tačke C8., u odnosu na najmove prethodno klasifikovane kao poslovni najam primjenom MRS 17, najmoprimac:
- (a) nije dužan vršiti prijelazno usklađivanje za najmove čiji je predmet imovina male vrijednosti (iz tačaka B3.-B8.) koji se obračunavaju u skladu sa tačkom 6. Najmoprimac takve najmove obračunava u skladu s ovim standardom od datuma prve primjene standarda;
  - (b) nije dužan vršiti prijelazno usklađivanje za najmove prethodno iskazane kao ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti iz MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*. Najmoprimac imovinu s pravom korištenja i obaveze koje proizilaze iz takvih najмова obračunava u skladu sa MRS 40, te ovim standardom od datuma njegove prve primjene;
  - (c) mjeri imovinu s pravom korištenja po fer vrijednosti s datumom prve primjene standarda kod najмова prethodno obračunatih kao poslovni najam u skladu s MRS 17 a koji će od datuma prve primjene ovog standarda biti iskazivani kao ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti iz MRS-a 40. Najmoprimac imovinu s pravom korištenja i obaveze koje proizilaze iz takvih najмова obračunava u skladu sa MRS 40, te ovim standardom od datuma njegove prve primjene.

- C10. Najmoprimac ima pravo koristiti jedan ili više vidova praktične pomoći datih u nastavku teksta onda kada ovaj standard primjenjuje retroaktivno u skladu sa tačkom C5.(b) na najmove prethodno klasifikovane kao poslovni najam primjenom MRS 17. Najmoprimac u odnosu na svaki najam pojedinačno može koristiti sljedeće vidove praktične pomoći:
- (a) najmoprimac ima pravo koristiti jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najmova razumno sličnih obilježja (kao što su najmovi sličnog preostalog trajanja koji se tiču slične vrste imovine u sličnom ekonomskom okruženju);
  - (b) najmoprimac se može oslanjati na svoju procjenu da li su određeni najmovi štetni primjenom MRS 37 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, neposredno prije datuma prve primjene ovog standarda, kao alternativu vršenju procjene umanjenja vrijednosti. U slučajevima kada odabere ovaj vid praktične pomoći, najmoprimac je dužan, s datumom prve primjene standarda, izvršiti usklađivanje imovine s pravom korištenja prema iznosu svih eventualnih rezervisanja po štetnim najmovima priznatih u izvještajima o finansijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene standarda;
  - (c) najmoprimac ima pravo primjenjivati zahtjeve iz tačke C8. na najmove kojima trajanje ističe za manje od dvanaest (12) mjeseci od datuma prve primjene standarda, u kom slučaju:
    - (i) te najmove obračunava na isti način kao i kratkoročne najmove iz tačke 6.; i
    - (ii) trošak povezan s tim najmovima uvrštava u podatke o rashodima po osnovu kratkoročnih najmova koje objavljuje za onaj godišnji obračunski period koji obuhvata i datum prve primjene standarda;
  - (d) najmoprimac ima pravo izostaviti početne direktne troškove iz mjerenja imovine s pravom korištenja na datum prve primjene standarda;
  - (e) najmoprimac ima pravo koristiti retroaktivno sagledavanje, primjera radi, kod utvrđivanja trajanja najma onda kada sporazum sadrži opcije produženja ili raskidanja najma.

### **Najmovi prethodno klasifikovani kao finansijski najam**

- C11. Ukoliko se najmoprimac odluči primjenjivati ovaj standard u skladu sa tačkom C5.(b), kod najmova klasifikovanih kao finansijski najam u skladu sa MRS 17 knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom korištenja i obaveza po osnovu najma s datumom prve primjene standarda je knjigovodstvena vrijednost imovine i obaveze po osnovu tog najma izmjerena primjenom MRS 17 neposredno prije tog datuma. Kod tih najmova, najmoprimac imovinu s pravom korištenja i obavezu po osnovu najma obračunava u skladu s ovim standardom od datuma njegove prve primjene.

### **Objavljivanje**

- C12. Ukoliko se odluči primjenjivati ovaj standard u skladu sa tačkom C5.(b), najmoprimac je dužan objaviti podatke o početnoj primjeni koje iziskuje tačka 28. MRS 8, izuzev podataka pobrojanih pod (f) u toj tački umjesto kojih objavljuje:

- (a) ponderisanu prosječnu inkrementalnu stopu zaduživanja najmoprimca korištenu u odnosu na obaveze po osnovu najma priznate u izvještaju o finansijskom položaju s datumom prve primjene standarda; i
- (b) obrazloženje svake razlike između:
  - (i) preuzetih obaveza u vezi sa poslovnim najmom objavljenih u skladu s MRS 17 na kraju godišnjeg obračunskog perioda neposredno prije datuma prve primjene standarda, diskontovanih po inkrementalnoj stopi zaduživanja s datumom prve primjene standarda na način predviđen tačkom C8.(a); i
  - (ii) obaveza po osnovu najma priznatih u izvještaju o finansijskom položaju s datumom prve primjene standarda.

C13. Najmoprimac je dužan objaviti svako korištenje jednog ili više vidova praktične pomoći iz tačke C10.

### **Najmodavci**

C14. Osim u slučajevima iz tačke C15., najmodavac nije dužan vršiti bilo kakva prijelazna usklađivanja za najmove u kojima učestvuje u svojstvu najmodavca i obračunava ih u skladu s ovim standardom od datuma njegove prve primjene.

C15. Posrednik u svojstvu najmodavca dužan je:

- (a) izvršiti ponovnu procjenu podnajmova klasifikovanih kao poslovni najam primjenom MRS 17 a koji su još važeći s datumom prve primjene standarda kako bi utvrdio da li svaki od njih treba klasifikovati kao poslovni ili kao finansijski najam u skladu s ovim standardom. Posrednik u svojstvu najmodavca navedenu procjenu vrši na datum prve primjene standarda i to na osnovu uslova osnovnog najma i podnajma koji su još primjenjivi na taj dan;
- (b) sve podnajmove koji su u skladu s MRS 17 klasifikovani kao poslovni, ali se tretiraju kao finansijski najam u skladu s ovim standardom, obračunati kao nove finansijske najmove sklopljene na datum prve primjene standarda.

### **Transakcije prodaje i povratnog najma prije datuma prve primjene standarda**

C16. Subjekt nije dužan vršiti ponovnu procjenu transakcija prodaje i povratnog najma u koje se ušlo prije datuma prve primjene standarda kako bi utvrdio da li predmetni prijenosi imovine zadovoljavaju zahtjeve iz MSFI 15 da budu obračunati kao prodaja.

C17. Ukoliko je transakcija prodaje i povratnog najma bila obračunata kao prodaja i finansijski najam u skladu sa MRS 17, prodavac-najmoprimac:

- (a) povratni najam obračunava na isti način kao i sve ostale finansijske najmove koji postoje s datumom prve primjene standarda; i
- (b) nastavlja amortizovati svaku dobit od prodaje tokom trajanja najma.

- C18. Ukoliko je transakcija prodaje i povratnog najma bila obračunata kao prodaja i poslovni najam u skladu sa MRS 17, prodavac-najmoprimac:
- (a) povratni najam obračunava na isti način kao i sve ostale poslovne najmove koji postoje s datumom prve primjene standarda; i
  - (b) usklađuje povratni najam imovine s pravom korištenja za sve eventualne odgođene dobitke, odnosno gubitke u vezi sa netržišnim uslovima priznate u izvještaju o finansijskom položaju neposredno prije datuma prve primjene standarda.

### **Iznosi prethodno priznati u vezi sa poslovnim spajanjima**

- C19. Ukoliko je prethodno priznao imovinu ili obavezu primjenjujući MSFI 3 *Poslovne kombinacije* u vezi sa bilo povoljnim ili nepovoljnim uslovima poslovnog najma stečenog u okviru poslovnog spajanja, najmoprimac je dužan prestati s takvim priznavanjem imovine, odnosno obaveze i knjigovodstvenu vrijednost imovine s pravom korištenja uskladiti odgovarajućim iznosom na datum prve primjene standarda.

### **Pozivanje na MSFI 9**

- C20. U slučajevima kada subjekt primjenjuje ovaj standard, ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9 *Finansijski instrumenti*, svako pozivanje na MSFI 9 u ovom standardu tumači se kao pozivanje na MRS 39 *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.

### **Povlačenje drugih standarda iz upotrebe**

---

- C21. Ovaj standard zamjenjuje sljedeće standarde i tumačenja:
- (a) MRS 17 *Najmovi*;
  - (b) IFRIC 4 *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*;
  - (c) SIC 15 *Poslovni najmovi – poticaji*; i
  - (d) SIC 27 *Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma*.



## Dodatak D

### Izmjene i dopune drugih standarda

---

Ovim Dodatkom se utvrđuju izmjene i dopune drugih standarda koje proizlaze iz objave ovog Standarda od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde. Subjekt je date izmjene i dopune dužan primjenjivati na godišnje periode koji počinju na 1. januara 2019. godine ili kasnije. Ukoliko subjekt ovaj Standard primjenjuje na ranije periode, na te periode također treba primjenjivati i ove izmjene i dopune.

Subjekt ne smije primjenjivati MSFI 16 prije nego što počne s primjenom MSFI 15 Prihodi od ugovora s kupcima (vidjeti tačku C1.).

Prema tome, za standarde koji su bili na snazi 1. januara 2016. godine, izmjene i dopune sadržane u ovom Dodatku su date na osnovu teksta tih standarda koji je važio na taj dan, na način kako ga je izmijenio MSFI 15. Tekst tih standarda u ovom Dodatku ne uključuje druge izmjene i dopune koje nisu bile na snazi 1. januara 2016. godine.

Za standarde koji nisu bili na snazi 1. januara 2016. godine, izmjene i dopune sadržane u ovom Dodatku su date na osnovu izvorno objavljenog teksta pripadajućih standarda i izmijenjenim kroz MSFI 15. Tekst tih standarda u ovom Dodatku ne uključuje druge izmjene i dopune koje nisu bile na snazi 1. januara 2016. godine.

Izmijenjene tačke su prikazane tako da je brisani tekst precrtan, dok je novi tekst podvučen.

### **MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja**

---

Tačka 30. je izmijenjena, a dodaje se tačka 39.AB

#### **Upotreba fer vrijednosti kao pretpostavljenog troška**

30. Ako subjekt koristi fer vrijednosti u svom početnom izvještaju o finansijskom položaju prema MSFI kao *surogatni trošak* za stavke nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine, ~~ili nematerijalne imovine~~ ili imovine s pravom korištenja (vidjeti tačke D5. i D7.), u početnim finansijskim izvještajima po MSFI treba objaviti, za svaku pojedinačnu stavku u početnom izvještaju o finansijskom položaju po MSFI:

(a) ...

#### **Datum stupanja na snagu**

---

...

39.AB Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 30., C4., D1., D7., D8B. i D9., izbrisana je tačka D9A., a dodate tačke D9B.–D9E. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 16.

Tačka C4. je izmijenjena.

## Izuzeća za poslovna spajanja

...

C4. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI odabere da MSFI 3 ne primjenjuje retroaktivno na neko prošlo poslovno spajanje, to ima sljedeće posljedice na to poslovno spajanje:

(a) ...

(f) Ako imovina stečena, ili obaveza preuzeta ranijim poslovnim spajanjem nije bila priznata u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim principima, njen surogatni trošak u početnom izvještaju o finansijskom položaju po MSFI nije jednak nuli. Umjesto toga, stjecalac treba priznati i izmjeriti takvu imovinu ili obaveze u svom konsolidovanom izvještaju o finansijskom položaju na osnovama koje bi zahtijevali MSFI za iskazivanje u izvještaju o finansijskom položaju stečenika. Primjera radi, ukoliko stjecalac nije, u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim principima, kapitalizovao ~~finansijske~~ najmove stečene u ranijem poslovnom spajanju u kojima je stečenik imao ulogu najmoprincipca, on ih treba kapitalizovati u svojim konsolidovanim finansijskim izvještajima na način na koji ~~MRS 17 MSFI 16 Najmovi~~ zahtijeva od stečenika da ih prikaže u svom izvještaju o finansijskom položaju po MSFI. Slično tome, ako stjecalac, po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim principima, nije priznao potencijalnu obavezu koja još uvijek postoji na dan prelaska na MSFI, tu potencijalnu obavezu mora priznati na taj dan, osim ako ~~MRS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina~~ zabranjuje priznavanje takve obaveze u finansijskim izvještajima stečenika. Suprotno tome, ako je imovina ili obaveza, u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim principima, bila podvedena pod goodwill, ali bi po MSFI 3 bila priznata odvojeno, ta imovina ili obaveza ostaje u goodwillu, osim ako bi MSFI zahtijevali njeno priznavanje u finansijskim izvještajima stečenika.

(g) ...

U Dodatku D su izmijenjene tačke D1., D7., D8B. i D9. Tačka D9A. je izbrisana. Dodaju se tačke D9B.-D9E.
--

## Izuzeća od drugih MSFI

...

D1. Subjekt može odabrati hoće li koristiti jedno ili više sljedećih izuzeća:

(a) ...

(d) najmovi (tačke D9. i ~~D9A-D9B-D9E~~);

...

### Surogatni trošak

...

D7. Odabiri iz tačaka D5. i D6. su također dostupni i kod:

- (a) ulaganja u nekretnine, ako subjekt odabere da koristi model troška iz MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*; i
- (aa) imovinu s pravom korištenja (MSFI 16 *Najmovi*); i
- (b) ...
- ...

D8B. Neki subjekti drže nekretnine, postrojenja i opremu, imovinu s pravom korištenja ili nematerijalnu imovinu koji se koriste ili su se koristili ranije, u poslovanju koje podliježe regulaciji cijena. Knjigovodstvena vrijednost takvih stavki može uključivati iznose koji su utvrđeni na osnovu prethodnih općeprihvaćenih računovodstvenih principa, ali ne zadovoljavaju kriterije za kapitalizaciju u skladu sa MSFI. Ako je to slučaj, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može odabrati da knjigovodstvenu vrijednost takve stavke po prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim principima koristi kao surogatni trošak na datum prelaska na MSFI. Ako subjekt primjenjuje ovo izuzeće na neku stavku, nije ga dužan primjenjivati na sve stavke. Na datum prelaska na MSFI, subjekt treba testirati na umanjenje vrijednosti svaku stavku za koju je koristio ovo izuzeće u skladu s MRS 36. Za potrebe ove tačke, poslovanje podliježe regulaciji cijena ako se ono vodi nekim okvirom za određivanje cijena koje se mogu zaračunavati kupcima dobara i usluga, a taj okvir nadzire i/ili odobrava regulator cijena (na način određen u MSFI 14 *Regulisana vremenska razgraničenja*).

## Najmovi

- D9. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može primijeniti prijelazne odredbe iz IFRIC 4 *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*. Prema tome, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može utvrditi sadrži li neki sporazum koji postoji na datum prelaska na MSFI najam na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može procijeniti sadrži li neki sporazum koji postoji na datum prelaska na MSFI najam primjenjujući na te sporazume tačke 9–11. iz MSFI 16, i to na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum.
- D9.A. [Brisano] ~~Ako je subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI izvršio po prethodno općeprihvaćenim računovodstvenim principima utvrđivanje sadrži li neki sporazum najam na način na koji bi to zahtijevao IFRIC 4, ali na datum koji je različit od onog koji zahtijeva IFRIC 4, on nije dužan preispitivati tu procjenu nakon usvajanja MSFI. Budući da je subjekt utvrdio sadrži li sporazum najam u skladu s prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim principima, to utvrđivanje je moralo dati iste nalaze do kojih bi se došlo primjenom MRS 17 *Najmovi* i IFRIC 4.~~
- D9.B. Kada subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI i koji je najmoprimalac priznaje obaveze po osnovu najma i imovinu s pravom korištenja, on može primijeniti sljedeći pristup za sve svoje najmove (uz uvažavanje vidova praktične pomoći iz tačke D9.D.):
- (a) mjeriti obavezu po osnovu najma na dan prelaska na MSFI. Najmoprimalac koji odabere ovaj pristup obavezu po osnovu najma treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti preostalih rata za taj najam (vidjeti tačku D9.E), diskontovanoj po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimalca (vidjeti tačku D9.E) na datum prelaska na MSFI.

- (b) mjeriti imovinu s pravom korištenja na dan prelaska na MSFI. Najmoprimac za svaki najam pojedinačno treba odlučiti hoće li imovinu s pravom korištenja mjeriti po:
- (i) njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da je MSFI 16 primjenjivan od prvog dana najma (vidjeti tačku D9.E), ali diskontovanoj po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimca na datum prelaska na MSFI; ili po
  - (ii) iznosu koji je jednak obavezi po osnovu najma, usklađenom za iznos svih eventualnih unaprijed izvršenih ili obračunatih plaćanja koja se odnose na taj najam, a koja su priznata u izvještaju o finansijskom položaju neposredno prije datuma prelaska na MSFI.
- (c) primijeniti MRS 36 na imovinu s pravom korištenja na datum prelaska na MSFI.

D9.C Uz uvažavanje zahtjeva iz tačke D9.B, subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI i koji je najmoprimac mjeri imovinu s pravom korištenja po fer vrijednosti na datum prelaska na MSFI za najmove koji zadovoljavaju definiciju ulaganja u nekretnine iz MRS 40 i koji se od dana prelaska na MSFI mjere po metodi fer vrijednosti iz MRS 40.

D9.D Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI i koji je najmoprimac može s datumom prelaska na MSFI koristiti jednu ili više sljedećih mogućnosti u odnosu na svaki najam pojedinačno:

- (a) primjenjivati jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najmova razumno sličnih karakteristika (npr. najmovi sličnog preostalog trajanja koji se tiču slične vrste imovine u sličnom ekonomskom okruženju).
- (b) odabrati da ne primjenjuje zahtjeve iz tačke D9.B na najmove kojima rok (vidjeti tačku D9.E) ističe za manje od dvanaest mjeseci od datuma prelaska na MSFI. Umjesto toga, subjekt ove najmove može iskazivati (i podatke o njima objavljivati) kao da su kratkoročni najmovi koji se iskazuju u skladu s tačkom 6. u MSFI 16.
- (c) odabrati da ne primjenjuje zahtjeve iz tačke D9.B na najmove koji se tiču imovine male vrijednosti (na način uređen tačkama B3.-B8. u MSFI 16). Umjesto toga, subjekt ove najmove može iskazivati (i podatke o njima objavljivati) u skladu s tačkom 6. u MSFI 16.
- (d) izostaviti početne direktne troškove (vidjeti tačku D9.E) iz mjerenja imovine s pravom korištenja na datum prelaska na MSFI.
- (e) primjenjivati retroaktivno sagledavanje, kao npr. pri utvrđivanju trajanja najma onda kada ugovor sadrži opcije produženja ili raskidanja najma.

D9.E Definicije pojmova “plaćanja po osnovu najma”, “najmoprimac”, “inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca”, “prvi dan trajanja najma”, “početni direktni troškovi” i “trajanje najma” date su u MSFI 16 i u ovom standardu se koriste u istom značenju.

## MSFI 3 Poslovne kombinacije

Tačke 14. i 17. su izmijenjene, a dodaju se tačke 28.A i 28.B s pripadajućim naslovima, kao i tačka 64.M.

### *Uslovi za priznavanje*

...

14. Tačke B28.–B40. B31.–B40. daju smjernice za priznavanje ~~poslovnih najmova~~ i nematerijalne imovine. Tačke 22.–28.B određuju vrste utvrdive imovine i obaveza koje uključuju stavke za koje ovaj MSFI daje ograničene izuzetke od principa i uslova priznavanja.

### *Klasifikovanje ili određivanje utvrdive imovine stečene i obaveza preuzetih u poslovnoj kombinaciji*

...

17. Ovaj MSFI omogućava dva izuzetka od principa iz tačke 15:
- (a) klasifikaciju ugovora o najmu u kojima stečnik ima ulogu najmodavca kao poslovnog najma ili finansijskog najma u skladu sa ~~MRS 17~~ MSFI 16 Najmovi; i
- (b) ...

### **Najmovi u kojima stečnik ima ulogu najmoprimca**

28.A Stjecalac treba priznati imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za najmove utvrđene u skladu sa MSFI 16 u kojima stečnik ima ulogu najmoprimca. Stjecalac nije dužan priznati imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za:

- (a) najmove čije trajanje (u smislu definicije iz MSFI 16) prestaje za manje od dvanaest mjeseci od datuma stjecanja; niti za
- (b) najmove koji se tiču imovine male vrijednosti (na način opisan u tačkama B3.–B8. u MSFI 16).

28.B Stjecalac obavezu po osnovu najma treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti preostalih rata za najam (na način definisan u MSFI 16) kao da stečeni najam predstavlja novi najam od dana stjecanja. Stjecalac imovinu s pravom korištenja treba mjeriti po iznosu jednakom obavezi po osnovu najma, usklađenom kako bi odražavao uslove najma koji su povoljni ili nepovoljni u poređenju s tržišnim.

### **Datum stupanja na snagu**

...

64.M Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 14., 17., B32. i B42., izbrisane su tačke B28.–B30. i njihovi pripadajući naslovi, a dodate su tačke 28A.–28B. s pripadajućim naslovima. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

U Dodatku B su izbrisane tačke B28.–B30. s pripadajućim naslovima, a izmijenjene su tačke B32. i B42.

## Poslovni najmovi

- B28. ~~[Brisano] Stjecalac ne treba priznati nikakvu imovinu ili obaveze povezane s poslovnim najmom u kojem je stečenik najmoprimac, osim kada se to zahtijeva po tačkama B29. i B30.~~
- B29. ~~[Brisano] Stjecalac treba odrediti jesu li uslovi svakog zasebnog poslovnog najma u kojima je stečenik najmoprimac povoljni ili nepovoljni. Stjecalac treba priznati nematerijalnu imovinu ako su uslovi poslovnog najma povoljni u odnosu na tržišne, odnosno obavezu ako su ti uslovi nepovoljni u odnosu na tržišne uslove. Tačka B42. daje smjernice za mjerenje fer vrijednosti imovine koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečenik najmodavac na datum njenog stjecanja.~~
- B30. ~~[Brisano] Utvrdiva nematerijalna imovina se može povezati s poslovnim najmom, što može biti vidljivo iz spremnosti učesnika na tržištu da plate cijenu najma čak i ako se on daje po tržišnim uslovima. Primjera radi, najam ulaza/izlaza na aerodromima ili prodajnog prostora u atraktivnom trgovačkom centru mogu pružiti ulaz na tržište ili druge buduće ekonomske koristi koje zadovoljavaju definiciju utvrdive nematerijalne imovine, kao što su odnosi s kupcima. U takvim situacijama, stjecalac povezanu utvrdivu nematerijalnu imovinu treba priznati u skladu s tačkom B31.~~

## Nematerijalna imovina

...

- B32. Nematerijalna imovina koja ispunjava formalni ugovorni kriterij je utvrdiva čak i ako nije prenosiva ili odvojiva od stečenika ili od drugih prava i obaveza. Na primjer:
- (a) ~~[brisan] stečenik unajmljuje proizvodnu opremu na operativni najam po uslovima koji su povoljni u odnosu na tržišne. Uslovi najma izričito zabranjuju njegovo prenošenje (prodajom ili podnajmom). Iznos za koji su uslovi najma povoljni u poređenju s uslovima trenutnih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke predstavlja nematerijalnu imovinu koja ispunjava kriterij formalni ugovorni kriterij za priznavanje odvojeno od goodwill-a, čak i ako stjecalac ne može prodati ili drugačije prenijeti ugovor o najmu.~~
- (b) ...

## Imovina koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečenik najmodavac

- B42. Prilikom mjerenja fer vrijednosti na datum stjecanja neke imovine kao što su zgrada ili patent koji su predmet poslovnog najma u kojem je stečenik najmodavac, stjecalac u obzir mora uzeti uslove samog najma. Drugim riječima, stjecalac ne priznaje odvojenu imovinu ili obavezu ako su uslovi poslovnog najma bilo povoljni ili nepovoljni u poređenju s tržišnim uslovima kao što se tačkom B29. zahtijeva za najmove u kojima je stečenik najmoprimac.

## MSFI 4 Ugovori o osiguranju

Izmijenjena je tačka 4., izmijenjena kroz MSFI 15, a dodaje se tačka 41.I.

### Djelokrug

---

- ...
4. Subjekt ovaj MSFI neće primjenjivati na:
- (a) ...
  - (c) ugovorna prava ili ugovorne obaveze koje zavise od budućeg korištenja, odnosno prava na korištenje, nefinansijske stavke (kao što su određene naknade za licence, naknade za autorska prava, ~~potencijalna~~ promjenjiva plaćanja najamnina i sličnih stavki), kao i preostala vrijednost najmprimca ugrađena u finansijski najam (vidjeti ~~MRS 17~~ MSFI 16 *Najmovi*, MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima* i MRS 38 *Nematerijalna imovina*).
  - (d) ...

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

- ...
- 41.I Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 4. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenju ako primjenjuje MSFI 16.

## MSFI 7 Finansijski instrumenti: Objavljivanja

Tačka 29. je izmijenjena, a dodaje se tačka 44.CC.

### Fer vrijednost

- ...
29. Objavljivanja fer vrijednosti nisu potrebna:
- (a) ...
  - (b) za ulaganja u vlasničke instrumente koji nemaju kotiranu cijenu identičnog instrumenta na aktivnom tržištu (npr. ulazni podatak 1. nivoa), odnosno derivate povezane s takvim vlasničkim instrumentima, koje je mjereno po trošku u skladu s MRS 39 jer se njegova fer vrijednost drugačije ne može pouzdano izmjeriti; ~~ili~~
  - (c) za ugovore koji sadrže obilježje diskrecijskog učestvovanja (kako je opisano u MSFI 4) ukoliko fer vrijednost tog obilježja ne može biti pouzdano izmjerena; ili
  - (d) za obaveze po osnovu najma.

## Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

...

44CC. Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 29. i B11.D. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

U Dodatku B, vrše se izmjene i dopune tačke B11.D.

### **Kvantitativna objavljivanja o riziku likvidnosti (tačke 34.(a) i 39.(a) i (b))**

...

B11.D Ugovorni iznosi objavljeni u analizi ročnosti kako je zahtijevano tačkom 39.(a) i (b) predstavljaju ugovorne nediskontovane novčane tokove, na primjer:

(a) bruto iznos ~~obaveze~~ obaveza po osnovu ~~finansijskog~~ najma (prije odbitka ~~finansijskih~~ troškova);

(b) ...

## **MSFI 9 *Finansijski instrumenti***

Tačka 2.1. i tačka 5.5.15. su izmijenjene, a dodaje se tačka 7.1.5.

### **Poglavlje 2: Djelokrug**

2.1. Ovaj standard trebaju primjenjivati svi subjekti i na sve vrste finansijskih instrumenata izuzev:

(a) ...

(b) prava i obaveza po osnovu najмова na koje se primjenjuje ~~MRS 17~~ MSFI 16 *Najmovi*. Ipak:

(i) potraživanja po osnovu finansijskih najмова (tj. neto ulaganja u finansijske najmove) i potraživanja po osnovu poslovnih najмова koja je priznao najmodavac podliježu zahtjevima ovog Standarda u vezi prestanka priznavanja i umanjenja vrijednosti;

(ii) obaveze plaćanja po osnovu finansijskih najмова koje je priznao najmoprimalac podliježu zahtjevima iz tačke 3.3.1. ovog Standarda u vezi prestanka priznavanja; i

(iii) derivati koji su ugrađeni u najmove podliježu zahtjevima ovog Standarda u vezi ugrađenih derivata.

(c) ...



## Pojednostavljeni pristup za potraživanja od kupaca, ugovornu imovinu i potraživanja po osnovu najma

5.5.15. Bez obzira na tačke 5.5.3. i 5.5.5., subjekt rezervisanja za gubitke uvijek treba mjeriti po iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima tokom vijeka trajanja za:

- (a) ...
- (b) potraživanja po osnovu najma proizašla iz transakcija iz djelokruga ~~MRS 17~~ MSFI 16, ukoliko subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabere da rezervisanja za gubitke mjeri po iznosu jednakom očekivanim kreditnim gubicima tokom vijeka trajanja. Ta računovodstvena politika se treba primjenjivati na sva potraživanja po osnovu najma, ali se može primjenjivati i zasebno na potraživanja od finansijskih i poslovnih najмова.

...

### 7.1. Datum stupanja na snagu

---

...

7.1.5. Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 2.1., 5.5.15., B4.3.8., B5.5.34. i B5.5.46. Subjekt treba primjenjivati te te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

U Dodatku B, izmijenjene su tačke B4.3.8., B5.5.34. i B5.5.46.
--

### Ugrađeni derivati (Dio 4.3.)

...

B4.3.8. Ekonomska svojstva i rizici ugrađenog derivata su usko povezani s ekonomskim svojstvima i rizicima glavnog ugovora u narednim primjerima. U tim primjerima, subjekt ugrađeni derivat ne iskazuje odvojeno od glavnog ugovora.

- (a) ...
- (f) Ugrađeni derivat u okviru glavnog ugovora o najmu je usko povezan s tim ugovorom onda kada dati derivat predstavlja: (i) neki od indeksa povezanih s inflacijom, kao što je indeks plaćanja za najam u odnosu na indeks potrošačkih cijena (pod uslovom da se taj najam ne koristi kao poluga te da se dati indeks tiče inflacije u ekonomskom okruženju samog subjekta), (ii) potencijalna promjenjiva plaćanja po osnovu najma zasnovana na povezanim prodajama ili (iii) potencijalna promjenjiva plaćanja po osnovu najma zasnovana na promjenjivim kamatnim stopama.
- (g) ...

### Očekivani kreditni gubici

...

B5.5.34. Prilikom mjerenja rezervisanja za gubitke za potraživanje po osnovu najma, novčani tokovi korišteni za utvrđivanje očekivanih kreditnih gubitaka bi trebali biti dosljedni novčanim tokovima korištenim kod mjerenja potraživanja po osnovu najma u skladu s ~~MRS-om 17~~ MSFI-jem 16 Najmovi.

...

## Vremenska vrijednost novca

...

B5.5.46. Očekivani kreditni gubici od potraživanja po osnovu najma se trebaju diskontovati primjenom iste diskontne stope koja se koristi prilikom mjerenja tih potraživanja u skladu s ~~MRS 17~~ MSFI 16.

...

## MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti

Izmijenjena je tačka 6.

## Djelokrug

...

6. Zahtjevi mjerenja i objavljivanja ovog MSFI se ne odnose na sljedeće:
- (a) ...
  - (b) poslovi najma u djelokrugu ~~MRS 17~~ koji se iskazuju u skladu sa MSFI 16 Najmovi; i
  - (c) ...

U Dodatku C, dodaje se tačka C6.

## Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

...

C6. Putem MSFI 16 Najmovi, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 6. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## MSFI 15 Prihodi od ugovora s kupcima

Izmijenjene su tačka 5. i 97.

## Djelokrug

---

5. Subjekt ovaj Standard treba primjenjivati na sve ugovore s kupcima, osim sljedećih:
- (a) ugovore o najmu iz djelokruga ~~MRS 17~~ MSFI 16 *Najmovi*;
  - (b) ...

### Troškovi izvršenja ugovora

...

97. Troškovi koji se odnose direktno na ugovor (ili na određeni očekivani ugovor) obuhvataju bilo šta od sljedećeg:
- (a) ...
  - (c) raspoređivanja troškova koji se odnose direktno na ugovor ili na ugovorne aktivnosti (na primjer, troškovi upravljanja ugovorom i njegovim nadziranjem, osiguranja i amortizacije alata, i opreme i imovine s pravom korištenja upotrebljenih s ciljem izvršenja ugovora);
  - (d) ...

U Dodatku B, izmijenjene su tačke B66. i B70.
---

### Terminski ugovor ili opcija opoziva

- B66. Ako subjekt ima obavezu ili pravo da ponovo otkupi imovinu (terminski ugovor ili opcija opoziva), kupac ne stječe kontrolu nad tom imovinom jer ima ograničenu mogućnost određivanja njenog korištenja, kao i ostvarivanja suštinski svih preostalih koristi od te imovine, čak i ako je u fizičkom posjedu iste. Shodno tome, subjekt takav ugovor treba iskazati kao nešto od sljedećeg:
- (a) najam u skladu s ~~MRS 17~~ MSFI 16 *Najmovi* onda kada može ili mora ponovo otkupiti tu imovinu za iznos koji je niži od njene izvorne prodajne cijene, osim kada je ugovor dio transakcije prodaje i povratnog najma. Ukoliko je ugovor dio transakcije prodaje i povratnog najma, subjekt treba nastaviti priznavati isti kao imovinu te treba priznati finansijsku obavezu za svaku eventualnu naknadu koju primi od kupca. Subjekt ovu finansijsku obavezu treba iskazati u skladu s MSFI 9; ili
  - (b) ...

### Opcija prodaje

- B70. Ako subjekt ima obavezu da ponovo otkupi imovinu na zahtjev kupca (opcija prodaje) po cijeni koja je niža od izvorne prodajne cijene te imovine, on na početku ugovora treba razmotriti ima li kupac znatan ekonomski podsticaj za korištenje tog prava. Korištenje ovog prava od strane kupca dovodi do toga da on subjektu zapravo plaća naknadu za pravo korištenja konkretne imovine na neki vremenski period. Prema tome, ako kupac ima znatan ekonomski podsticaj da koristi ovo pravo, subjekt dati ugovor treba iskazati kao najam u skladu s ~~MRS 17~~ MSFI 16,

osim kada je ugovor dio transakcije prodaje i povratnog najma. Ukoliko je ugovor dio transakcije prodaje i povratnog najma, subjekt treba nastaviti priznavati isti kao imovinu te treba priznati finansijsku obavezu za svaku naknadu koju primi od kupca. Subjekt ovu finansijsku obavezu treba iskazati u skladu sa MSFI 9.

...

U Dodatku C, dodaje se stav C1.A.

## Datum stupanja na snagu

---

...

C1.A Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 5., 97., B66. i B70. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 1 *Prezentacija finansijskih izvještaja*

Tačka 123. je izmijenjena, a dodaje se tačka 139.Q.

### Objavljivanje računovodstvenih politika

...

123. U postupku primjene računovodstvenih politika subjekta, uprava, pored konkretnih procjena, vrši i brojne okvirne procjene koje mogu znatno utjecati na iznose priznate u finansijskim izvještajima. Primjera radi, uprava vrši procjene pri određivanju:

- (a) ...
- (b) kada se skoro svi važni rizici i koristi od vlasništva nad finansijskom i, kada je riječ o najmodavcima, iznajmljenom imovinom koja je predmet najmova prenose na druge subjekte; i
- (c) ...

## Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

---

...

139.Q Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 123. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 2 *Zalihe*

Tačka 12. je izmijenjena, a dodaje se tačka 40.G.

## Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha obuhvataju troškove koji su direktno povezani s jedinicama proizvodnje, kao što je direktni rad. Također, oni obuhvataju i sistematično raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali pretvaranjem materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na obim proizvodnje, kao što su trošak amortizacije i održavanja proizvodnih objekata, i opreme te imovine s pravom korištenja koji se koriste u procesu proizvodnje, kao i troškovi upravljanja pogonom i administrativni troškovi. Varijabilni opći troškovi su oni indirektni troškovi proizvodnje koji direktno, ili gotovo direktno, zavise od obima proizvodnje, kao što su indirektni materijal i indirektni rad.

...

## Datum stupanja na snagu

---

...

- 40.G Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 12. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenу ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 7 *Izveštaj o novčanim tokovima*

Tačke 17. i 44. su izmijenjene, a dodaje se tačka 59.
---

## Finansijske aktivnosti

17. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova nastalih finansijskim aktivnostima je važno jer je to, onima koji subjektu osiguravaju kapital, korisni pri predviđanju očekivanja od budućih novčanih tokova. Primjeri novčanih tokova koji nastaju finansijskim aktivnostima su:
- (a) ...
  - (e) novčane otplate najmoprimca na ime smanjenje neizmirene obaveze po osnovu finansijskog najma.

## Nenovčane transakcije

---

...

44. Mnoge investicijske i finansijske aktivnosti nemaju direktan utjecaj na tekuće novčane tokove, iako utječu na strukturu kapitala i imovine subjekta. Isključivanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima je u skladu s ciljem tog izvještaja jer one ne predstavljaju novčane tokove tog perioda. Primjeri nenovčanih transakcija su:
- (a) stjecanje imovine direktnim preuzimanjem odnosnih obaveza ili finansijskim najmom;
  - (b) ...

## Datum stupanja na snagu

---

...

59. Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 17. i 44. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 12 *Porezi na dobit*

Tačka 20. je izmijenjena za subjekte koji nisu usvojili MSFI 9 *Finansijski instrumenti*.

### Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. MSFI dopuštaju ili zahtijevaju da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da se revalorizuje (vidjeti, na primjer, MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 39 *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*, i MRS 40 *Ulaganje u nekretnine i MSFI 16 Najmovi*). U nekim zakonodavstvima, revalorizacija ili drugo mijenjanje vrijednosti imovine na fer vrijednost utječe na oporezivu dobit (porezni gubitak) tekućeg perioda. Kao rezultat toga, porezna osnovica imovine se usklađuje te ne nastaju privremene razlike. U drugim zakonodavstvima, revalorizacija ili drugo mijenjanje vrijednosti imovine ne utječe na oporezivu dobit u periodu revalorizacije ili mijenjanja te se, zbog toga, porezna osnovica imovine ne usklađuje. Ipak, buduće nadoknađivanje knjigovodstvene vrijednosti će za rezultat imati oporezivi priliv ekonomskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe će se razlikovati od iznosa tih ekonomskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizovane imovine i njene porezne osnovice je privremena razlika i dovodi do nastanka odgođene porezne obaveze ili imovine. To je tačno čak i ako:

(a) ...

Tačka 20. je izmijenjena za subjekte koji su usvojili MSFI 9 *Finansijski instrumenti*.

### Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. MSFI dopuštaju ili zahtijevaju da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da se revalorizuje (vidjeti, na primjer, MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*, i MSFI 9 *Finansijski instrumenti i MSFI 16 Najmovi*). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili drugo mijenjanje vrijednosti imovine na fer vrijednost utječe na oporezivu dobit (porezni gubitak) tekućeg perioda. Kao rezultat toga, porezna osnovica imovine se usklađuje te ne nastaju privremene razlike. U drugim zakonodavstvima, revalorizacija ili drugo mijenjanje vrijednosti imovine ne utječe na oporezivu dobit u periodu revalorizacije ili mijenjanja te se, zbog toga, porezna osnovica imovine ne usklađuje. Ipak, buduće nadoknađivanje knjigovodstvene vrijednosti će za rezultat imati oporezivi priliv ekonomskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe će se razlikovati od iznosa tih ekonomskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizovane imovine i

njene porezne osnovice je privremena razlika i dovodi do nastanka odgođene porezne obaveze ili imovine. To je tačno čak i ako:

(a) ...

Dodaje se tačka 98.G.

## Datum stupanja na snagu

---

...

98.G Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 20. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenju ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema

Tačke 4. i 27. su izbrisane, tačka 5., 10., 44. i 68. su izmijenjene, kao i tačka 69. koja je ranije izmijenjena putem MSFI 15, a dodaje se tačka 81.L.

## Djelokrug

---

...

4. [Brisano] Ostali standardi mogu zahtijevati priznavanje pojedinih stavki nekretnina, postrojenja i opreme zasnovano na osnovu pristupa koji se razlikuje od pristupa propisanog u ovom Standardu. Na primjer, MRS 17 Najmovi zahtijeva da subjekt procijeni priznavanje unajmljene nekretnine, postrojenja i opreme na osnovu prenošenja rizika i koristi. Međutim, u takvim slučajevima aspekte računovodstvenog tretmana te imovine, uključujući i amortizaciju, propisani su ovim Standardom.
5. Subjekt koji koristi model troška za ulaganja u nekretnu u skladu s MRS 40 Ulaganja u nekretnine, treba koristiti model troška naveden u ovom Standardu za ulaganja u nekretnine koje su u njegovom vlasništvu.

## Priznavanje

---

...

10. Na osnovu ovog principa priznavanja, subjekt ocjenjuje sve svoje troškove nekretnina, postrojenja i opreme u trenutku njihovog nastanka. Ovi troškovi uključuju nastale početne troškove nabavke ili izgradnje nekretnina, postrojenja i opreme te naknadno nastale troškove dogradnje, zamjene dijelova ili servisiranja tih stavki. Trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme može uključivati i troškove nastale u vezi s najmom imovine koja se koristi u svrhu izgradnje, dogradnje, zamjene dijelova ili servisiranja stavki nekretnina, postrojenja i opreme, kao što su troškovi amortizacije imovine s pravom korištenja.

## Mjerenje po trošku

...

27. [Brisano] Trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje najmoprimac drži na osnovu ugovora finansijskom najmu utvrđuje se u skladu sa MRS 17:

...

## Amortizacija

...

44. Subjekt raspoređuje početno priznati iznos svake stavke nekretnina, postrojenja i opreme na njihove značajne dijelove i odvojeno amortizuje svaki dio. Na primjer, možda će biti potrebno odvojeno amortizovati trup i motore aviona, ~~bez obzira na to da li je u vlasništvu subjekta ili pod finansijskim najmom~~. Slično tome, ako subjekt stekne nekretninu, postrojenje i opremu u sklopu poslovnog najma u kojem je on najmodavac, može biti potrebno odvojeno amortizovati iznose koji su uključeni u trošak te stavke, a koji se odnose na povoljne ili nepovoljne uslove najma u odnosu na tržišne uslove.

...

## Prestanak priznavanja

---

...

68. **Dobici ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja neke stavke nekretnina, postrojenja i opreme trebaju se uključiti u dobit ili gubitak onda kada se ta imovina prestane priznavati (osim ako ~~MRS 17~~ **MSFI 16 Najmovi** ne zahtijeva drugačije kod prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasifikuju kao prihod od prodaje.**

...

69. Otuđenje pojedine stavke nekretnina, postrojenja i opreme može se izvršiti na razne načine (na primjer, prodajom, finansijskim najmom ili donacijom). Datumom otuđenja stavke nekretnina, postrojenja i opreme smatra se dan na koji primalac stekne kontrolu nad tom stavkom u skladu sa zahtjevima o utvrđivanju toga kada je obaveza izvršenja iz MSFI 15 zadovoljena. ~~MRS 17~~ **MSFI 16** se primjenjuje na otuđenje putem prodaje i povratnog najma.

...

## Datum stupanja na snagu

---

...

- 81L. Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izbrisane su tačke 4. i 27., izmijenjene su tačke 5., 10., 44., 68. i 69. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.



## MRS 21 Efekti promjena kurseva stranih valuta

Tačka 16. je izmijenjena, a dodaje se tačka 60.K.

### Monetarne stavke

16. Osnovna karakteristika monetarne stavke je pravo na primanje (ili obaveza davanja) fiksnog ili utvrdivog broja jedinica valute. Neki od primjera su: penzije i ostala primanja zaposlenika koja se trebaju isplatiti u novcu, rezervisanja koja će biti izmirena u novcu, obaveze po osnovu najma, novčane dividende koje se priznaju kao obaveze. Slično tome, monetarna stavka je i ugovor o primanju (ili davanju) promjenjivog broja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta ili promjenjivog iznosa imovine, prema kojem je fer vrijednost koja treba biti primljena (ili data) jednaka fiksnom ili utvrdivom broju jedinica valute. Suprotno tome, osnovna karakteristika nemonetarne stavke je nepostojanje prava na primanje (ili obaveze davanja) fiksnog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju unaprijed plaćene iznose za dobra ili usluge (~~na primjer, unaprijed plaćena najamnina~~), goodwill, nematerijalnu imovinu, zalihe, nekretnine, postrojenja i opremu, imovinu s pravom korištenja te rezervisanja koja će se izmiriti isporukom nemonetarne imovine.

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

...

60.K Putem MSFI 16 Najmovi, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 16. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 23 Troškovi pozajmljivanja

Tačka 6. je izmijenjena, a dodaje se tačka 29.C.

### Definicije

---

...

6. Troškovi pozajmljivanja mogu obuhvatiti:
- (a) ...
  - (d) finansijske troškove kamatu po osnovu finansijskog najma obavezama u vezi najmova priznatim priznate u skladu sa MRS 17 MSFI 16 Najmovi; i
  - (e) ...

### Datum stupanja na snagu

---

...

29.C Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 6. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 32 *Finansijski instrumenti: Prezentacija*

Dodaje se tačka 97.S.

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

...

97.S. Putem MSFI 16 *Najmovi*, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke UP9. i UP10. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

---

## MRS 37 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*

Tačka 5. je izmijenjena, a dodaje se tačka 102.

### Djelokrug

---

...

5. Ako neki drugi standard obrađuje određeni tip rezervisanja, potencijalnih obaveza ili potencijalne imovine, subjekt primjenjuje taj Standard umjesto ovog Standarda. Na primjer, neke vrste rezervisanja su obrađene u standardima o:

(a) ...

(c) najmovima (vidjeti MRS 17 *MSFI 16 Najmovi*). Međutim, ~~s obzirom na to da MRS 17 ne sadrži posebne zahtjeve koji se odnose na poslovne najmove koji su postali štetni, u takvim slučajevima se primjenjuje ovaj Standard ovaj Standard se primjenjuje na sve najmove koji postanu štetni prije prvog dana trajanja najma kako je uređeno kroz MSFI 16. Ovaj Standard se također primjenjuje na kratkoročne najmove i na najmove imovine male vrijednosti koji se iskazuju u skladu s tačkom 6. u MSFI 16 i koji su postali štetni;~~

(d) ...

### Datum stupanja na snagu

---

...

102. Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 5. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 38 *Nematerijalna imovina*

Tačke 3., 6. i 113. su izmijenjene, kao i tačka 114. koja je ranije izmijenjena putem MSFI 15, a dodaje se tačka 130.L.

## Djelokrug

---

- ...
3. Ako neki drugi standard propisuje računovodstveni postupak za određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj, a ne ovaj Standard. Na primjer, ovaj Standard se ne primjenjuje na:
- (a) ...
  - (c) najmove u djelokrugu ~~MRS 17~~ nematerijalne imovine koji se iskazuju u skladu sa MSFI 16 Najmovi;
  - (d) ...
6. U slučaju ~~finansijskog najma~~, predmetna imovina može biti materijalna ili nematerijalna. Nakon početnog priznavanja, najmoprimac ~~nematerijalnu imovinu koja je predmet finansijskog najma~~ iskazuje u skladu s ovim Standardom. Prava kod najmoprimca po osnovu ugovora o licencama za stavke kao što su igrani filmovi, video zapisi, predstave, rukopisi, patenti i autorska prava, ~~isključena su iz djelokruga MRS 17 i spadaju u djelokrug ovog Standarda i~~ isključena su iz djelokruga MSFI 16.
- ...

## Povlačenja iz upotrebe i otuđenje

---

- ...
113. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz prestanka priznavanja stavke nematerijalne imovine se određuje kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako ih ima, i knjigovodstvene vrijednosti te imovine. On se priznaje u dobit ili gubitak onda kada prestane priznavanje te imovine (osim ako ~~MRS 17~~ MSFI 16 zahtijeva drugačije u slučaju prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasifikuju kao prihod.**
- ...
114. Nematerijalna imovina se može otuđiti na mnogo načina (npr. prodajom, zaključivanjem finansijskog najma ili donacijom). Datumom otuđenja nematerijalne imovine se smatra dan na koji primalac stekne kontrolu nad istom u skladu sa zahtjevima za utvrđivanje toga kada je obaveza izvršenja zadovoljena iz MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*. ~~MRS 17~~ MSFI 16 se primjenjuje na otuđenje putem prodaje i povratnog najma.

## Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

---

- ...
- 130.L Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 3., 6., 113. i 114. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 39 *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*

Tačka 2. je izmijenjena, a tačka 103.V dodata za subjekt koji nije usvojio MSFI 9 *Finansijski instrumenti*. MRS 39 se nije mijenjao za subjekt koji je usvojio MSFI 9.

### Djelokrug

2. Ovaj Standard su dužni primjenjivati svi subjekti i na sve vrste finansijskih instrumenata, osim:
- (a) ...
  - (b) prava i obaveza iz najмова na koje se primjenjuje MRS 17 *MSFI16 Najmovi*. Međutim:
    - (i) potraživanja od finansijskog najma (tj. neto ulaganja u finansijske najmove) i poslovnih najмова koja priznaje najmodavac podliježu odredbama o prestanku priznavanja i umanjenju vrijednosti koje propisuje ovaj Standard (vidjeti tačke 15.–37., 58., 59., 63.–65., kao i tačke UP36.–UP52. i UP84.–UP93. iz Dodatka A);
    - (ii) obaveze plaćanja po osnovu finansijskih najмова koje priznaje najmoprimac podliježu odredbama o prestanku priznavanja iz tačke 39. koju propisuje ovaj Standard (vidjeti tačke 39.–42., kao i tačke UP57.–UP63. iz Dodatka A); i
    - (iii) ...
  - (c) ...

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

...

103.V Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjene su tačke 2. i UP33. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*

S obzirom na obimnost izmjena i dopuna MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*, potpuni tekst tog Standarda s predloženim izmjenama istog je dat na kraju Dodatka D.

## MRS 41 *Poljoprivreda*

Tačka 2. je izmijenjena, a dodaje se tačka 64.

## Djelokrug

---

- ...
2. Ovaj standard se ne primjenjuje na:
- (a) ...
  - (e) imovinu s pravom korištenja koja proizlazi iz najmova poljoprivrednog zemljišta (vidjeti MSFI 16 Najmovi).
- ...

## Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

---

- ...
64. Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 2. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## **IFRIC 1 – Promjene postojećih obaveza demontaže, obnavljanja i sličnih obaveza**

Izmijenjen je dio pod nazivom Reference.

## Reference

---

- MSFI 16 Najmovi
- MRS 1 Presentacija finansijskih izvještaja (revidiran 2007.)
- ...

Tačka 2. je izmijenjena, a dodaje se tačka 9.B.

## Djelokrug

---

2. Ovo tumačenje se primjenjuje na promjene u mjerenju svih postojećih obaveza demontaže, obnavljanja i sličnih obaveza koje su ujedno:
- (a) priznate kao dio troška stavke nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa MRS 16 ili kao dio troška imovine s pravom korištenja u skladu sa MSFI 16; i
  - (b) ...

## Datum stupanja na snagu

---

...

9.B Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 2. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## **IFRIC 12 – Sporazumi o koncesijama za pružanje usluge**

Izmijenjen je dio pod nazivom Reference.

### **Reference**

- ...
- MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*
- MSFI 16 *Najmovi*
- ...
- ~~MRS 17 *Najmovi*~~
- ...
- IFRIC 4 *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*
- ...

Dodaje se tačka 28.F.

### **Datum stupanja na snagu**

...

28.F Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjeni su tačka UP8. i Dodatak B. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 16.

U Dodatku A, izmijenjena je tačka UP8.

### **Dodatak A Djelokrug (tačka 5.)**

...

UP8. Korisnik možda ima pravo na korištenje odvojive infrastrukture opisane u tački UP7.(a) ili imovine koja se koristi za pružanje nereguliranih pomoćnih usluga opisanih u tački UP7.(b). U oba slučaja, moguće je da u suštini postoji najam davaoca koncesije prema korisniku, a kada je tako, treba se iskazati u skladu sa ~~MRS 17~~ MSFI 16.

## **SIC 29 – Sporazumi o koncesijama za pružanje usluga: Objavljivanja**

Izmijenjen je dio pod nazivom Reference.

## Reference

---

- MSFI 16 Najmovi
- ...
- MRS 17 Najmovi (revidiran 2003.)
- ...

Tačka 5. je izmijenjena.

## Pitanja

---

...

5. Određeni aspekti i objavljivanja u vezi sa nekim sporazumima o koncesijama za pružanje usluga već su obrađeni postojećim Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (na primjer, MRS 16 se primjenjuje na stjecanje stavki nekretnina, postrojenja i opreme, ~~MRS 17~~ MSFI 16 na najam imovine, MRS 38 na stjecanje nematerijalne imovine). Međutim, sporazum o koncesiji za pružanje usluga može uključivati i ugovore o izvršenju kojima se Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja ne bave, osim ako nije riječ o štetnim ugovorima u kojem slučaju se primjenjuje MRS 37. Prema tome, ovo tumačenje oslovljava dodatna objavljivanja sporazuma o koncesijama za pružanje usluga.

Izmijenjen je dio pod nazivom Datum stupanja na snagu.

## Datum stupanja na snagu

---

...

Subjekt je izmjene i dopune tačke 6.(e) i tačke 6.A dužan primjenjivati na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2008. godine. Ukoliko subjekt primjenjuje IFRIC 12 na raniji period, dužan je na taj period primjenjivati i navedene izmjene i dopune.

Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 5. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## SIC 32 – Nematerijalna imovina – troškovi web stranica

Izmijenjen je dio pod nazivom Reference.

## Reference

---

- ...
- MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*
- MSFI 16 Najmovi
- ...

- MRS 17 *Najmovi* (revidiran 2003.)
- ...

Izmijenjena je tačka 6. koja je ranije izmijenjena putem MSFI 15.

## Pitanja

---

...

6. MRS 38 se ne primjenjuje na nematerijalnu imovinu koju subjekt drži s namjerom prodaje u okviru redovnog poslovanja (vidjeti MRS 2 i MSFI 15) niti na najmove iz djelokruga ~~MRS 17 nematerijalne imovine koji se iskazuju po MSFI 16~~. U skladu s tim, ovo tumačenje se ne primjenjuje na izdatke u vezi sa izradom i funkcionisanjem web stranica (ili softvera za web stranice) namijenjenih za prodaju drugom subjektu ili koji se iskazuju po MSFI 16. ~~Ønda kada se web stranica iznajmljuje putem poslovnog najma, ovo tumačenje primjenjuje najmodavac. Kada se web stranica iznajmljuje putem finansijskog najma, tumačenje primjenjuje najmoprimac nakon početnog priznavanja unajmljene imovine.~~

Izmijenjen je dio pod nazivom Datum stupanja na snagu.

## Datum stupanja na snagu

---

...

Putem MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*, objavljenog u maju 2014. godine, izmijenjen je dio koji se odnosi na reference, kao i tačka 6. Subjekt treba primjenjivati te izmjene ako primjenjuje MSFI 15.

Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjena je tačka 6. Subjekt treba primjenjivati tu izmjenu ako primjenjuje MSFI 16.

## MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*

S obzirom na obimnost izmjena i dopuna MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*, ponovo je prikazan potpuni tekst tog Standarda, u verziji izmijenjenoj putem MSFI 15, i to s predloženim izmjenama i dopunama. Novi tekst je podvučen, dok je izbrisani tekst precrtan.

## Međunarodni računovodstveni standard 40 – *Ulaganje u nekretnine*

### Cilj

---

1. Cilj ovog standarda je da propiše računovodstveni tretman za ulaganja u nekretnine i povezane zahtjeve u pogledu objavljivanja.



## Djelokrug

---

2. Ovaj standard se primjenjuje na priznavanje, mjerenje i objavljivanje ulaganja u nekretnine.
3. [Brisano] Između ostalog, ovaj Standard se primjenjuje na mjerenje udjela u ulaganjima u nekretnine pod najmom koji se računovodstveno tretira kao finansijski najam u finansijskim izvještajima najmoprimca, kao i na mjerenje ulaganja u nekretnine koje se najmoprimcu daju u poslovni najam u finansijskim izvještajima najmodavca. Ovaj Standard se ne bavi pitanjima koja su obuhvaćena u MRS 17 *Najmovi*, uključujući:
- (a) klasifikaciju najmova kao finansijskih ili poslovnih najmova;
  - (b) priznavanje prihoda od najma za ulaganja u nekretnine (također vidjeti MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*);
  - (c) mjerenje udjela u nekretninama pod najmom koji se računovodstveno tretira kao poslovni najam u finansijskim izvještajima najmoprimca;
  - (d) mjerenje neto ulaganja u finansijski najam u finansijskim izvještajima najmodavca;
  - (e) računovodstvo za transakcije prodaje i povratnog najma; i
  - (f) objavljivanja vezana za finansijske najmove i poslovne najmovea.
4. Ovaj standard se ne primjenjuje na:
- (a) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću (vidjeti MRS 41 *Poljoprivreda* i MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*); i
  - (b) prava na minerale i korištenje rudnih rezervi, kao što su nafta, prirodni gas i slični neobnovljivi resursi.

## Definicije

---

5. Sljedeći pojmovi se u ovom Standardu koriste u navedenim značenjima:
- Knjigovodstvena vrijednost** je iznos po kojem se imovina priznaje u izvještaju o finansijskom položaju.
- Trošak** je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata, odnosno fer vrijednosti druge naknade date za nabavku imovine u vrijeme njenog stjecanja ili izgradnje ili, gdje je to primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima drugih MSFI, na primjer MSFI 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*.
- Fer vrijednost** je iznos koji bi se naplatio za prodaju neke imovine ili platio za prenošenje neke obaveze redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*).
- Ulaganje u nekretnine** je nekretnina (zemljište ili zgrada, odnosno dio zgrade, ili oboje) koja je u posjedu (vlasnika ili najmoprimca kao imovina s pravom korištenja u okviru finansijskog najma) radi ostvarivanja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti kapitala, ili oboje, a ne radi:

- (a) korištenja u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga ili za administrativne svrhe; ili
- (b) prodaje u sklopu redovnog poslovanja.

**Nekretnina koju koristi vlasnik** je nekretnina koja je u posjedu (vlasnika ili najmoprimca kao imovina s pravom korištenja u okviru finansijskog najma) radi upotrebe u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga ili za administrativne svrhe.

## Klasifikacija nekretnine kao ulaganja u nekretnine i nekretnine koju koristi vlasnik

---

6. ~~[Brisano] Udio u nekretnini koju najmoprimac drži u okviru poslovnog najma se može klasifikovati i računovodstveno tretirati kao ulaganje u nekretnine ako i samo ako bi ta nekretnina inače zadovoljavala definiciju ulaganja u nekretnine te ako najmoprimac za priznatu imovinu koristi model fer vrijednosti opisan u tačkama 33.-55. Ova klasifikacijska mogućnost je dostupna za svaku pojedinačnu nekretninu. Međutim, jednom kada se ta klasifikacijska mogućnost odabere za jedan takav udio u nekretnini koja je pod poslovnim najmom, sve nekretnine klasifikovane kao ulaganja u nekretnine se trebaju iskazivati primjenom modela fer vrijednosti. Ako se odabere ova klasifikacijska mogućnost, svaki udio koji je tako klasifikovan se uključuje u objavljivanja koja zahtijevaju tačke 74.-78.~~
7. Ulaganje u nekretnine se drži radi ostvarenja prihoda od najama ili radi povećanja vrijednosti kapitala, ili oboje. Prema tome, ulaganje u nekretnine stvara novčane tokove uglavnom nezavisno od druge imovine koji drži taj subjekt. Po tome se ulaganje u nekretnine razlikuje od nekretnine koju koristi vlasnik. Proizvodnja ili isporuka dobara ili usluga (ili korištenje nekretnine za administrativne svrhe) stvara novčane tokove koji se ne pripisuju samo nekretnini, nego i drugoj imovini koja se koristi u procesima proizvodnje ili isporuke. Na nekretnine koje koristi vlasnik, a koje su u njegovom vlasništvu, primjenjuje se MRS 16, dok se na nekretnine koje koristi vlasnik, a najmoprimac ih kao imovinu s pravom korištenja, primjenjuje MSFI 16.
8. U nastavku se navode primjeri ulaganja u nekretnine:
- (a) zemljište koje se drži radi dugoročnog povećanja vrijednosti kapitala, a ne radi kratkoročne prodaje u sklopu redovnog poslovanja;
  - (b) zemljište koje se drži za trenutno neodređenu buduću upotrebu. (Ako subjekt nije odredio da li će neko zemljište koristiti kao nekretninu koju koristi vlasnik ili s ciljem kratkoročne prodaje u sklopu redovnog poslovanja, smatra se da se zemljište drži radi povećanja vrijednosti kapitala.);
  - (c) zgrada koja je u vlasništvu subjekta (ili imovina s pravom korištenja koja se odnosi na zgradu koju je subjekt drži u okviru finansijskog najma) i koju iznajmljuje u okviru jednog ili više poslovnih najмова;
  - (d) zgrada koja je prazna, ali se drži radi iznajmljivanja u okviru jednog ili više poslovnih najмова;

- (e) nekretnina koja je u procesu izgradnje ili obnavljanja radi buduće upotrebe kao ulaganja u nekretninu.
9. U nastavku se navode primjeri stavki koje ne predstavljaju ulaganja u nekretnine i koje, prema tome, nisu u djelokrugu ovog Standarda:
- (a) nekretnine namijenjene prodaji u sklopu redovnog poslovanja ili u procesu izgradnje ili razvijanja s ciljem takve prodaje (vidjeti MRS 2 *Zalihe*), kao što je nekretnina stečena isključivo s namjerom otuđenja u bliskoj budućnosti ili da se razvije i dalje proda;
- (b) [brisan];
- (c) nekretnine koje koristi vlasnik (vidjeti MRS 16 i *MSFI 16*), uključujući (između ostalog) nekretnine namijenjene budućoj upotrebi kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje se drže radi budućeg razvoja i, nakon toga, korištenja kao nekretnine koje koristi vlasnik, nekretnine koje koriste zaposlenici (bez obzira na to plaćaju li zaposlenici najamninu po tržišnim uslovima) i nekretnine namijenjene otuđenju, a koje koristi vlasnik;
- (d) [brisan];
- (e) nekretnine date u najam drugim subjektima prema ugovoru o finansijskom najmu.
10. Neke nekretnine obuhvataju jedan dio koji se drži radi ostvarivanja prihoda od najma ili radi dugoročnog povećanja vrijednosti kapitala te drugi dio koji se drži radi upotrebe u proizvodnji ili isporuci dobara ili usluga ili za administrativne svrhe. U sličajevima kada se ti dijelovi mogu odvojeno prodati (ili odvojeno dati u finansijski najam), subjekt odvojeno mjeri te dijelove. Ako se dijelovi ne mogu odvojeno prodati, takva nekretnina se tretira kao ulaganje u nekretnine samo ako njen dio koji je namijenjen za proizvodnju ili isporuku dobara ili usluga ili za administrativne svrhe nije značajan.
11. U nekim slučajevima subjekt pruža dodatne usluge korisnicima nekretnine koju posjeduje. Subjekt takvu nekretninu tretira kao ulaganje u nekretnine ako navedene usluge nisu značajne za cjelokupni ugovor. Primjer za navedeno je kada vlasnik poslovne zgrade najmoprimcima koji koriste tu zgradu pruža usluge osiguranja i održavanja.
12. U drugim slučajevima, pružene usluge su značajne. Primjera radi, ako subjekt posjeduje hotel i njime upravlja, usluge koje pruža gostima su značajne za cjelokupni ugovor. Prema tome, hotel kojim upravlja vlasnik je nekretnina koju koristi vlasnik, a ne ulaganje u nekretnine.
13. Može biti teško utvrditi jesu li pomoćne usluge toliko značajne pa da nekretnina ne ispunjava uslove da se smatra ulaganjem u nekretnine. Na primjer, vlasnik hotela ponekad dio odgovornosti prenosi na treće strane u okviru ugovora o upravljanju. Uslovi takvih ugovora se značajno razlikuju. S jedne strane, vlasnik može u suštini imati ulogu pasivnog ulagača. S druge strane, vlasnik za svakodnevne funkcije možda koristi usluge vanjskog dobavljača, a on sam zadržava značajan stepen izloženosti promjenama novčanih tokova koje nastaju iz poslovanja hotela.
14. Da bi se utvrdilo ispunjava li neka nekretnina uslove da se smatra ulaganjem u nekretnine, potrebna je presudba. Subjekt treba razviti kriterije tako da to

prosuđivanjem može dosljedno vršiti u sklad s definicijom ulaganja u nekretnine i u skladu s povezanim smjernicama iz tačaka 7-13. U slučajevima kada je teško izvršiti takvu klasifikaciju, tačka 75.(c) od subjekta zahtijeva da objavi primijenjene kriterije.

- 14.A Prosuđivanje je neophodno i za utvrđivanje da li stjecanje ulaganja u nekretnine predstavlja stjecanje imovine ili grupe imovine ili poslovnu kombinaciju iz djelokruga MSFI 3 *Poslovne kombinacije*. Prilikom utvrđivanja da li je u pitanju poslovna kombinacija, potrebno se pozvati na MSFI 3. Rasprava tačkama 7-14. ovog Standarda se odnosi na to da li se neka nekretnina tretira kao nekretnina koju koristi vlasnik ili ulaganje u nekretnine, a ne na utvrđivanje da li stjecanje takve nekretnine predstavlja poslovnu kombinaciju na način utvrđen u MSFI 3. Utvrđivanje da li neka transakcija zadovoljava definiciju poslovne kombinacije iz MSFI 3 te da li obuhvata ulaganje u nekretnine kako je definisano ovim Standardom zahtijeva odvojenu primjenu ta dva standarda.
15. U nekim slučajevima je subjekt vlasnik nekretnine koja je data u najam i koju koristi njegov matični subjekt ili drugi zavisni subjekt. Takva nekretnina ne ispunjava uslove da bude ulaganje u nekretnine u u konsolidovanim finansijskim izvještajima, zato što je, s aspekta stanovišta grupe, to nekretnina koju koristi vlasnik. Međutim, s aspekta subjekta koji je vlasnik te nekretnine, ona predstavlja ulaganje u nekretnine ako ispunjava uslove iz definicije navedene u tački 5. Prema tome, najmodavac u svojim pojedinačnim finansijskim izvještajima nekretninu tretira kao ulaganje u nekretnine.

## Priznavanje

---

16. **Ulaganje u nekretnine koje su u vlasništvu se priznaje kao imovina onda i samo onda kada:**
- (a) je vjerovatno da će buduće ekonomske koristi koje su povezane s tim ulaganjem u nekretnine pritecати u subjekt; i**
  - (b) se trošak ulaganja u nekretnine može pouzdano izmjeriti.**
17. Prema ovom principu priznavanja, subjekt procjenjuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme njihovog nastanka. Ti troškovi obuhvataju početno nastale troškove stjecanja ulaganja u nekretnine, kao i troškove koji su nastali naknadno za nadogradnju, zamjenu dijela ili servisiranje nekretnine.
18. Prema principu priznavanja navedenom u tački 16., subjekt u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u nekretnine ne priznaje troškove redovnog servisiranja takve nekretnine. Umjesto toga, ti troškovi se priznaju u dobit ili gubitak kako nastaju. Troškovi redovnog servisiranja su prvenstveno troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove zamjene manjih dijelova. Svrha ovih izdataka se često opisuje kao “popravci i održavanje” nekretnine.
19. Neki dijelovi ulaganja u nekretnine mogu biti stečeni zamjenom. Primjera radi, unutrašnji zidovi mogu predstavljati zamjenu originalnih zidova. Prema principu priznavanja, subjekt trošak zamjene dijela postojećeg ulaganja u nekretnine priznaje u knjigovodstvenu vrijednost tog te nekretnine u vrijeme kada je trošak nastao te ako su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. Knjigovodstvena vrijednost

zamijenjenih dijelova se prestaje priznavati u skladu s odredbama ovog Standarda o prestanku priznavanja.

- 19.A Ulaganje u nekretnine koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja se treba priznati u skladu sa MSFI 16.

## Mjerenje prilikom priznavanja

---

20. **Ulaganje u nekretnine u vlasništvu se početno mjeri po trošku nabavke. Transakcijski troškovi se uključuju u početno mjerenje.**
21. Trošak nabavke ulaganja u nekretnine obuhvata njenu nabavnu cijenu i sve direktno povezane troškove. Direktno povezani troškovi, na primjer, uključuju profesionalne naknade za pravne usluge, porez za prenošenje nekretnine i ostale transakcijske troškove.
22. [Brisano]
23. Trošak ulaganja u nekretnine se ne uvećava za:
- (a) troškove pokretanja poslovanja (osim u slučajevima kada su oni neophodni da bi se nekretnina dovela u stanje u kojem može koristiti na način koji je odredila uprava);
  - (b) gubitke od poslovanja koji su nastali prije nego što je ulaganje u nekretnine dostiglo planirani nivo iskorištenosti; ili
  - (c) izuzetno velike količine otpadnog materijala, troškove rada ili ostalih resursa koji su nastali tokom izgradnje ili razvijanja nekretnine.
24. Ako je plaćanje za ulaganje u nekretnine odgođeno, njegov trošak nabavke je ekvivalent cijene u novcu. Razlika između tog iznosa i ukupnih plaćanja se priznaje kao trošak kamata tokom perioda kreditiranja.
25. ~~[Brisano] Početni trošak udjela u nekretnini koji se drži pod najmom i klasifikuje kao ulaganje u nekretnine se priznaje u skladu s odredbama za finansijske najmove navedenim u tački 20. u MRS 17, tj. ta imovina se priznaje po fer vrijednosti nekretnine ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja po osnovu najma, zavisno od toga koji je iznos niži. U skladu s istom tačkom, jednak iznos se priznaje kao obaveza.~~
26. [Brisano] Svaka premija plaćena za najam se za ovu svrhu tretira kao dio minimalnih plaćanja po osnovu najma i iz tog razloga se uključuje u trošak nabavke imovine, ali se isključuje iz obaveze. Ako se udio u nekretnini koja se drži pod najmom klasifikuje kao ulaganje u nekretnine, onda je stavka koja se računovostveno tretira po fer vrijednosti taj udio, a ne osnovna nekretnina. Smjernice za mjerenje fer vrijednosti udjela u nekretnini za model fer vrijednosti su navedene u tačkama 33-35., 40., 41., 48., 50. i 52., kao i u MSFI 13. Te smjernice su također relevantne i za mjerenje fer vrijednosti kada se ta vrijednost koristi kao trošak nabavke za svrhe početnog priznavanja:
27. Jedno ili više ulaganja u nekretnine se mogu steći u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili imovine, ili za kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeća argumentacija se odnosi na zamjenu jedne nemonetarne imovine za drugu, ali se primjenjuje na sve vrste razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabavke takvog ulaganja u nekretnine se mjeri po fer vrijednosti, osim

u slučajevima kada (a) transakcija razmjene nema komercijalni sadržaj ili (b) se fer vrijednost ni primljene ni date imovine ne može pouzdano izmjeriti. Stečena imovina se mjeri na ovaj način čak i kada subjekt ne može odmah prestati s priznavanjem imovine koju je dao u zamjenu. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njen trošak se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti imovine koja je data u zamjenu.

28. Subjekt utvrđuje ima li neka transakcija razmjene komercijalni sadržaj tako što razmatra mjeru u kojoj očekuje da će mu se promijeniti budući novčani tokovi, a kao rezultat te transakcije. Transakcija razmjene ima komercijalni sadržaj ako:
- (a) se struktura (rizik, vremenski raspored i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova prenesene imovine; ili
  - (b) se vrijednost dijela poslovanja subjekta na koji utječe transakcija, koja je specifična za taj subjekt, promijeni kao rezultat razmjene; i
  - (c) je razlika pod (a) ili pod (b) značajna u odnosu na fer vrijednost razmijenjene imovine.

Za svrhu utvrđivanja ima li neka transakcija razmjene komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta na koji transakcija utječe, koja je specifična za subjekt, mora odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat ovih analiza može biti jasan i bez toga da subjekt vrši detaljne kalkulacije.

29. Fer vrijednost imovine se može pouzdano izmjeriti ako: (a) promjene u rasponu razumnih mjerenja fer vrijednosti nisu značajne za tu imovinu ili (b) vjerovatnoća različitih procjena uuntar tog raspona se može razumno procijeniti i koristiti prilikom mjerenja fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano izmjeriti fer vrijednosti ili primljene ili date imovine, tada se za mjerenje troška koristi fer vrijednost date imovine, osim kada se fer vrijednost primljene imovine može jasnije utvrditi.

29.A Ulaganje u nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja se treba početno mjeriti po trošku nabavke u skladu s MSFI 16.

## Mjerenje nakon priznavanja

---

### Računovodstvena politika

30. **Uz izuzetke koji su navedeni u tački tačkama 32A. i 34, subjekt kao svoju računovodstvenu politiku odabire model fer vrijednosti opisan u tačkama 33.-55. ili model troška iz tačke 56. te tu politiku treba primjenjivati na svo ulaganja u nekretnine.**
31. U MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* se navodi da se dobrovoljna promjena računovodstvene politike treba izvršiti samo ako će takva promjena rezultirat finansijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja i okolnosti na finansijski položaj, finansijski uspjeh ili novčane tokove subjekta. Veoma je mala vjerovatnoća da će prelazak s modela fer vrijednosti na model troška za rezultat imati relevantniju prezentaciju.

32. Ovaj Standard od svih subjekata zahtijeva da mjere fer vrijednost ulaganja u nekretnine za svrhu mjerenja (ako subjekt koristi model fer vrijednosti) ili za svrhu objavljivanja (ako koristi model troška). Subjekt se potiče, ali se od njega ne zahtijeva da fer vrijednost ulaganja u nekretnine mjeri na osnovu procjene vrijednosti koju vrši nezavisni procjenitelj s priznatim i mjerodavnim stručnim kvalifikacijama i skorijim iskustvom u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretnine koje se procjenjuje.

**32.A Subjekt može:**

- (a) **odabrati ili model fer vrijednosti ili model troška za sva ulaganja u nekretnine povezana s obavezama koja donose prinos koji je direktno povezan s fer vrijednošću, ili s prinosima od, određene imovine, uključujući i to ulaganje u nekretnine; i**
- (b) **odabrati ili model fer vrijednosti ili model troška za sva ostala ulaganja u nekretnine, bez obzira na to šta je odabrao pod (a).**

32.B Neki osiguravatelji i drugi subjekti upravljaju internim fondom nekretnina koji izdaje zamišljene jedinice, od kojih neke jedinice drže ulagači po osnovu povezanih ugovora, dok ostale drži sam subjekt. Tačka 32.A subjektu ne dopušta da nekretninu koju drži fond dijelom mjeri po trošku, a dijelom po fer vrijednosti.

32.C Ako subjekt za dvije kategorije opisane u tački 32.A odabere različite modele, prodaja ulaganja u nekretnine između grupa imovine koje su mjerene primjenom različitih metoda se priznaje po fer vrijednosti, a kumulativna promjena fer vrijednosti u dobit ili gubitak. U skladu s navednim, ako se ulaganje u nekretnine prodaje iz grupe imovine na koju je primijenjen model fer vrijednosti u grupu na koju je primijenjen model troška, fer vrijednost te nekretnine na datum prodaje postaje njen procijenjeni trošak.

## **Model fer vrijednosti**

33. Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model fer vrijednosti sva svoja ulaganja u nekretnine mjeri po fer vrijednosti, osim u slučajevima opisanim u tački 53.

34. ~~[Brisano] Kada se udio u nekretnini koju najmoprimac drži u okviru poslovnog najma klasifikuje kao ulaganje u nekretnine u skladu s tačkom 6., ne postoji mogućnost izbora iz tačke 30. već se obavezno primjenjuje model fer vrijednosti.~~

35. Dobit ili gubitak koji proizlazi iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine se priznaje u dobit ili gubitak za period u kojem je nastao.

36.–

39. [Brisano]

40. Prilikom mjerenja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine u skladu s MSFI 13, subjekt treba osigurati da ona odražava, između ostalog, prihod od najamnina po osnovu postojećih najmova i druge pretpostavke koje učesnici na tržištu mogu koristiti za određivanja cijene ulaganja u nekretnine po trenutnim tržišnim uslovima.

40.A Kada najmoprimac koristi model fer vrijednost prilikom mjerenja ulaganja u nekretnine koja se drži kao imovina s pravom korištenja, on po fer vrijednosti mjeri imovinu s pravom korištenja, a ne povezanu nekretninu.

41. U tački 25: MSFI 16 se navodi osnova za početno priznavanje troška udjela u nekretnini pod najmom investicijske nekretnine koja se drži pod najmom kao imovina s pravom korištenja. Tačka 33. zahtijeva da se udio u nekretnini pod najmom ulaganje u nekretnine koju drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja ponovno mjeri po fer vrijednosti, ako je to potrebno, i to onda kada subjekt odabere mode fer vrijednosti. Kod najma koji je ugovoren Kad se plaćanja najamnina vrše po tržišnim cijenama, fer vrijednost udjela u nekretnini pod najmom ulaganja u nekretnine koju drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja prilikom stjecanja, umanjena za sva očekivana plaćanja najmnine (uključujući i plaćanja koja se odnose na priznate obaveze po osnovu najma), treba biti jednaka nuli. Ova fer vrijednost se ne mijenja, bez obzira na to da li se nekretnina pod najmom i obaveza, za računovodstvene svrhe, priznaju po fer vrijednosti ili po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja po osnovu najma, u skladu s tačkom 20. u MRS 17. Prema tome, ponovno mjerenje imovine pod najmom s pravom korištenja, tj. prelazak s mjerenja po trošku u skladu s tačkom 25: MSFI 16 na mjerenje po fer vrijednosti u skladu s tačkom 33. (uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 50.) ne bi trebao uzrokovati početnu dobit niti gubitak, osim u slučajevima kada se fer vrijednost mjeri na različite datume. To se može dogoditi kada se odluka o primjeni modela fer vrijednosti donese nakon početnog priznavanja.
- 42.–
47. [Brisano]
48. U izuzetnim slučajevima, već kada subjekt prvi put stekne ulaganje u nekretnine (ili kad postojeća nekretnina prvi put postane ulaganje u nekretnine nakon promjene namjene) postoje jasni dokazi da će varijabilnost u rasponu razumnih mjerenja fer vrijednosti biti veoma velika, kao i da će vjerovatnoću različitih ishoda biti vrlo teško ocijeniti, tako da se gubi upotrebljivost samo jednog mjerenja fer vrijednosti. To može biti pokazatelj da se fer vrijednost nekretnine neće moći kontinuirano pouzdano mjeriti (vidjeti tačku 53).
49. [Brisano]
50. Prilikom utvrđivanja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine po modelu fer vrijednosti, subjekt imovinu ili obaveze koje se priznaju kao zasebna imovina ili obaveza ne iskazuje dva puta. Na primjer:
- oprema poput liftova ili klimatizacijskih sistema obično predstavlja sastavni dio zgrade i općenito se uključuje u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, a ne priznaje se zasebno kao nekretnina, postrojenje i oprema;
  - ako se uredski prostor izdaje namješten, fer vrijednost ureda općenito uključuje i fer vrijednost namještaja zato što je prihod od iznajmljivanja vezan za namješten ured. Onda kada je namještaj uključen u fer vrijednost ulaganja u nekretnine, subjekt taj namještaj ne priznaje kao zasebnu imovinu;
  - fer vrijednost ulaganja u nekretnine isključuje unaprijed plaćeni ili obračunati prihod od poslovnog najma, i to zato što ga subjekt priznaje kao zasebnu obavezu ili imovinu;



- (d) fer vrijednost ulaganja u nekretninu koju najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja koja se drži pod najmom odražava očekivane novčane tokove (uključujući potencijalnu najmninu za koju promjenjiva plaćanja po osnovu najma za koja se očekuje da dospiju za naplatu). U skladu s navedenim, ako je izvršena procjena neke nekretnine umanjena za sva očekivana plaćanja, a kako bi se izračunala knjigovodstvena vrijednost ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti, neophodno je da se tom iznosu ponovo dodaju sve priznate obaveze po osnovu najma.

51. [Brisano]

52. U nekim slučajevima subjekt očekuje da će sadašnja vrijednost njegovih plaćanja koja se odnose na neko ulaganje u nekretninu (osim plaćanja koja se odnose na priznate obaveze) premašiti sadašnju vrijednost pripadajućih novčanih primitaka. Kako bi utvrdio da li se obaveza priznaje i, ako da, kako se ona mjeri, subjekt primjenjuje MRS 37 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

## Nemogućnost pouzdanog mjerenja fer vrijednosti

53. Postoji osporiva pretpostavka da subjekt može kontinuirano pouzdano mjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine. Međutim, u iznimnim slučajevima, kada subjekt prvi put stekne ulaganja u nekretninu (ili kada postojeća nekretnina nakon promjene namjene postane ulaganje u nekretnine) postoje jasni dokazi da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine ne može kontinuirano pouzdano mjeriti. To se dešava onda, i samo onda, kada je tržište uporedivih nekretnina neaktivno (na primjer, broj nedavnih transakcija je mali, cijene koje kotiraju nisu aktuelne ili promatrane cijene transakcija ukazuju na to da je vlasnik bio primoran na prodaju), a nisu dostupna alternativna pouzdana mjerenja fer vrijednosti (na primjer, na osnovu projekcija diskontovanih novčanih tokova). Ako subjekt utvrdi da se fer vrijednost nekog ulaganja u nekretninu u izgradnji ne može pouzdano izmjeriti, ali se očekuje da će fer vrijednost iste nekretnine poslije izgradnje biti moguće pouzdano izmjeriti, onda ta ulaganja u nekretnine u izgradnji treba mjeriti po trošku sve dok se njena fer vrijednost ne bude mogla pouzdano izmjeriti ili dok se ne završi njeno građenje, zavisno od toga šta se desi prije. Ako subjekt utvrdi da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (osim ulaganja u nekretnine u izgradnji) ne može kontinuirano pouzdano mjeriti, subjekt ta ulaganja u nekretnine treba mjeriti primjenom modela troška iz MRS 16 ukoliko je riječ o ulaganju u nekretnine u vlasništvu ili u skladu s MSFI 16 o ulaganju u nekretninu koju drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja. Pretpostavlja se da je ostatak vrijednosti ulaganja u nekretnine nula. Subjekt primjenjuje nastavlja primjenjivati MRS 16 ili MSFI 16 sve do otuđenja ulaganja u nekretnine.

53.A Od trenutka kada subjekt bude mogao pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji koja je ranije po trošku, tu nekretninu treba mjeriti po fer vrijednosti. Onda kada se završi izgradnja te nekretnine, pretpostavlja se da se njena fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. Ako to nije slučaj, tačkom 53. se zahtijeva da se nekretnina mjeri primjenom modela troška u skladu sa MRS 16 ako je riječ o imovini u vlasništvu ili u skladu s MSFI 16 o ulaganju u nekretninu koju drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja.

- 53.B Pretpostavka da se fer vrijednost ulaganja u nekretnine u izgradnji može pouzdano izmjeriti se može osporiti samo prilikom početnog priznavanja. Subjekt koji je neku stavku ulaganja u nekretnine u izgradnji mjerio po fer vrijednosti ne može naknadno zaključiti da se fer vrijednost završenog ulaganja u nekretnine ne može pouzdano izmjeriti.
54. U iznimnim slučajevima kada je subjekt, iz razloga navedenog u tački 53., primoran mjeriti neko ulaganje u nekretnine po modelu troška u skladu s MRS 16, odnosno MSFI 16, onda sva ostala ulaganja u nekretnine mjeri po fer vrijednosti, uključujući i ulaganja u nekretnine u izgradnji. U takvim slučajevima, čak i ako za jaedno ulaganje u nekretninu primijeni model troška, subjekt sve preostale nekretnine nastavlja mjeriti primjenom modela fer vrijednosti.
55. **Ako je subjekt neko ulaganje u nekretnine prethodno mjerio po fer vrijednosti, treba istu nekretninu nastaviti mjeriti po fer vrijednosti sve do njenog otuđenja (ili dok ne postane nekretnina koju vlasnik koristi, ili dok subjekt ne počne razvijati nekretninu s ciljem naknadne prodaje u okviru redovnog poslovanja), čak i ako uporedive transakcije na tržištu postanu rjeđe ili ako tržišne cijene postanu teže dostupne.**

## Model troška

56. ~~Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model troška treba svoja ulaganja u nekretnine da mjeri u skladu sa zahtjevima za taj model navedenim u MRS 16, osim u slučaju onih ulaganja u nekretnine koje ispunjavaju uslove da se klasifikuju kao imovina namijenjena prodaji (ili su uključene u grupu za otuđenje koja se klasifikuje kao imovina namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*. Ulaganja u nekretnine koja zadovoljavaju kriterije da budu klasifikovane kao imovina namijenjena prodaji (ili su uključene u grupu za otuđenje koja je klasifikovana kao imovina namijenjena prodaji) mjere se u skladu s MSFI 5.~~

Nakon početnog priznavanja, subjekt koji odabere model troška treba ulaganja u nekretnine mjeriti:

- (a) u skladu s MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako su zadovoljeni kriteriji da budu klasifikovana kao imovina namijenjena prodaji (ili su uključene u grupu za otuđenje koja je klasifikovana kao imovina namijenjena prodaji);
- (b) u skladu s MSFI 16 ako ih najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja, a ne kao imovinu namijenjenu prodaji u skladu s MSFI 5; i
- (c) u skladu sa zahtjevima iz MRS 16 za primjenu modela troška u svim drugim slučajevima.

## Prijenosi

---

57. Prijenosi na ulaganja u nekretnine ili s njih se vrše onda, i samo onda, kada dođe do promjene njihove namjene, na što upućuju:

- (a) za prijenos s ulaganja u nekretnine na nekretninu koju koristi vlasnik, početak korištenja nekretnine od strane vlasnika;
- (b) za prijenos s ulaganja u nekretnine na zalihe, početak razvijanja nekretnine s namjerom prodaje;
- (c) za prijenos s nekretnine koju koristi vlasnik na ulaganje u nekretnine, prestanak korištenja nekretnine od strane vlasnika; ili
- (d) za prijenos sa zaliha na ulaganje u nekretnine, početak poslovnog najma drugoj strani.
- (e) [brisan]

58. Tačka 57.(b) od subjekta zahtijeva da nekretninu prenese s ulaganja u nekretnine na zalihe onda, i samo onda, kada dođe do promjene njene namjene koju dokazuje početak razvijanja nekretnine s namjerom prodaje. Kada subjekt odluči da otuđi ulaganje u nekretnine bez razdora, tu nekretninu nastavlja tretirati kao ulaganje u nekretnine sve dok se ona ne prestane priznavati (dok se ne isknuži iz izvještaja o finansijskom položaju) te istu ne tretira kao zalihe. Slično tome, ako subjekt počne obnavljati postojeće ulaganje u nekretnine s ciljem da to u budućnosti nastavi koristiti kao ulaganje u nekretnine, ono ostaje ulaganje u nekretnine i ne reklasifikuje se kao nekretnina koju koristi vlasnik dok traje obnova.
59. Tačke 60.-65. se primjenjuju na pitanja vezana za priznavanje i mjerenje koja se javljaju u slučajevima kada subjekt za ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti. Kada subjekt koristi model troška, prijenosi između ulaganja u nekretnine, nekretnina koje koristi vlasnik i zaliha ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednost prenesene nekretnine niti mijenjaju trošak te nekretnine za svrhe mjerenja ili objavlivanja.
60. **Za prijenos ulaganja u nekretnine iskazanog po fer vrijednosti na nekretnine koje koristi vlasnik ili na zalihe, procijenjeni trošak te nekretnine za budući računovodstveni tretman u skladu s MRS 16, MSFI 16 ili MRS 2 će biti njena fer vrijednosti na datum promjene namjene.**
61. **Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se iskazuje po fer vrijednosti, subjekt treba primijeniti MRS 16 na nekretnine u vlasništvu i MSFI 16 na nekretnine koje drži najmoprimac kao imovinu s pravom korištenja do datuma promjene njene namjene. Svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine, utvrđene u skladu s MRS 16 ili MSFI 16, i njene fer vrijednosti na taj datum subjekt treba tretirati na isti način kao revalorizaciju u skladu s MRS 16.**
62. Do datuma kada nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se iskazuje po fer vrijednosti, subjekt tu nekretninu amortizuje (odnosno imovinu s pravom korištenja) i priznaje sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji nastanu. Svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine, utvrđene u skladu s MRS 16 ili MSFI 16, i njene fer vrijednosti na taj datum subjekt treba tretirati kao revalorizaciju u skladu s MRS 16. Drugim riječima:
- (a) sva posljedična smanjenja knjigovodstvene vrijednosti nekretnine se priznaju u dobit ili gubitak. Međutim, u onoj mjeri u kojoj je iznos uključen u revalorizacijsku rezervu za tu nekretninu, smanjenje se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit te se smanjuje revalorizacijska rezerva unutar kapitala;

- (b) svako posljedično povećanje knjigovodstvene vrijednosti se tretira na sljedeći način:
- (i) u mjeri u kojoj to povećanje poništava prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti te nekretnine, povećanje se priznaje u dobit ili gubitak. Iznos koji je priznat u dobit ili gubitak ne smije premašiti iznos koji je potreban da se knjigovodstvena vrijednost vrati na nivo knjigovodstvene vrijednosti koji bi se utvrdio (umanjen za amortizaciju) u slučaju da nikakav gubitak od umanjenja vrijednosti nije bio priznat;
  - (ii) svaki preostali dio povećanja se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit i povećava revalorizacijsku rezervu unutar kapitala. Prilikom naknadnog otuđenja tog ulaganja u nekretnine, revalorizacijsku rezervu koja je uključena u kapital se može prenijeti na zadržanu dobit. Prijenos sa revalorizacijske rezerve na zadržanu dobit se ne vrši kroz račun dobiti i gubitka.
63. **Ako je u pitanju prijenos sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se iskazati po fer vrijednosti, svaka razlika između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njene ranije knjigovodstvene vrijednosti se priznaje u dobit ili gubitak.**
64. Tretman prijenosa sa zaliha na ulaganje u nekretnine koji će se iskazati po fer vrijednosti treba biti isti kao tretman prodaje zaliha.
65. **Kada subjekt u vlastitoj režiji završi izgradnju ili razvoj ulaganja u nekretnine koja će biti iskazana po fer vrijednosti, svaku razliku između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njene ranije knjigovodstvene vrijednosti se priznaje u dobit ili gubitak.**

## Otuđenja

---

66. **Ulaganje u nekretnine se prestaje priznavati (uklanja se iz izvještaja o finansijskom položaju) po otuđenju ili onda kada se ulaganje u nekretnine trajno povuče iz upotrebe te se od njegovog otuđenja ne očekuju nikakve buduće ekonomske koristi.**
67. Otuđenje ulaganja u nekretnine se može postići prodajom ili zaključivanjem finansijskog najma. Datum otuđenja ulaganja u nekretnine koje se prodaju je datum na koji je primalac stekao kontrolu nad ulaganjem u nekretnine u skladu sa zahtjevima za utvrđivanje toga kada je obaveza izvršenja zadovoljena po MSFI 15. ~~MRS 17~~ MSFI 16 se primjenjuje na otuđenja izvršena putem finansijskog najma te putem prodaje i povratnog najma.
68. Ako subjekt, u skladu s principom priznavanja navedenim u tački 16., u knjigovodstvenu vrijednost imovine prizna trošak zamjene dijela ulaganja u nekretnine, onda prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Kada je riječ o ulaganjima u nekretnine koje se iskazuju primjenom modela troška, zamijenjeni dio možda nije dio koji je amortizovan odvojeno. Ako je za subjekt neizvodljivo da utvrdi knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj koliki je bio trošak zamijenjenog dijela u vrijeme kada je stečen ili izgrađen. Kod modela fer vrijednosti, možda

već sama fer vrijednost ulaganja u nekretnine odražava činjenicu da je dio koji treba zamijeniti izgubio svoju vrijednost. U drugim slučajevima može biti teško utvrditi koliko se treba umanjiti fer vrijednost po osnovu dijela koji se mijenja. Jedna od mogućih alternativa smanjenju fer vrijednosti za zamijenjeni dio, kad je to neizvodljivo, je da se trošak zamjene uključi u knjigovodstvenu vrijednost imovine, a da se zatim ponovo procijeni fer vrijednosti, kao što se zahtijeva u slučaju dodataka koji ne podrazumijevaju zamjenu.

- 69. Dobici ili gubici koji proizlaze iz povlačenja iz upotrebe ili otuđenja ulaganja u nekretnine se utvrđuju kao razlika između neto prihoda od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine te se priznaju u dobit ili gubitak (osim kada ~~MRS 17~~ MSFI 16 zahtijeva drugačije kod prodaje i povratnog najma) perioda u kojem je povlačenje iz upotrebe ili otuđenje nastalo.**
70. Iznos naknade koju treba uključiti u dobit ili gubitak, a koja proizlazi iz prestanka priznavanja nekog ulaganja u nekretnine, se utvrđuje u skladu sa zahtjevima za utvrđivanja transakcijske cijene iz tačaka 47.-72. u MSFI 15. Naknadne promjene procijenjenog iznosa naknade koja je uključena u dobit ili gubitak se treba iskazivati u skladu sa zahtjevima MSFI 15 u vezi promjena transakcijske cijene.
71. Na sve obaveze koje zadržava nakon otuđenja ulaganja u nekretnine, subjekt primjenjuje MRS 37 ili druge standarde, prema potrebi.
- 72. Naknada od trećih strana za ulaganja u nekretnine kojem je vrijednost umanjena, koja je izgubljena ili ustupljena priznaje se u dobit ili gubitak onda kada ta naknada postane potraživanje.**
73. Umanjenja vrijednosti ili gubici od ulaganja u nekretnine, povezana potraživanja ili plaćanja naknada od trećih strana te svaka naknadna kupovina ili izgradnja zamjenske imovine predstavljaju zasebne poslovne događaje i zasebno se iskazuju na sljedeći način:
- (a) umanjena vrijednost ulaganja u nekretnine se priznaju u skladu s MRS 36;
  - (b) povlačenja iz upotrebe ili otuđenja ulaganja u nekretnine se priznaju u skladu s tačkama 66.-71. ovog Standarda;
  - (c) naknade od trećih strana za ulaganja u nekretnine kojima je vrijednost umanjena, koje su izgubljene ili ustupljene priznaju se u dobit ili gubitak kada postanu potraživanje; i
  - (d) trošak imovine koja je obnovljena, kupljena ili izgrađena u svrhu zamjene se utvrđuje u skladu s tačkama 20.-29. ovog Standarda.

## Objavljivanje

---

### Model fer vrijednosti i model troška

74. Objavljivanja navedena u nastavku teksta se primjenjuju kao dodatak objavljivanjima navedenim u ~~MRS 17~~ MSFI 16. U skladu s ~~MRS 17~~ MSFI 16, vlasnik ulaganja u nekretnine o najmovima koje je zaključio vrši objavljivanja u svojstvu najmodavca. Subjekt Najmoprimac koji ulaganja u nekretnine drži kao imovinu

s pravom korištenja u okviru finansijskog ili poslovnog najma vrši objavljivanja koja zahtijeva MSFI 16 za finansijske najmove u svojstvu najmoprimca, a objavljivanja u svojstvu najmodavca za sve poslovne najmove koje je zaključio koja zahtijeva MSFI 16.

75. **Subjekt treba objaviti sljedeće:**

- (a) **primjenjuje li model vrijednosti ili model troška;**
- (b) ~~[brisanol] ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li se udjeli u nekretninama koje se drže u okviru poslovnih najmova klasifikuju i računovodstveno tretiraju kao ulaganja u nekretnine i u kojim okolnostima;~~
- (c) **u slučajevima kada je klasifikacija otežana (vidjeti tačku 14.), kriterije koje koristi za razlikovanje ulaganja u nekretnine od nekretnine koje koristi vlasnik, kao i od nekretnina koje su namijenjene prodaji u okviru redovnog poslovanja;**
- (d) [brisanol]
- (e) **mjeru u kojoj je fer vrijednost ulaganja u nekretnine (onako kako je izmjerena ili objavljena u finansijskim izvještajima) zasnovana na procjeni nezavisnog procjenitelja koji ima priznate i mjerodavne stručne kvalifikacijama te novije iskustvo u pogledu lokacije i kategorije ulaganja u nekretnine koje se procjenjuje. Ako takve procjene nije bilo, treba objaviti tu činjenicu;**
- (f) **iznose priznate u dobit ili gubitak za:**
  - (i) **prihod od najma ulaganja u nekretnine;**
  - (ii) **direktne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) proizašle iz ulaganja u nekretnine koja su stvarala prihode od najma tokom tog perioda;**
  - (iii) **direktne poslovne rashode (uključujući popravke i održavanje) proizašle iz ulaganja u nekretnine koja nisu stvarala prihode od najma tokom tog perioda;**
  - (iv) **kumulativnu promjenu fer vrijednosti koja je priznata u dobit ili gubitak prilikom prodaje ulaganja u nekretnine iz grupe imovine na koju je primijenjen model troška u grupu na koju je primijenjen model fer vrijednosti (vidjeti tačku 32.C);**
- (g) **postojanje i iznose ograničenja koja se odnose na ostvarivost ulaganja u nekretnine ili doznake prihoda i zarade od otuđenja;**
- (h) **ugovorne obaveze kupovine, izgradnje ili razvoja ulaganja u nekretnine, odnosno popravki, održavanja ili unapređenja.**

## **Model fer vrijednosti**

76. **Pored objavljivanja koja zahtijeva tačka 75., subjekt koji primjenjuje model fer vrijednosti iz tački 33.-55. treba objaviti i usklađivanje**

knjigovodstvenih vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju perioda, prikazujući sljedeće:

- (a) dodatke, uz zasebno objavljivanje onih dodataka koji su proizašli iz stjecanja i onih koji su proizašli iz naknadnih izdataka priznatih u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine;
- (b) dodatke koji su proizašli iz stjecanja kroz poslovne kombinacije;
- (c) imovinu klasifikovanu kao imovina namijenjena prodaji ili uključenu u grupu za otuđenje koja se klasifikuje kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 te ostala otuđenja;
- (d) neto dobitke ili gubitke od usklađivanja fer vrijednosti;
- (e) neto kursne razlike nastale preračunavanjem finansijskih izvještaja u drugu valutu izvještavanja, kao i preračunavanjem inostranog poslovanja u valutu izvještavanja izvještajnog subjekta;
- (f) prijenose na i sa zaliha te nekretnina koje koristi vlasnik; i
- (g) ostale promjene.

77. Kada se pribavljena procjena vrijednosti ulaganja u nekretnine značajno uskladi za svrhu finansijskih izvještaja, na primjer da bi se izbjeglo duplo iskazivanje imovine ili obaveza koje su priznate kao zasebna imovina i obaveza u skladu s tačkom 50., subjekt objavljuje usklađivanje između pribavljene procjene i prilagođene procjene koja je uključena u finansijske izvještaje, odvojeno prikazujući ukupni iznos svih priznatih obaveza po osnovu najma koje su ponovo dodate, kao i sva druga značajna usklađivanja.

78. U izuzetnim slučajevima navedenim u tački 53., kada subjekt ulaganja u nekretnine mjeri primjenjujući model troška opisan u MRS 16 ili u skladu s MSFI 16, u okviru usklađivanja koja zahtijeva tačka 76. treba prikazati iznose koji se odnose na to ulaganje u nekretnine odvojeno od iznosa koji se odnose na druga ulaganja u nekretnine. Pored toga, subjekt treba objaviti i:

- (a) opis ulaganja u nekretnine;
- (b) obrazloženje razloga zbog kojih se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti;
- (c) ako je moguće, raspon procjena u okviru kojeg se vjerovatno nalazi fer vrijednost; i
- (d) kod otuđenja ulaganja u nekretnine koje nije iskazano po fer vrijednosti:
  - (i) činjenicu da je subjekt otuđio ulaganje u nekretnine koje nije iskazano po fer vrijednosti;
  - (ii) knjigovodstvenu vrijednost tog ulaganja u nekretnine u vrijeme prodaje; i
  - (iii) iznos priznate dobiti ili gubitka.

## Model troška

79. Pored objavljivanja koja zahtijeva tačka 75., subjekt koji primjenjuje model troška iz tačke 56. treba objaviti:
- (a) korištene metode amortizacije;
  - (b) korisni vijek upotrebe ili korištene stope amortizacije;
  - (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju perioda;
  - (d) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju perioda, koje pokazuje sljedeće:
    - (i) dodatke, uz zasebno objavljivanje onih dodataka koji su proizašli iz stjecanja i onih koji su proizašli iz naknadnih izdataka priznatih kao imovina;
    - (ii) dodatke koji su proizašli iz stjecanja kroz poslovne kombinacije;
    - (iii) imovinu koja je klasifikovana kao imovina namijenjena prodaji ili je uključena u grupu za otuđenje koja je klasifikovana kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 te ostala otuđenja;
    - (iv) amortizaciju;
    - (v) iznos priznatih gubitaka od umanjenja vrijednosti, te iznos storniranih gubitaka od umanjenja vrijednosti tokom perioda u skladu s MRS 36;
    - (vi) neto kursne razlike nastale preračunavanjem finansijskih izvještaja u drugu valutu izještavanja, kao i preračunavanjem inostranog poslovanja u valutu izvještavanja izvještajnog subjekta;
    - (vii) prijenose na i sa zaliha te nekretnina koje koristi vlasnik; i
    - (viii) ostale promjene;
  - (e) fer vrijednost ulaganja u nekretnine. U izuzetnim slučajevima opisanim u tački 53., kada subjekt ne može pouzdano izmjeriti fer vrijednost ulaganja u nekretnine, treba objaviti:
    - (i) opis ulaganja u nekretnine;
    - (ii) obrazloženje razloga zbog kojih se fer vrijednost ne mož pouzdano izmjeriti; i
    - (iii) ako je moguće, raspon procjena u okviru kojeg se vjerovatno nalazi fer vrijednost.



### Model fer vrijednosti

80. Subjekt koji je prethodno primjenjivao MRS 40 (2000.) i prvi put odluči neke ili sve udjele u nekretninama pod poslovnim najmom koji zadovoljavaju potrebne uslove klasifikovati i iskazivati kao ulaganja u nekretnine, učinak te odluke priznaje kao usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti za period u kojem je odluka prvi put donesena. Pored toga:
- (a) ako je subjekt prethodno javno objavio (u finansijskim izvještajima ili na drugi način) fer vrijednost tih udjela u nekretninama u ranijim periodima (izmjerenu na osnovu koji odgovara definiciji fer vrijednosti iz MSFI 13), onda se subjekt podstiče se, ali se od njega ne zahtijeva, da:
    - (i) uskladi početno stanje zadržane dobiti za najraniji prezentovani period za koji je javno objavljena takva fer vrijednost; i
    - (ii) prepravi uporedne informacije za te periode; i
  - (b) ako subjekt nije prethodno javno objavio informacije navedene pod (a), onda uporedne informacije ne prepravlja te tu činjenicu objavljuje.
81. Ovaj Standard zahtijeva drugačiji tretman od onog koji zahtijeva MRS 8. MRS 8 zahtijeva da se uporedne informacije prepravljaju, osim u slučajevima kada je to neizvodljivo.
82. Kada subjekt prvi put primjenjuje ovaj Standard, usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti uključuje reklasifikaciju svakog iznosa koji se drži u revalorizacijskoj rezervi za ulaganja u nekretnine.

### Model troška

83. MRS 8 se primjenjuje na sve promjene računovodstvenih politika koje nastanu kada subjekt prvi put primjeni ovaj Standard te se odluči koristiti model troška. Učinak takve promjene računovodstvenih politika uključuje reklasifikaciju svakog iznosa koji se drži u revalorizacijskoj rezervi za ulaganje u nekretnine.
84. Zahtjevi navedeni u tačkama 27.-29. u vezi početnog mjerenja ulaganja u nekretnine koje su stečene u transakciji razmjene imovine se primjenjuju samo na buduće transakcije.

### Poslovne kombinacije

- 84.A Objavljivanjem *Godišnjih poboljšanja MSFI - ciklus 2011.–2013.* u decembru 2013. godine dodata je tačka 14.A, kao i podnaslov prije tačke 6. Subjekt te izmjene treba primjenjivati prospektivno na sva stjecanja ulaganja u nekretnine nakon početka perioda u kojem je prvi put usvojio te izmjene. Shodno tome, računovodstveni tretman stjecanja ulaganja u nekretnine

u prethodnim periodima se ne treba usklađivati. Međutim, subjekt može odlučiti da ove izmjene primijeni na pojedina stjecanja ulaganja u nekretnine koja su se desila prije početka prvog godišnjeg perioda koji obuhvata ili je kasniji od datuma stupanja na snagu onda, i samo onda, kada su mu dostupne informacije potrebne za primjenu navedenih izmjena na te ranije transakcije.

## **MSFI 16**

**84.B Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI 16 i s njim povezane izmjene ovog Standarda treba na ulaganja u nekretnine koje drži kao imovinu s pravom korištenja primjenjivati zahtjeve prijelaznih odredaba iz Dodatka C u MSFI 16.**

### **Datum stupanja na snagu**

---

85. Subjekt treba primjenjivati ovaj Standard na godišnje periode koji počinju 1. januara 2005. godine ili kasnije. Podstiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na periode koji počinju prije 1. januara 2005. godine, treba objaviti tu činjenicu.
- 85.A Putem MRS 1 *Prezentacija finansijskih izvještaja* (revidiranog 2007. godine) izmijenjeni su termini koji se koriste u MSFI. Pored toga, izmijenjena je tačka 62. Subjekt treba primjenjivati te izmjene na godišnje periode koji počinju 1. januara 2009. godine ili kasnije. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007. godine) na neki raniji period, na taj period treba primijeniti i ove izmjene.
- 85.B Tačke 8., 9., 48., 53., 54. i 57. su izmijenjene, tačka 22. je izbrisana, a tačke 53.A i 53.B su dodate u okviru *Poboljšanja MSFI* objavljenih u maju 2008. godine. Subjekt treba primijeniti te izmjene prospektivno na godišnje periode koji počinju 1. januara 2009. godine ili kasnije. Subjektu je dozvoljeno da navedene izmjene primijeni na ulaganja u nekretnine u izgradnji od bilo kojeg datuma prije 1. januara 2009. godine, uz uslov da su fer vrijednosti tih ulaganja u nekretnine izmjerene na taj datum. Dopuštena je ranije primjena. Ako subjekt navedene izmjene primjenjuje na neki raniji period, treba objaviti tu činjenicu te istovremeno primijeniti i izmjene tačaka 5. i 81.E u MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
- 85.C Putem MSFI 13, objavljenog u maju 2011. godine, izmijenjena je definicija fer vrijednosti iz tačke 5., izmijenjene su tačke 26., 29., 32., 40., 48., 53. 53.B, 78.-80. i 85.B, te su su brisane tačke 36.-39., 42.-47., 49., 51. i 75.(d). Kada primjenjuje MSFI 13, subjekt treba primjenjivati i te izmjene.
- 85.D U okviru *Godišnjih poboljšanja MSFI – ciklus 2011.-2013.*, objavljenih u decembru 2013. godine, dodati su podnaslovi prije tačke 6. i poslije tačke 84. te su dodate tačke 14.A i 84.A. Subjekt treba primijeniti navedene dopune na godišnje periode koji počinju 1. jula 2014. godine ili kasnije. Dopuštena je i ranija primjena. Ako subjekt navedene dopune primjenjuje na neki raniji period, treba objaviti tu činjenicu.
- 85.E Putem MSFI 15 *Prihodi od ugovora s kupcima*, objavljenog u maju 2014. godine, izmijenjene su tačke 3.(b), 9., 67. i 70. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.

85.F Putem MSFI 16, objavljenog u januaru 2016. godine, izmijenjen je djelokrug MRS 40 tako što je proširena definicija ulaganja u nekretnine kako bi uključivala i ulagaja u nekretnine u vlasništvu i nekretnine koje najmoprimac drži kao imovinu s pravom korištenja. Putem MSFI 16 su izmijenjene tačke 5., 7., 8., 9., 16., 20., 30., 41., 50., 53., 53A., 54., 56., 60., 61., 62., 67., 69., 74., 75., 77. i 78., dodate su tačke 19.A, 29.A, 40.A i 84.B s pripadajućim naslovima te su obrisane tačke 3., 6., 25., 26. i 34. Subjekt treba primijeniti ove izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 16.

## **Povlačenje iz upotrebe MRS 40 (2000.)**

---

86. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 40 *Ulaganja u nekretnine* (objavljen 2000. godine).

