

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 31

Udjeli u zajedničkim pothvatima

Djelokrug

1. Ovaj se Standard primjenjuje u računovodstvu udjela u zajedničkim pothvatima i izvještavanju o imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajedničkog pothvata u financijskim izvještajima pothvatnika i ulagača, neovisno o strukturama ili oblicima prema kojima se odvijaju aktivnosti zajedničkog pothvata. Međutim, Standard se ne odnosi na pothvatnikov udjel u zajednički kontroliranim subjektima koji su u vlasništvu:
 - a) organizacija zajedničkih pothvata, ili
 - b) otvorenih fondova, uzajamnih fondova i sličnih subjekata uključujući investicijama povezane osiguravajuće fondove,koji su kod početnog priznavanja klasificirani kao po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ili kao imovina koja se drži radi trgovanja i obračunati u skladu s MRS-om 39 - *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Takva ulaganja se mjere po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39, pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u dobit ili gubitak u razdoblju nastanka promjene. Pothvatnik s takvim udjelom dužan je objaviti podatke propisane točkom 55. i 56.
2. Pothvatnik s udjelom u zajednički kontroliranom subjektu je izuzet iz točke 30. (razmjerna konsolidacija) i 38. (metoda udjela) kada je u skladu sa sljedećim uvjetima:
 - a) udjel se klasificira kao onaj koji je namijenjen za prodaju u skladu sa MSFI 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*,
 - b) izuzetak u točki 10. MRS-a 27 - *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji* koji dozvoljava matici koja također ima udjel u zajednički kontroliranom subjektu da ne mora prikazivati konsolidirane financijske izvještaje je primjenjiv, ili
 - c) kada su zadovoljeni svi sljedeći zahtjevi:
 - i. pothvatnik je ovisni subjekt u potpunom ili djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovi drugi vlasnici, uključujući i one koje koji inače nemaju glasačka prava, su obaviješteni o tome da pothvatnik neće primjenjivati razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela i tome se ne protive,
 - ii. pothvatnikovim dužničkim ili vlasničkim instrumentima se ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta),
 - iii. pothvatnik nije predao, niti je u procesu predaje, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili bilo kojoj drugoj regulatornoj organizaciji, u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu, i

- iv. krajnja ili bilo koja posredna matica pothvatnika sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Definicije

3. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjima:

Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.

Metoda udjela je računovodstvena metoda kojom se ulaganja početno priznaju po trošku i potom usklađuju za promjene ulagačeva udjela u neto imovini subjekta koji je predmet ulaganja. Dobit ili gubitak ulagača uključuje njegov udjel u dobiti ili gubitku subjekta koji je predmet ulaganja.

Ulagatelj u zajednički pothvat je osoba u zajedničkom pothvatu i nema zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

Zajednička kontrola je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pohvatnika).

Zajednički pothvat je ugovorni aranžman kojim dvije ili više osoba poduzima ekonomsku aktivnost koja je podvrgnuta zajedničkoj kontroli.

Razmjerna konsolidacija je računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakoj imovini, obvezama, prihodu i rashodu nekog zajedničkog kontroliranog subjekta dodaj dodaje, stavku po stavku, sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.

Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji koje prikazuje matica, ulagatelj u pridruženi subjekt ili zajednički kontrolirani subjekti, u kojima su ulaganja iskazana na temelju vlasničkog udjela radije nego na temelju objavljenih rezultata i neto imovine subjekta u koji se ulaže.

Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama subjekta koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola niti zajednička kontrola nad tim politikama.

Pothvatnik je osoba u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.

4. Financijski izvještaji u kojima je primijenjena razmjerna konsolidacija ili metoda udjela nisu odvojeni financijski izvještaji niti su financijski izvještaji subjekta koji nema ovisne subjekte, pridružene subjekte ili pothvatnikov udjel u zajednički kontroliranom subjektu.
5. Odvojeni financijski izvještaji su oni prezentirani dodatno sa konsolidiranim financijskim izvještajima, financijskim izvještajima u kojima se ulaganja obračunavaju primjenom metode udjela i financijskim izvještajima u kojima su udjeli pothvatnika

u zajedničkom pothvatu razmjerno konsolidirani. Odvojeni financijski izvještaji mogu, ali ne moraju, biti dodani ili priloženi tim izvještajima.

6. Subjekti koji su oslobođeni obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s točkom 10., MRS-a 27 - *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, kao i od obveze primjene razmjerne konsolidacije u skladu s točkom 2., MRS-a 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*, mogu prezentirati pojedinačne financijske izvještaje kao svoje jedinstvene financijske izvještaje.

Oblici zajedničkog pothvata

7. Zajednički pothvati poprimaju mnogo različitih oblika i struktura. Ovaj MRS prepoznaje tri široke vrste, i to: zajednički kontrolirane djelatnosti, zajednički kontrolirana imovina i zajednički kontrolirane subjekte. Oni su zajednički opisani i udovoljavaju definiciji zajedničkog pothvata. Sljedeće su značajke zajedničke svim zajedničkim pothvatima:
 - a) dva ili više pothvatnika vezani su ugovornim aranžmanom, i
 - b) ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu.

Zajednička kontrola

8. Zajednička kontrola može biti onemogućena kada je subjekt u koji se investira u reorganizaciji ili u bankrotu, ili djeluje pod jakim dugoročnim restrikcijama na njegovu sposobnost da prenosi imovinu pothvatniku. Ako se zajednička kontrola nastavlja ovi događaji nisu dovoljni sami po sebi da bi opravdali neobračunavanje zajedničkih ulaganja u skladu sa standardom.

Ugovorni aranžman

9. Postojanje ugovornog aranžmana razlikuje udjele koji obuhvaćaju zajedničku kontrolu od ulaganja u pridružene subjekte u kojima ulagač ima značajan utjecaj (vidjeti Međunarodni računovodstveni standard 28 - *Ulaganja u pridružene subjekte*). Aktivnosti koje nisu ugovorno uspostavile zajedničku kontrolu nisu zajednički pothvati za svrhe ovog MRS-a.
10. Ugovorni se aranžman može dokazati na više načina, primjerice, ugovorom između pothvatnika ili zapisnikom o sastanku između pothvatnika. U nekim je slučajevima aranžman uređen člancima ili drugim odredbama o zajedničkom pothvatu. Koji god bio njegov oblik, ugovorni aranžman obično je u pisanom obliku i uređuje sljedeća područja:
 - a) aktivnost, trajanje i obveze u vezi izvješćivanja o zajedničkom pothvatu,
 - b) imenovanje upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela zajedničkog pothvata i glasačka prava pothvatnika,
 - c) uplate kapitala pothvatnika, i
 - d) udjeli pothvatnika u proizvodnji, prihodima, rashodima ili rezultatima zajedničkog pothvata.

11. Ugovorni aranžman uspostavlja zajedničku kontrolu nad zajedničkim pothvatom. Takav zahtjev osigurava da niti jedan pothvatnik nije u stanju jednostrano kontrolirati aktivnost.
12. Ugovorni aranžman može odrediti jednog pothvatnika kao upravljača ili menadžera zajedničkog pothvata. Upravljač ne kontrolira zajednički pothvat, ali djeluje u okviru financijskih i poslovnih politika koje su prihvatili pothvatnici u skladu s ugovornim aranžmanom i ovlastili upravljača. Ako upravljač ima pravo upravljati financijskim i poslovnim politikama gospodarske aktivnosti, on kontrolira pothvat, a pothvat je ovisni subjekt upravljača i nije zajednički pothvat.

Zajednički kontrolirane djelatnosti

13. Djelatnost nekog zajedničkog pothvata obuhvaća korištenje imovine i drugih resursa pothvatnika umjesto uspostave korporacije, ortakluka ili drugog subjekta ili financijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki se pothvatnik koristi svojom vlastitom nekretninom, postrojenjem i opremom te vodi vlastite zalihe. To mu također stvara vlastite rashode i obveze te povećano koristi svoju novčanu imovinu, što predstavlja njegove vlastite obveze. Aktivnosti zajedničkog pothvata mogu obavljati pothvatnikovi namještenici usporedo sa sličnim aktivnostima pothvatnika. Sporazum o zajedničkom pothvatu obično predviđa način na koji se prihodi od prodaje zajedničkog proizvoda i svih nastalih rashoda dijele između pothvatnika.
14. Primjer je zajednički kontrolirane djelatnosti kada dva ili više pothvatnika spajaju svoje djelatnosti, resurse i znanje da proizvedu, trguju i distribuiraju proizvod, kao što je zrakoplov. Različite dijelove proizvodnog procesa obavlja svaki od pothvatnika. Svaki pothvatnik snosi vlastite troškove i utvrđuje udjel prihoda od prodaje zrakoplova, tako da je udjel određen u skladu s ugovornim aranžmanom.
15. **U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:**
 - a) **imovinu koja kontrolira i obveze koje nastaju, i**
 - b) **rashode koji nastaju i svoj udio u prihodu koji zarađuje od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.**
16. Budući da su imovina, obveze, prihodi i rashodi već priznati u financijskim izvještajima pothvatnika ne zahtijevaju se usklađivanja ili drugi konsolidacijski postupci u pogledu tih stavaka kada pothvatnik prezentira konsolidirane financijske izvještaje.
17. Odvojeni računovodstveni dokumenti vjerojatno se neće zahtijevati za sam zajednički pothvat i financijski izvještaji se ne mogu sastavljati za zajednički pothvat. Međutim, pothvatnici mogu sastavljati interne financijske izvještaje za menadžment tako da oni mogu ocijeniti uspjeh zajedničkog pothvata.

Zajednički kontrolirana imovina

18. Neki zajednički pothvati obuhvaćaju zajedničku kontrolu, a često i zajedničko vlasništvo pothvatnika, jednoga ili više njih, koji su dali imovinu ili je nabavljena i namijenjena za svrhe zajedničkog pothvata. Tom se imovinom ostvaruje korist za

pothvatnike. Svaki pothvatnik može uzeti dio proizvodnje od imovine i svaki snosi dogovoreni dio rashoda koji su nastali s tim u svezi.

19. Ti zajednički pothvati ne obuhvaćaju uspostavljanje korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, ili financijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki pothvatnik ima kontrolu nad svojim dijelom budućih gospodarskih koristi kroz svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini.
20. Mnoge aktivnosti u djelatnostima nafte, plina i ekstraktivne industrije minerala obuhvaćaju zajednički kontrolirana imovina. Na primjer, brojne kompanije koje proizvode naftu mogu zajednički kontrolirati i upravljati naftovodom. Svaki pothvatnik koristi cjevovod za prijenos svojeg vlastitog proizvoda, a u zamjenu snosi dogovoreni dio rashoda za djelatnosti naftovoda. Drugi je primjer zajednički kontrolirane imovine kada dva subjekta zajednički kontroliraju nekretninu, svaki uzimajući dio primljenih najamnina i noseći dio rashoda.
21. **U pogledu svoga udjela u zajednički kontroliranoj imovini, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:**
 - a) **svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine,**
 - b) **sve obveze koje su nastale,**
 - c) **svoj udjel u svim obvezama koje su nastale zajednički nastale s drugim pothvatnicima u odnosu na zajednički pothvat,**
 - d) **svaki prihod od prodaje ili korištenje svog udjela od proizvodnje zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim udjelom svih rashoda nastalih zajedničkim pothvatom, i**
 - e) **sve rashode koji su nastali u svezi s njegovim udjelom u zajedničkom pothvatu.**
22. Svaki pothvatnik, u pogledu svojeg udjela u zajednički kontroliranoj imovini uključuje u računovodstvene dokumente i priznaje u svojim financijskom izvještajima:
 - a) svoj dio u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine, a ne kao ulaganje. Na primjer, udjel zajednički kontroliranog naftovoda razvrstan je kao nekretnina, postrojenje i oprema,
 - b) sve obveze koje su se s tim u svezi pojavile, na primjer one nastale u financiranju svojeg udjela u imovini,
 - c) svoj dio u nastalim obvezama zajednički s drugim pothvatnicima u svezi zajedničkog pothvata,
 - d) svaki prihod od prodaje ili korištenja svog dijela proizvodnje od zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim dijelom u svim rashodima nastalim zajedničkim pothvatom, i
 - e) sve rashode koji su nastali u svezi s pothvatnikovim udjelom u zajedničkom pothvatu, na primjer oni vezani uz financiranje pothvatnikova udjela u imovini i prodaji svog dijela proizvodnje.

Budući da je imovina, obveze, prihodi i rashodi već priznati u financijskim izvještajima pothvatnika ne zahtijevaju se usklađivanja ili drugi konsolidacijski postupci u smislu tih stavaka kada pothvatnik prezentira konsolidirane financijske izvještaje.

23. Postupak zajednički kontrolirane imovine odražava suštinu i ekonomsku realnost i obično pravni oblik zajedničkog pothvata. Odvojeni računovodstveni dokumenti za sam zajednički pothvat mogu biti ograničeni na one rashode koji su nastali u zajedništvu s pothvatnicima i konačno koje pothvatnici snose prema svojim dogovorenim udjelima. Financijski izvještaji se ne mogu sastavljati za zajednički pothvat, iako pothvatnici mogu sastavljati interne financijske izvještaje menadžmentu tako da oni mogu ocijeniti uspješnost zajedničkog pothvata.

Zajednički kontrolirani subjekti

24. Zajednički kontrolirani subjekt je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, u kojem svaki pothvatnik ima udjel. Subjekt posluje na isti način kao druga poduzeća, samo što ugovorni aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću subjekta.
25. Zajednički kontrolirani subjekt kontrolira imovinu zajedničkog pothvata, stvara obveze i rashode i zarađuje dobit. On može ugovarati u svoje ime i pribavljati novčanu imovinu za svrhe aktivnosti zajedničkog pothvata. Svaki pothvatnik je ovlašten na dio rezultata zajednički kontroliranog subjekta, iako neki zajednički kontrolirani subjekti također obuhvaćaju dijeljenje prihoda zajedničkog pothvata.
26. Jednostavan je primjer zajednički kontroliranog subjekta kada dva subjekta spajaju svoje aktivnosti u poseban posao prenoseći primjerenu imovinu i obveze u zajednički kontrolirani subjekt. Drugi se primjer pojavljuje kada subjekt započinje poslovanje u inozemstvu zajedno s vladom ili drugom agencijom u toj zemlji, uspostavljajući odvojeni subjekt koji zajednički kontroliraju subjekt i vlada ili agencija.
27. Mnogi su zajednički kontrolirani subjekti slični u sadržaju s onim zajedničkim pothvatima kao što su spomenute zajednički kontrolirane djelatnosti ili zajednički kontrolirana imovina. Na primjer, pothvatnici mogu prenijeti zajednički kontroliranu imovinu, kao što ja naftovod, u zajednički kontrolirani subjekt, zbog poreza ili drugih razloga. Slično tomu, pothvatnici mogu priložiti imovinu u zajednički kontrolirani subjekt kojim će se upravljati zajednički. Neke zajednički kontrolirane djelatnosti također obuhvaćaju uspostavu zajednički kontroliranog subjekta koji se bavi s pojedinim oblicima aktivnosti na primjer, dizajn, marketing, distribucija ili usluge koje nastaju poslije prodaje proizvoda.
28. Zajednički kontrolirani subjekt vodi svoje vlastito računovodstvo te priprema i prezentira financijske izvještaje na isti način kao druga poduzeća u skladu s dogovarajućim nacionalnim zahtjevima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.
29. Svaki pothvatnik obično uplaćuje novac ili druge resurse u zajednički kontrolirani subjekt. Te su uplate uključene u računovodstvenu evidenciju pothvatnika i priznate su u njegovim odvojenim financijskim izvještajima kao ulaganje u zajednički kontrolirani subjekt.

Financijski izvještaji pothvatnika

Razmjerna konsolidacija

30. **Pothvatnik treba iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranim subjektima, primjenjujući razmjernu konsolidaciju ili alternativnu metodu opisanu u točki 38. Kada je korištena razmjerna konsolidacija, mora se koristiti jedan od dva izvještajna oblika, koji su u nastavku identificirani.**
31. Pothvatnik iskazuje svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu koristeći jedan od dva izvještajna oblika za razmjernu konsolidaciju bez obzira da li također ima ulaganja u ovisne subjekte i da li svoje financijske izvještaje prezentira kao konsolidirane financijske izvještaje.
32. Kada se izvještava o udjelu u zajednički kontroliranom subjektu važno je da pothvatnik pokaže sadržaj i gospodarsku stvarnost aranžmana, umjesto pojedinačne strukture ili oblika zajedničkog pothvata. U zajednički kontroliranom subjektu, pothvatnik ima kontrolu nad svojim dijelom budućih gospodarskih koristi kroz svoj dio imovine i obveza pothvata. Taj sadržaj i gospodarska stvarnost odražava se u konsolidiranim financijskim izvještajima pothvatnika kada pothvatnik izvještava o svojim udjelima u imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta primjenjujući jedan ili dva izvještajna oblika za razmjernu konsolidaciju opisanu u točki 34.
33. Primjena razmjerne konsolidacije znači da izvještaj o financijskom položaju pothvatnika uključuje njegov dio imovine koju on kontrolira zajednički i njegov dio obveza za koje je on zajednički odgovoran. Izvještaj o dobiti pothvatnika uključuje njegov dio prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom subjektu. Mnogi postupci koji su prikladni za primjenu razmjerne konsolidacije slični su postupcima konsolidacije ulaganja u ovisne subjekte, koji su utvrđeni u MRS-u 27.
34. Različiti se izvještajni oblici mogu primjenjivati da se utvrde učinci u razmjernoj konsolidaciji. Pothvatnik može zbrojiti svoj dio sve imovine, obveza, prihoda i rashoda u zajednički kontroliranom subjektu sa sličnim stavkama po sustavu stavak po stavak u svojim financijskim izvještajima. Na primjer, on može spojiti svoj dio zaliha u zajednički kontroliranom subjektu sa zalihom grupe i svojim dijelom nekretnine, postrojenja i opreme u zajednički kontroliranom subjektu s istim stavkama grupe. Alternativno, pothvatnik može uključiti u svojim financijskim izvještajima odvojene slične stavke svog dijela u imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajednički kontroliranog subjekta. Na primjer, on može prikazati svoj udjel u kratkotrajnoj imovini zajednički kontroliranog subjekta odvojeno, kao dio tekuće imovine konsolidirane grupe, on može prikazati svoj udjel nekretnina, postrojenja i opreme u zajednički kontroliranom subjektu odvojeno kao dio nekretnina, postrojenja i opreme grupe. Oba će ta izvještajna oblika dovesti do izvještajno identičnih iznosa dobiti ili gubitka i svake važnije klasifikacije imovine, obveza, prihoda i rashoda, s time da su oba oblika prihvatljiva za svrhe ovog Standarda.
35. Koji se god oblik primijeni da se dobije učinak u razmjernoj konsolidaciji, nije prikladno obavljati prijeboj imovine ili obveza oduzimanjem drugih obveza ili imovine ili bilo kojeg prihoda ili rashoda, oduzimanjem drugih rashoda ili prihoda. To se

može učiniti jedino kad postoji zakonsko pravo prijeboja a poravnanje znači očekivanje u smislu realizacije imovine ili podmirenja obveze.

36. **Pothvatnik treba prekinuti primjenu razmjerne konsolidacije od datuma s kojim prestaje imati zajedničku kontrolu nad zajednički kontroliranim subjektom.**
37. Pothvatnik prekida primjenu razmjerne konsolidacije od datuma s kojim prestaje sudjelovati u kontroli zajednički kontroliranog subjekta. To se može dogoditi, na primjer, kada pothvatnik otuđuje svoj udjel ili kada su postavljena vanjska ograničenja nad zajednički kontroliranim subjektima tako da on ne može dalje ostvarivati svoje ciljeve.

Metoda udjela

38. **Kao alternativu razmjernoj konsolidaciji opisanoj u točki 30, pothvatnik će iskazati svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu primjenjujući metodu udjela.**
39. Pothvatnik iskazuje svoj udjel u zajednički kontroliranom subjektu koristeći metodu udjela bez obzira da li također ima ulaganja u ovisne subjekte i da li svoje financijske izvještaje prezentira kao konsolidirane financijske izvještaje.
40. Neki pothvatnici izvješćuju o svojim udjelima u zajednički kontroliranim subjektima primjenjujući metodu udjela, kao što je to opisano u Međunarodnom računovodstvenom standardu 28 - *Ulaganja u pridružene subjekte*. Primjenu metode udjela zagovaraju oni koji tvrde da je neprikladno spajati kontrolirane stavke sa zajednički kontroliranim stavkama i oni koji vjeruju da pothvatnici imaju značajan utjecaj, umjesto zajedničke kontrole, u zajednički kontroliranom subjektu. Ovaj Standard ne preporučuje primjenu metode udjela, jer razmjerna konsolidacija bolje pokazuje sadržaj i gospodarsku stvarnost pothvatnikovog udjela u zajednički kontroliranom subjektu, to jest kontrolu nad pothvatnikovim dijelom budućih gospodarskih koristi. Ipak ovaj Standard dopušta primjenu metode udjela kao dopušteni alternativni postupak, kada izvješćuje o udjelima u zajednički kontroliranim subjektima.
41. **Pothvatnik treba prekinuti primjenu metode udjela od datuma s kojim prestaje imati zajedničku kontrolu ili od kada prestaje ima značajan utjecaj u zajednički kontroliranom subjektu.**

Izuzeća kod razmjerne konsolidacije i metode udjela

42. **Udjeli u zajednički kontroliranim subjektima koji su klasificirani kao oni koji su namijenjeni za prodaju u skladu sa MSFI 5 moraju biti obračunani u skladu s tim MSFI-jem.**
43. Kada udjel u zajednički kontroliranom subjektu, koji je prethodno klasificiran kao onaj za prodaju, nije i dalje u skladu s kriterijem da bi i dalje bio tako klasificiran, mora biti obračunan koristeći razmjernu konsolidaciju ili metodu udjela od datuma njegove klasifikacije kao onog koji je namijenjen za prodaju. Financijski izvještaji za razdoblja od klasifikacije namjene za prodaju moraju se ispraviti u skladu s tim.
44. [brisan].

45. Kad ulagač izgubi zajedničku kontrolu nad nekim subjektom, dužan je od tog datuma svaki preostali udjel obračunavati u skladu s MRS-om 39, uz uvjet da bivši zajednički kontrolirani subjekt ne postane ovisno ili pridruženo društvo. Od datuma na koji zajednički kontrolirani subjekt postane ovisno društvo ulagača, ulagač je dužan svoj udjel obračunavati sukladno MRS-u 27 i MSFI-ju 3 - *Poslovna spajanja* (s revizijama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008. godine). Od datuma na koji zajednički kontrolirani subjekt postane pridruženo društvo ulagača, ulagač je svoj udjel dužan obračunavati sukladno MRS-u 28. Prilikom gubitka zajedničke kontrole, ulagač je dužan svako zadržano ulaganje u bivšem zajednički kontroliranom subjektu mjeriti po fer vrijednosti. Ulagač je dužan u dobit ili gubitak priznati svaku razliku između:
- fer vrijednosti zadržanog ulaganja i svih primitaka ostvarenih otuđenjem dijela udjela u zajednički kontroliranom subjektu i
 - knjigovodstvenog iznosa ulaganja na datum gubitka zajedničke kontrole.
- 45.A Kad neko ulaganje prestane biti zajednički kontrolirani subjekt i obračunava se sukladno MRS-u 39, fer vrijednost ulaganja na datum na koji je ono prestalo biti zajednički kontrolirani subjekt se uzima kao njegova fer vrijednost prilikom prvog priznavanja kao financijsko sredstvo sukladno MRS-u 39.
- 45.B Ako ulagač izgubi zajedničku kontrolu u nekom subjektu, dužan je sve iznose priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u vezi s tim subjektom obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je zajednički kontrolirani subjekt otudio povezanu imovinu ili povezane obveze. Prema tome, ako se svaka dobit ili svaki gubitak ranije priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti preknjižuje u dobit ili gubitak od otuđenja povezane imovine, odnosno povezanih obveza, ulagač tu dobit ili taj gubitak preknjižuje iz glavnice na dobit ili gubitak (kao reklasifikacijsku uskladu) kada izgubi zajedničku kontrolu nad subjektom. Primjerice, ako zajednički kontrolirani subjekt ima financijsku imovinu raspoloživu za prodaju i ulagač izgubi zajedničku kontrolu nad subjektom, ulagač je dužan dobit ili gubitak ranije priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti povezan s tom imovinom preknjižiti na dobit ili gubitak. Ako se vlasnički udjel ulagača u zajednički kontroliranom subjektu smanji, ali ulaganje i dalje ostaje zajednički kontrolirani subjekt, ulagač je dužan u dobit ili gubitak preknjižiti samo razmjerni iznos dobiti ili gubitka ranije priznatog u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

Odvojeni financijski izvještaji pothvatnika

46. **Udjel u zajednički kontroliranom subjektu mora biti obračunan u odvojenim financijskim izvještajima pothvatnika u skladu s točkama 37-42. MRS-a 27.**
47. Ovaj Standard ne nalaže koji subjekt treba izraditi pojedinačne financijske izvještaje namijenjene javnom korištenju.

Transakcije između pothvatnika i zajedničkog pothvata

48. **Kada pothvatnik pridonosi ili prodaje imovinu zajedničkom pothvatu, priznavanje bilo kojeg dijela dobitka ili gubitka iz transakcije treba odražavati suštinu transakcije. Dok je imovina zadržana zajedničkim pothvatom i uz uvjet da**

je pothvatnik prenio značajne rizike i nagrade od vlasništva, pothvatnik treba priznati samo onaj dio dobitka ili gubitka koji se može pripisati udjelima drugih pothvatnika.* Pothvatnik treba priznati puni iznos gubitka kada uplata ili prodaja pruža dokaz o smanjenju neto utržive vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.

49. Kada pothvatnik kupuje imovinu od zajedničkog pothvata, pothvatnik ne smije priznati svoj udjel u dobiti od zajedničkog pothvata iz transakcije dok ne proda imovinu nekoj neovisnoj osobi. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao i dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati kada predstavljaju smanjenje neto prodajne vrijednosti kratkotrajne imovine ili gubitak od umanjenja.
50. Da bi se ocijenilo pruža li transakcija između pothvatnika i zajedničkog pothvata dokaz o umanjenju vrijednosti imovine, pothvatnik određuje nadoknadivi iznos imovine prema MRS-u 36 - *Umanjenje imovine*. Pri određivanju vrijednosti u upotrebi, budući novčani tokovi od imovine procjenjuju se na temelju kontinuirane upotrebe imovine i njegovog posljednjeg otuđenja od zajedničkog pothvata.

Izveštavanje o udjelima u zajedničkim pothvatima u financijskim izvještajima ulagača

51. Ulagač u zajednički pothvat, koji nema zajedničku kontrolu, treba iskazati svoj udjel u zajedničkom pothvatu u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 39, ili ako ima značajan utjecaj u zajedničkom pothvatu, u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom 28.

Upravljači zajedničkih pothvata

52. Upravljači ili menadžeri zajedničkog pothvata trebaju obračunati sve naknade u skladu s MRS18 - *Prihodi*.
53. Jedan ili više pothvatnika može djelovati kao upravljač ili menadžer zajedničkog pothvata. Upravljači su obično plaćeni menadžerskom naknadom za takve obveze. Naknade se obračunavaju kod zajedničkog pothvata kao rashod.

Objavljivanje

54. Pothvatnik treba objaviti agregatni iznos sljedećih nepredvidivih obveza, odvojeno od iznosa drugih nepredvidivih događaja, osim ako je vjerojatnost gubitka neznatna, odvojeno od iznosa druge nepredviđene obveze:
 - a) sve nepredvidive obveze koje su nastale pothvatniku u svezi s njegovim udjelima u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u svakoj od nepredvidivih obveza koja je zajednički nastala s drugim pothvatnicima,
 - b) svoj udjel u nepredvidivim obvezama samih zajedničkih pothvata za koje je obveza nepredvidiva, i

* Vidjeti također SIC-13 - Zajednički kontrolirani subjekti - nenovčani ulozu pothvatnika.

- c) **one nepredvidive obveze koje nastaju jer pothvatnik ima nepredvidivu obvezu za obveze drugih pothvatnika zajedničkog pothvata.**
55. **Pothvatnik treba objaviti zbrojni iznos sljedećih preuzetih obveza u smislu svojih udjela u zajedničkim pothvatima odvojeno od drugih preuzetih obveza:**
- a) **preuzete obveze Pothvatnik u svezi s njegovim udjelom u zajedničkim pothvatima i njegov udjel u obvezama po osnovi kapitala koje su nastale zajedno s drugim pothvatnicima, i**
- b) **svoj udjel preuzetih obveza po osnovi kapitala samih zajedničkih pothvata.**
56. **Pothvatnik treba objaviti popis i opis udjela u značajnim zajedničkim pothvatima i omjer udjela vlasništva koje drži u zajednički kontroliranim subjektima. Pothvatnik koji izvještava o svojim udjelima u zajednički kontroliranim subjektima primjenjuje izvještajni oblik po sustavu, stavka po stavka, za razmjernu konsolidaciju ili prema metodi udjela treba objaviti agregatne iznose svake kratkotrajne imovine, dugotrajne imovine, kratkoročne obveze, dugoročne obveze, prihoda i rashoda vezanih za njegove udjele u zajedničkim pothvatima.**
57. **Pothvatnik treba objaviti metodu koju koristi za priznavanje svog udjela u zajednički kontroliranom subjektu.**

Datum stupanja na snagu

58. **Subjekt treba koristiti ovaj Standard za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2005. godine. Ranija primjena se potiče. Ako subjekt primjeni ovaj Standard za razdoblje prije 1. siječnja 2005., mora objaviti taj podatak.**
- 58.A MRS-om 27 (s izmjenama i dopunama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008. godine) je izmijenjena točka 45. i dodane su točke 45.A i 45.B. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008. godine) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.
- 58.B Točka 1. je izmijenjena kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti te na to ranije razdoblje primijeniti izmjene i dopune točke 3. MSFI-ja 7 - *Financijski instrumenti: objavljivanje*, točke 1. MRS-a 31 i točke 4. MRS-a 32 - *Financijski instrumenti: prezentiranje* izdane u svibnju 2008. godine. Subjektu je dopušteno spomenute izmjene i dopune primijeniti prospektivno.

Povlačenje MRS-a 31 (revidiran 2000. godine)

59. **Ovaj Standard zamjenjuje MRS 31 - *Financijsko izvještavanje o udjelima u zajedničkim pothvatima* (revidiran 2000. godine).**