

2015

Standard IFRS® za male i srednje subjekte (MSS)

# MSFI za MSS

Ovo zvanično objavljivanje uključuje *Izmjene i dopune MSFI za MSS iz 2015.*  
(stupaju na snagu 01. 01. 2017. a dozvoljena je i ranija primjena)

Zahtjevi

SRRF BiH

SAVEZ RAČUNOVOĐA, REVIZORA  
I FINANSIJSKIH DJELATNIKA FEDERACIJE BiH

 IFRS®  
for SMEs

**Međunarodni standard finansijskog  
izvještavanja za male i srednje subjekte  
(MSFI za MSS)**

The *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

**Disclaimer:** the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**All rights reserved.** No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

This Bosnian translation of International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) included in this publication has been approved by a Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Bosnian translation is published by the Union of accountants, auditors and financial workers of Federation of Bosnia and Herzegovina with the permission of the IFRS Foundation. The Bosnian translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Međunarodni standard finansijskog  
izvještavanja za male i srednje subjekte  
(MSFI za MSS)**

Međunarodni standard finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS) objavljuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB).

**Odricanje od odgovornosti:** IASB, Fondacija IFRS, autori i izdavači ne prihvataju odgovornost za bilo kakav gubitak prouzrokovan djelovanjem ili uzdržavanjem od djelovanja u skladu s materijalom iz ove publikacije, bilo da je takav gubitak prouzrokovan nemarom ili na neki drugi način.

Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (uključujući Međunarodne računovodstvene standarde i Tumačenja SIC-a i IFRIC-a), objavljeni nacrti i druge publikacije IASB-a i/ili Fondacije IFRS su autorska prava Fondacije IFRS.

#### **Autorska prava © 2015 IFRS Foundation®**

**Sva prava pridržana.** Nijedan dio ove publikacije ne smije se prevoditi, prešampavati, reproducirati ili koristiti u bilo kom obliku u cijelosti ili djelimično ili na bilo koji elektronski, mehanički ili drugi način, sada poznat ili naknadno izumljen, uključujući fotokopiranje i snimanje, ili u bilo kom sistemu za pohranu i pronalaženje podataka, bez prethodne pismene dozvole Fondacije IFRS.

Odobreni tekst Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja i drugih publikacija IASB-a je onaj koji IASB objavljuje na engleskom jeziku. Primjerci se mogu nabaviti od Fondacije IFRS. Molimo nasloviti pitanja koja se odnose na publikacije i autorska prava na:

IFRS Foundation Publications Department  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Ovaj prijevod na bosanski Međunarodnog standarda za finansijsko izvještavanje za male i srednje subjekte (MSFI za MSS) sadržan u ovoj publikaciji odobren je od strane Komisije za provjeru imenovane od strane Fondacije IFRS. Prijevod na bosanski objavljuje Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika Federacije Bosne i Hercegovine uz odobrenje Fondacije IFRS. Prijevod na bosanski je autorsko pravo Fondacije IFRS.



Logotip fondacije IFRS/logotip IASB-a/logotip MSFI za MSS/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IAsS’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ i ‘International Financial Reporting Standards’ su žigovi Fondacije IFRS.

Dodatni detalji o žigovima, uključujući detalje o zemljama gdje su žigovi registrirani ili gdje su podneseni zahtjevi za njihovu registraciju, su dostupni od Fondacije IFRS na zahtjev.

Fondacija IFRS je neprofitna korporacija u skladu s Općim zakonom o korporacijama savezne države Delaware, SAD, i posluje u Engleskoj i Velsu kao prekomorska kompanija (broj kompanije: FC023235) sa svojim glavnim uredom kao što je gore navedeno.

# Međunarodni standard finansijskog izvještavanja (MSFI) za male i srednje subjekte

## Odjeljak 1

### Mali i srednji subjeki

#### Namjeravani djelokrug ovog Standarda

---

1.1 Namjera je da *MSFI za MSS* koriste **mali i srednji subjeki** (MSS). U ovom odjeljku se opisuju karakteristike MSS.

#### Opis malih i srednjih subjekata

---

1.2 Mali i srednji subjeki su subjeki koji:

- a) nemaju **javnu odgovornost**, i
- b) objavljuju **finansijske izvještaje opće namjene** za eksterne korisnike.

Primjeri eksternih korisnika obuhvataju **vlasnike** koji nisu uključeni u upravljanje poslovanjem, postojeće i potencijalne povjerioce, i agencije za kreditni rejting.

1.3 Subjekt je odgovoran prema javnosti ako:

- a) se njegovim dužničkim instrumentima ili instrumentima kapitala trguje na javnom tržištu ili je u procesu emisije takvih instrumenata za trgovanje na javnom tržištu (domaćoj ili inostranoj berzi ili neslužbenoj berzi (OTC tržište), uključujući i lokalna i regionalna tržišta), ili
- b) drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Većina banaka, kreditnih unija, osiguravajućih društava, brokera/dilera vrijednosnih papira, zajedničkih ili uzajamnih fondova i investicionih banaka bi ispunila ovaj drugi kriterij.

1.4 Neki subjeki mogu držati imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana zato što drže i upravljaju finansijskim resursima koje su im povjerali klijenti, kupci ili članovi koji nisu uključeni u upravljanje subjekom. Međutim, ako oni to rade iz razloga koji su sporedni za primarno poslovanje (što, na primjer, može biti slučaj sa turističkim agentima ili agentima za nekretnine, školama, dobrotvornim organizacijama, zadružnim preduzećima koja zahtijevaju nominalne članarine i prodavcima koji dobijaju avansna plaćanja prije isporuke robe ili usluga, poput komunalnih preduzeća), to ih ne čini odgovornim prema javnosti.

1.5 Ukoliko javno odgovorni subjekt koristi ovaj Standard, njegovi finansijski izvještaji se neće opisivati kao izvještaji koji su u skladu sa *MSFI za MSS* – čak i ako zakon ili propis u nadležnoj jurisdikciji dozvoljava ili zahtijeva da ovaj Standard bude korišten od strane javno odgovornih subjekata.

1.6 **Zavisnom subjeku** čija **matica** koristi **potpune MSFI**, ili je dio konsolidovane **grupe** koja koristi potpune MSFI, nije zabranjeno da koristi ovaj Standard u sopstvenim finansijskim izvještajima ako taj zavisani subjekt sam po sebi nema javnu odgovornost. Ukoliko se njegovi finansijski izvještaji opisuju kao izvještaji u skladu sa *MSFI za MSS*, on se mora uskladiti sa svim odredbama ovog Standarda.

1.7 Matični subjekt (uključujući krajnji matični subjekt ili bilo koji matični subjekt nižeg reda) utvrđuje svoju podobnost da koristi ovaj Standard u svojim **odvojenim finansijskim izvještajima** na osnovu svog sopstvenog statusa bez uzimanja u obzir da li drugi subjeki u grupi imaju, ili grupa kao cjelina ima, javnu odgovornost. Ako matični subjekt sam po sebi nema javnu odgovornost, on može prezentirati svoje odvojene finansijske izvještaje u skladu s ovim Standardom (vidi Odjeljak 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*), čak i ako prezentira svoje **konsolidovane finansijske izvještaje** u skladu s punim MSFI ili drugim setom općeprihvaćenih računovodstvenih načela, kao što su njegovi nacionalni računovodstveni standardi. Svi finansijski izvještaji pripremljeni u skladu s ovim Standardom jasno se razlikuju od finansijskih izvještaja pripremljenih u skladu s drugim zahtjevima.

## Odjeljak 2

### Koncepti i sveobuhvatni principi

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 2.1 Ovaj odjeljak opisuje **cilj finansijskih izvještaja malih i srednjih subjekata** (MSS) i karakteristike koje informacije u **finansijskim izvještajima** malih i srednjih subjekata čine korisnim. On, također, daje koncepte i osnovne principe koji su sadržani u osnovi finansijskih izvještaja malih i srednjih subjekata.

#### Cilj finansijskih izvještaja malih i srednjih subjekata

---

- 2.2 Cilj finansijskih izvještaja malih i srednjih subjekata je da pruže informaciju o **finansijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima** subjekta koja je korisna za donošenje ekonomskih odluka širokog kruga korisnika koji nisu u položaju zahtijevati izvještaje sačinjene tako da zadovoljavaju njihove potrebe za posebnim informacijama.
- 2.3 Finansijski izvještaji pokazuju i rezultate kontrole uprave – odgovornosti uprave za resurse koji su im povjereni.

#### Kvalitativne karakteristike informacija u finansijskim izvještajima

---

##### Razumljivost

- 2.4 Informacija pružena u finansijskim izvještajima treba biti prezentirana na način koji je čini razumljivom za korisnike koji posjeduju razumno znanje o poslovnim i ekonomskim aktivnostima i računovodstvu, kao i volju da proučavaju informaciju s razumnom pažnjom. Međutim, potreba za **razumljivošću** ne dozvoljava izostavljanje značajnih informacija na osnovu toga što bi nekim korisnicima moglo biti previše teško da ih razumiju.

##### Relevantnost

- 2.5 Informacija data u finansijskim izvještajima mora biti relevantna za potrebe donošenja odluka od strane korisnika. Informacija je **relevantna** kada može uticati na ekonomske odluke korisnika tako što im pomaže da procijene prošle, sadašnje ili buduće događaje ili tako što potvrđuje ili ispravlja njihove prethodne procjene.

##### Značajnost

- 2.6 Informacija je **značajna** – te stoga i relevantna – ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno iskazivanje moglo uticati na ekonomske odluke korisnika donešene na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine stavke ili greške procijenjene za određene okolnosti njenog izostavljanja ili pogrešnog formulisanja. Međutim, neadekvatno je činiti, ili ostavljati neispravljena, manje značajna odstupanja od *MSFI za MSS* kako bi se postigla određena prezentacija finansijskog položaja, finansijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.

##### Pouzdanost

- 2.7 Informacija obezbijedena u finansijskim izvještajima mora biti **pouzdana**. Informacija je pouzdana kada u njoj nema značajnih grešaka i predrasuda i kada vjerno predstavlja ono što treba da predstavlja ili što bi se moglo razumno očekivati da predstavlja. Finansijski izvještaji nisu bez predrasuda (odnosno, nisu neutralni) ako, selekcijom ili prezentacijom informacije, postoji namjera da se utiče na donošenje odluke ili prosudbe s ciljem postizanja unaprijed određenog rezultata ili ishoda.

## Sušтина ispred forme

- 2.8 Transakcije i drugi događaji i uslovi trebaju biti računovodstveno iskazani i prikazani u skladu sa svojom suštinom, a ne samo na osnovu njihovog pravnog oblika. Ovo povećava **pouzdanost** finansijskih izvještaja.

## Opreznost

- 2.9 Neizvjesnosti koje neizbježno okružuju mnoge događaje i okolnosti se priznaju objavljivanjem njihove prirode i stepena, kao i korištenjem **opreznosti** pri sastavljanju finansijskih izvještaja. Opreznost znači uključivanje određenog stepena opreza prilikom prosuđivanja potrebnog za procjene koje zahtijevaju uslovi neizvjesnosti, tako da **imovina** ili **prihodi** nisu precijenjeni, a **obaveze** ili **troškovi** nisu potcijenjeni. Međutim, korištenje opreznosti ne dozvoljava namjerno potcijenjivanje imovine ili prihoda, ili namjerno precjenjivanje obaveza ili rashoda. Ukratko, opreznost ne dozvoljava predrasudu.

## Potpunost

- 2.10 Da bi bila pouzdana, informacija u finansijskim izvještajima mora biti potpuna u okviru granica značajnosti i troškova. Izostavljanje može prouzrokovati da informacija bude netačna ili obmanjujuća i, samim tim, nepouzdana i manjkava u smislu njene relevantnosti.

## Uporedivost

- 2.11 Korisnici moraju biti u mogućnosti uporediti finansijske izvještaje subjekata kroz vrijeme kako bi utvrdili trendove po pitanju svog finansijskog položaja i uspješnosti. Korisnici, također, moraju biti u mogućnosti uporediti finansijske izvještaje različitih subjekata kako bi procijenili njihov relativni finansijski položaj, uspješnost i novčane tokove. Zbog toga, vrednovanje i objavljivanje finansijskih efekata sličnih transakcija i drugih događaja i uslova mora biti izvršeno dosljedno u cijelom subjektu i tokom vremena za isti subjekt, kao i na dosljedan način za različite subjekte. Osim toga, korisnici moraju biti informisani o **računovodstvenim politikama** korištenim pri sastavljanju finansijskih izvještaja, kao i o svim promjenama tih politika i efektima takvih promjena.

## Pravovremenost

- 2.12 Da bi bila relevantna, finansijska informacija mora biti u mogućnosti da utiče na ekonomske odluke korisnika. **Pravovremenost** obuhvata pružanje informacija u vremenskom okviru za donošenje odluka. Ako postoji neopravdano odlaganje u izvještavanju, informacija može izgubiti svoj značaj. Uprava će možda morati izbalansirati relativne prednosti pravovremenog izvještavanja i pružanja pouzdanih informacija. Za postizanje ravnoteže između relevantnosti i pouzdanosti, najvažnije je razmotriti kako na najbolji način zadovoljiti potrebe korisnika prilikom donošenja ekonomskih odluka.

## Ravnoteža između koristi i troškova

- 2.13 Koristi koje se dobiju od informacije trebaju biti veće od troškova dobijanja te informacije. Procjena koristi i troškova je, u suštini, proces prosuđivanja. Nadalje, troškove ne moraju obavezno snositi oni korisnici koji uživaju koristi, a često koristi od informacija uživa širok krug eksternih korisnika.
- 2.14 Informacija obezbijedena finansijskim izvještavanjem pomaže dobavljačima kapitala da donose bolje odluke, što rezultira efikasnijim funkcionisanjem tržišta kapitala i manjim troškovima kapitala za ekonomiju u cjelini. Pojedinačni subjekti, također, uživaju koristi, uključujući bolji pristup tržištima kapitala, povoljne efekte na odnose sa javnošću i, možda, nižu cijenu pribavljanja kapitala. Koristi mogu, također, uključiti i bolje donošenje odluka od strane uprave zato što se finansijska informacija koja se koristi interno često, bar djelimično, zasniva na informaciji pripremljenoj za svrhe finansijskog izvještavanja opće namjene.

## Prekomjerni troškovi ili napori

- 2.14A Za neke zahtjeve u ovom Standardu predviđa se izuzetak po osnovu prekomjernih troškova ili napora. Ovaj izuzetak se ne koristi za druge zahtjeve u ovom Standardu.



- 2.14B Razmatranje da li bi pribavljanje ili utvrđivanje informacije neophodne za ispunjavanje nekog zahtjeva podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore zavisi od posebnih okolnosti subjekta i od procjene uprave o troškovima i koristima od primjene tog zahtjeva. Ova procjena iziskuje razmatranje načina na koji bi neposjedovanje te informacije moglo uticati ne ekonomske odluke onih za koje se očekuje da koriste finansijske izvještaje. Primjena nekog zahtjeva bi podrazumijevala prekomjerne troškove ili napore od strane MSS ako dodatni troškovi (na primjer naknade za rad procjenitelja) ili dodatni naponi (na primjer nastojanja zaposlenih) znatno premašuju koristi koje bi oni za koje se očekuje da koriste finansijske izvještaje MSS dobili od posjedovanja informacije. Procjena prekomjernih troškova ili napora od strane MSS u skladu s ovim Standardom bi obično predstavljala manju prepreku od procjene prekomjernih troškova ili napora od strane javno odgovornog subjekta jer MSS nisu odgovorni javnim interesnim grupama.
- 2.14C Ocjena da li bi neki zahtjev podrazumijevao prekomjerne troškove ili napore prilikom **početnog** priznavanja u finansijskim izvještajima, na primjer na datum transakcije, bi se trebala zasnivati na informacijama o troškovima i koristima tog zahtjeva u momentu početnog priznavanja. Ako se izuzetak po osnovu prekomjernih troškova ili napora također primjenjuje nakon početnog priznavanja, na primjer na naknadno mjerenje neke stavke, nova ocjena prekomjernih troškova ili napora bi se trebala izvršiti na taj naknadni datum, na osnovu informacija dostupnih na taj datum.
- 2.14D Izuzev izuzetka po osnovu prekomjernih troškova ili napora u paragrafu 19.15, koji je obuhvaćen zahtjevima objavljivanja u paragrafu 19.25, kad god neki subjekt koristi izuzetak po osnovu prekomjernih troškova ili napora, taj subjekt objavljuje tu činjenicu i razloge zašto bi primjena tog zahtjeva podrazumijevala prekomjerne troškove ili napore.

## Finansijski položaj

- 2.15 Finansijski položaj subjekta je odnos imovine, obaveza i **kapitala** na određeni datum i na način prezentiran u **izvještaju o finansijskom položaju**. Oni se definišu na sljedeći način:
- (a) Imovina (sredstvo) je resurs koji subjekt kontroliše kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt.
  - (b) Obaveza je sadašnja obaveza subjekta proistekla iz prošlih događaja, za čije izmirenje se očekuje da će rezultirati odlivom iz subjekta resursa koji sadrže ekonomske koristi.
  - (c) Kapital je preostalo učešće u imovini subjekta nakon što se oduzmu sve njegove obaveze.
- 2.16 Neke stavke koje zadovoljavaju definiciju imovine ili obaveze se možda neće priznati kao imovina ili obaveza u izvještaju o finansijskom položaju zato što ne zadovoljavaju kriterije za **priznavanje** iz paragrafa 2.27–2.32. Naročito očekivanje priliva ili odliva budućih ekonomskih koristi u ili iz subjekta mora biti dovoljno izvjesno da bi zadovoljilo kriterij vjerovatnoće prije nego što se imovina ili obaveze priznaju.

### Imovina (sredstvo)

- 2.17 Buduća ekonomska korist imovine je njen potencijal da doprinosi, direktno ili indirektno, prilivu **novca ili novčanih ekvivalenata** u subjekt. Ti novčani tokovi mogu poticati od korištenja imovine ili njenog otuđenja.
- 2.18 Mnoga imovina, na primjer **nekretnine, postrojenja i oprema**, ima fizički oblik. Međutim, fizički oblik nije od suštinskog značaja za postojanje imovine. Neka imovina je nematerijalna.
- 2.19 Prilikom određivanja postojanja imovine, pravo vlasništva nije od suštinskog značaja. Na taj način, na primjer, nekretnina **pod najmom** je imovina u traženom smislu ako subjekt kontroliše koristi za koje se očekuje da poteknu od te nekretnine.

### Obaveze

- 2.20 Osnovna karakteristika obaveze je da subjekt ima sadašnju obavezu da djeluje ili postupa na određeni način. Ta obaveza može biti ili zakonska ili **izvedena obaveza**. Zakonska obaveza je zakonski sprovedljiva kao posljedica obavezujućeg ugovora ili određenih propisa. Izvedena obaveza je obaveza koja proističe iz postupaka subjekta kada:
- (a) po ustanovljenom modelu prethodne prakse, objavljenim politikama ili dovoljno specifičnoj sadašnjoj izjavi, subjekt ukazuje drugim stranama da će prihvatiti određene odgovornosti, i
  - (b) kao rezultat, subjekt je stvorio validno očekivanje tih drugih strana da će on ispuniti te odgovornosti.

- 2.21 Zmirenje sadašnje obaveze obično uključuje isplatu novca, transfer druge imovine, pružanje usluga, zamjenu te obaveze nekom drugom obavezom, ili pretvaranje obaveze u kapital. Obaveza se, također, može zaključiti na druge načine, kao što su odricanje povjerenja od svojih prava ili gubljenje prava povjerenja.

## Kapital

- 2.22 Kapital je ostatak priznate imovine subjekta nakon umanjenja za priznate obaveze. On se može podklasifikovati u izvještaju o finansijskom položaju. Na primjer, u pravnom licu, podklasifikacije mogu uključiti imovinu koju su uložili dioničari, neraspoređenu dobit i stavke **ostale sveobuhvatne dobiti** priznate kao odvojene stavke kapitala. Ovaj Standard ne propisuje kako, kada ili da li se iznosi mogu prenositi između stavki kapitala.

## Uspješnost

---

- 2.23 **Uspješnost** je odnos prihoda i rashoda subjekta tokom **izvještajnog perioda**. Ovaj Standard dozvoljava subjektima da prikazuju uspješnost u jednom finansijskom izvještaju (**izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti**) ili u dva finansijska izvještaja (**bilansu uspjeha** i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti). **Ukupna sveobuhvatna dobit i dobit ili gubitak** se često koriste kao mjera uspješnosti ili kao osnova za druga mjerenja, kao što su povrat na ulaganja ili zarada po dionici. Prihodi i rashodi se definišu na sljedeći način:
- (a) Prihodi su povećanja ekonomskih koristi tokom izvještajnog perioda u obliku priliva ili povećanja imovine ili smanjenja obaveza koji rezultiraju porastom kapitala, i to onog koji nije povezan sa uplatama **vlasnika kapitala**.
  - (b) Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi tokom izvještajnog perioda u obliku odliva ili umanjenja imovine ili stvaranje obaveza koje rezultiraju smanjenjem kapitala, i to onog koji nije povezan sa raspodjelom vlasnicima kapitala.
- 2.24 Priznavanje prihoda i rashoda direktno rezultira iz priznavanja i mjerenja imovine i obaveza. Kriteriji za priznavanje prihoda i rashoda se razmatraju u paragrafima 2.27–2.32.

## Prihodi

- 2.25 Definicija prihoda obuhvata i **prihode** i **dobitke**.
- (a) Prihod nastaje u toku redovnih aktivnosti subjekta i za isti se koristi nekoliko različitih naziva uključujući prodaju, naknade, kamate, dividende, tantijeme i zakupnine.
  - (b) Dobici su druge stavke koje zadovoljavaju definiciju prihoda ali ne nastaju od redovnih poslovnih aktivnosti subjekta. Kada se dobiti priznaju u izvještaju o ukupnom rezultatu, oni se obično iskazuju posebno jer su saznanja o njima korisna za donošenje ekonomskih odluka.

## Rashodi

- 2.26 Definicija rashoda obuhvata gubitke, kao i one rashode koji nastaju od redovnih aktivnosti subjekta.
- (a) Rashodi koji nastaju od redovnih aktivnosti subjekta uključuju, na primjer, troškove prodatih proizvoda, plaća i **amortizacije**. Oni obično imaju oblik odliva ili trošenja imovine kao što su novac i novčani ekvivalenti, **zalihe**, nekretnine, postrojenja i oprema.
  - (b) **Gubici** predstavljaju druge stavke koje zadovoljavaju definiciju rashoda i mogu nastati od redovnih aktivnosti subjekta. Kada se gubici priznaju u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, oni se obično iskazuju posebno, jer su saznanja o njima korisna za donošenje ekonomskih odluka.

## Priznavanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda

---

- 2.27 Priznavanje je proces uvrštavanja u finansijske izvještaje stavke koja zadovoljava definiciju imovine, obaveze, prihoda ili rashoda i ispunjava sljedeće kriterije:
- (a) **vjerovatno** je da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tom stavkom priticati ili oticati iz subjekta; i

- (b) cijena ili vrijednost stavke se može pouzdano izmjeriti.
- 2.28 Propuštanje priznavanja stavke koja zadovoljava ove kriterije se ne ispravlja objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika ili bilješkama ili objašnjenja.

## Vjerovatnoća buduće ekonomske koristi

- 2.29 Koncept vjerovatnoće se koristi kao prvi kriterij za priznavanje kako bi se ukazalo na stepen neizvjesnosti toga da li će buduće ekonomske koristi povezane sa stavkom priticati ili oticati iz subjekta. Procjene stepena neizvjesnosti povezane sa tokom budućih ekonomskih koristi se vrše na osnovu dokaza koji se odnose na uslove na kraju izvještajnog perioda, raspoložive prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja. Te procjene se vrše pojedinačno za pojedinačno značajne stavke i grupno za veliki broj pojedinačno beznačajnih stavki.

## Pouzdanost mjerenja

- 2.30 Drugi kriterij za priznavanje neke stavke je to da ima cijenu ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti. U mnogim slučajevima, cijena ili vrijednost stavke su poznati. U drugim slučajevima se one moraju procijeniti. Korištenje razumnih procjena je suštinski dio pripreme finansijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Kada se razumna procjena ne može napraviti, stavka se ne priznaje u finansijskim izvještajima.
- 2.31 Stavka koja ne zadovoljava kriterije za priznavanje se kasnije može kvalifikovati za priznavanje kao rezultat naknadnih okolnosti ili događaja.
- 2.32 Stavka koja ne zadovoljava kriterije za priznavanje može ipak zahtijevati objavljivanje u napomenama, objašnjenjima ili u dodatnim pregledima. Ovo je primjereno kada je znanje o određenoj stavki relevantno za procjenu finansijskog položaja, uspješnosti i promjena finansijskog položaja subjekta izvršenu od strane korisnika finansijskih izvještaja.

## Mjerenje imovine, obaveza, prihoda i rashoda

---

- 2.33 Mjerenje je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima subjekt mjeri vrijednost imovine, obaveza, prihoda i rashoda u finansijskim izvještajima. Mjerenje uključuje odabir osnova za mjerenje. Ovaj Standard MSFI precizira koju osnovu za mjerenje subjekt treba koristiti za različite vrste imovine, obaveza, prihoda i rashoda.
- 2.34 Dvije uobičajene osnove za mjerenje su historijski trošak i **fer vrijednost**:
- (a) Za imovinu, historijski trošak je plaćeni iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost naknade date za imovinu u vrijeme njenog sticanja. Za obaveze, historijski trošak je iznos primitaka u novcu ili u novčanim ekvivalentima ili fer vrijednost nenovčane imovine primljene u razmjeni za obavezu u vrijeme kada je ona nastala ili, u nekim okolnostima (na primjer, **porez na dobit**), iznos u novcu ili novčanim ekvivalentima za koje se očekuje da budu plaćeni radi izmirenja obaveze u normalnom toku poslovanja. Amortizovani historijski trošak je historijski trošak imovine ili obaveze uvećan ili umanjen za onaj dio historijskog troška koji je prethodno priznat kao prihod ili rashod.
- (b) Fer vrijednost je iznos za koji se imovina može razmijeniti ili za koji se obaveza može izmiriti između obaviještenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije. U situacijama kada se primjena fer vrijednosti dopušta ili zahtjeva, treba primijeniti zahtjeve istaknute u paragrafima 11.27-11.32.

## Sveobuhvatni principi priznavanja i mjerenja

---

- 2.35 Zahtjevi za priznavanje i mjerenje imovine, obaveza, prihoda i rashoda u ovom Standardu su zasnovani na sveobuhvatnim principima izvedenim iz IASB *Okvira za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja* i iz **potpunih MSFI**. U nedostatku zahtjeva u ovom Standardu koji se izričito primjenjuje na transakciju, drugi događaj ili uslov, paragraf 10.4 daje smjernice za prosuđivanje i paragraf 10.5 utvrđuje hijerarhiju koju subjekt treba slijediti pri odlučivanju o odgovarajućoj računovodstvenoj politici u određenim okolnostima. Drugi nivo te hijerarhije zahtijeva da subjekt sagleda definicije, kriterije za priznavanje i koncepte za mjerenje imovine, obaveza, prihoda i rashoda, kao i sveobuhvatne principe iznesene u ovom odjeljku.

## Obračunska osnova

---

- 2.36 Subjekt svoje finansijske izvještaje, osim informacija o novčanim tokovima, treba sastavljati koristeći **obračunsku osnovu** računovodstva. Na obračunskoj osnovi, stavke se priznaju kao imovina, obaveze, kapital, prihodi i rashodi kada zadovoljavaju definicije i kriterije priznavanja za te stavke.

## Priznavanje u finansijskim izvještajima

---

### Imovina

- 2.37 Subjekt u izvještaju o finansijskom položaju treba priznati imovinu kada je vjerovatno da će buduće ekonomske koristi priticati u subjekt i kada imovina ima cijenu ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti. Imovina se ne priznaje u izvještaju o finansijskom položaju kada su nastali izdaci za koje se smatra da je malo vjerovatno da će rezultirati prilivom ekonomskih koristi u subjekt poslije tekućeg izvještajnog perioda. Umjesto toga, takva transakcija rezultira priznavanjem rashoda u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilansu uspjeha, ako se prezentira).
- 2.38 Subjekt ne treba priznati **potencijalnu imovinu** kao imovinu. Međutim, kada je priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt praktično izvjestan, onda s njima povezana imovina nije potencijalna imovina i priznavanje iste je prikladno.

### Obaveze

- 2.39 Subjekt obavezu treba priznati u izvještaju o finansijskom položaju kada:
- (a) subjekt na kraju izvještajnog perioda ima obavezu kao rezultat prošlog događaja,
  - (b) je vjerovatno da će se od subjekta zahtijevati da transferira imovinu koja sadrži ekonomske koristi prilikom izmirenja, i
  - (c) se iznos izmirenja može pouzdano izmjeriti.
- 2.40 **Potencijalna obaveza** je moguća ali neizvjesna obaveza ili sadašnja obaveza koja se ne priznaje jer ne ispunjava jedan ili oba uslova iz (b) i (c) u paragrafu 2.39. Subjekt ne treba priznati potencijalnu obavezu kao obavezu, osim potencijalnih obaveza stečenog subjekta u **poslovnom spajanju** (pogledati Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*).

### Prihodi

- 2.41 Priznavanje prihoda je direktan rezultat priznavanja i mjerenja imovine i obaveza. Subjekt treba priznati prihod u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilansu uspeha, ako se prezentira) kada dođe do povećanja budućih ekonomskih koristi povezanih sa uvećanjem imovine ili umanjenjem obaveza, a koja se mogu pouzdano izmjeriti.

### Rashodi

- 2.42 Priznavanje rashoda je direktan rezultat priznavanja i mjerenja imovine i obaveza. Subjekt treba priznati rashod u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilansu uspeha, ako se prezentira) kada dođe do smanjenja budućih ekonomskih koristi povezanih sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza, a koja se mogu pouzdano izmjeriti.

### Ukupna sveobuhvatna dobit i dobit ili gubitak

- 2.43 Sveobuhvatna dobit je aritmetička razlika između prihoda i rashoda. To nije poseban element finansijskih izvještaja i za to nije potreban poseban princip priznavanja.

- 2.44 Dobit ili gubitak je aritmetička razlika između prihoda i rashoda, ali ne i onih stavki prihoda i rashoda koje ovaj Standard klasifikuje kao stavke sveobuhvatne dobiti. To nije poseban element finansijskih izvještaja i za to nije potreban poseban princip priznavanja.
- 2.45 Ovaj Standard u izvještaju o finansijskom položaju ne dozvoljava priznavanje stavki koje ne zadovoljavaju definiciju imovine i obaveza bez obzira na to da li su rezultat primjene pojma koji se obično naziva “princip sučeljavanja” za mjerenje dobiti ili gubitka.

## Mjerenje prilikom početnog priznavanja

---

- 2.46 Prilikom početnog priznavanja, subjekt imovinu i obaveze treba mjeriti po historijskom trošku, osim ukoliko ovaj Standard ne zahtijeva početno mjerenje po nekoj drugoj osnovi kao što je fer vrijednost.

## Naknadno mjerenje

---

### Finansijska imovina i finansijske obaveze

- 2.47 Subjekt osnovnu **finansijsku imovinu** i osnovne **finansijske obaveze** mjeri onako kako je definisano u Odjeljku 11 *Osnovni finansijski instrumenti*, po amortizovanom trošku od kojeg se oduzima **umanjenje vrijednosti**, osim ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta ili povlaštene dionice, a kojima se **javno trguje** ili čija se fer vrijednost inače može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, koje se mjere po fer vrijednosti s promjenama u fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku.
- 2.48 Subjekt obično mjeri svu drugu finansijsku imovinu i finansijske obaveze po fer vrijednosti, s promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku, osim ukoliko ovaj Standard ne zahtijeva ili ne dozvoljava mjerenje po drugoj osnovi kao što je nabavna vrijednost ili amortizovani trošak.

### Nefinansijska imovina

- 2.49 Većina nefinansijske imovine koju je subjekt na početku priznao po historijskom trošku se naknadno mjeri po drugim osnovama za mjerenje. Na primjer:
- Subjekt nekretnine, postrojenja i opremu mjeri po vrijednosti koja je niža između nabavne vrijednosti od koje se oduzimaju sva akumulirana amortizaciju i umanjenja vrijednosti i **nadoknadive vrijednosti** (model troška) ili po vrijednosti koja je niža između revalorizovanog iznosa i nadoknativog iznosa (model revalorizacije).
  - Subjekt zalihe mjeri po nabavnoj vrijednosti ili prodajnoj cijeni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, zavisno od toga šta je niže,
  - Subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti povezan sa nefinansijskom imovinom koja je u upotrebi ili se drži za prodaju.
- Namjera mjerenja imovine u ovim nižim izosima je da se osigura da imovina nije izmjerena po iznosu većem od onog koji subjekt očekuje da nadoknadi prodajom ili korištenjem te imovine.
- 2.50 Za sljedeće vrste nefinansijske imovine, ovaj Standard dozvoljava ili zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti:
- ulaganja u **pridružene subjekte** i **zajedničke poduhvate** koje subjekt mjeri po fer vrijednosti (pogledati paragrafe 14.10 i 15.15),
  - ulaganje u nekretnine** koje subjekt mjeri po fer vrijednosti (pogledati paragraf 16.7),
  - poljoprivredna imovina (**biološka imovina** i **poljoprivredni proizvodi** u trenutku žetve) koje subjekt mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje (pogledati paragraf 34.2).
  - nekretnine, postrojenja i oprema koje subjekt mjeri u skladu s modelom revalorizacije (vidi paragraf 17.15B).

## Obaveze osim finansijskih obaveza

- 2.51 Većina obaveza koje nisu finansijske obaveza se mjere po najboljoj procjeni iznosa koji bi bio potreban za izmirenje obaveze na **izvještajni datum**.

## Prebijanje

---

- 2.52 Subjekt ne treba prebijati imovinu i obaveze, ili prihode i rashode, osim ukoliko nije zahtijevano ili dozvoljeno prema ovom Standardu,
- (a) Mjerenje imovine u neto iznosu, odnosno umanjene za ispravku vrijednosti – na primjer, ispravka vrijednosti zbog zastarjelosti zaliha i ispravka vrijednosti za nenaplativa potraživanja – nije prebijanje.
  - (b) Ako uobičajene poslovne aktivnosti subjekta ne obuhvataju kupovinu i prodaju dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu aktivu, tada subjekt izvještava o dobiti i gubitku poslije otuđenja takve imovine oduzimajući **knjigovodstveni iznos** imovine i povezanih troškova prodaje od primitaka od otuđenja.

## Odjeljak 3

### Prezentacija finansijskih izvještaja

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 3.1 Ovaj odjeljak objašnjava fer prezentaciju **finansijskih izvještaja**, ono što zahtijeva usaglašenost sa *MSFI za MSS* i ono što sačinjava potpuni set finansijskih izvještaja.

#### Fer prezentacija

---

- 3.2 Finansijski izvještaji trebaju istinito prezentirati **finansijski položaj**, finansijsku **uspješnost i novčane tokove** subjekta. Fer prezentacija zahtijeva vjerno prikazivanje efekata transakcija, drugih događaja i uslova u skladu sa definicijama i kriterijima za **priznavanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda**, iznesenim u Odjeljku 2 *Koncepti i sveobuhvatni principi*.

- (a) Primjena *MSFI za MSS*, sa dodatnim objavljivanjem kada je neophodno, pretpostavlja da će rezultirati finansijskim izvještajima kojima se postiže fer prezentacija finansijskog položaja, uspješnosti i novčanih tokova MSS.
- (b) Kao što je objašnjeno u paragrafu 1.5, primjena ovog Standarda od strane subjekta sa **javnom odgovornošću** ne rezultira fer prezentacijom u skladu s ovim Standardom.

Dodatna objavljivanja spomenuta pod (a) su neophodna kada je usaglašenost sa posebnim zahtjevima u ovom Standardu nedovoljna da korisnicima omogući razumijevanje efekta određenih transakcija, drugih događaja i uslova na finansijski položaj i uspješnost subjekta.

#### Usaglašenost sa *MSFI za MSS*

---

- 3.3 Subjekt čiji su finansijski izvještaji usaglašeni sa *MSFI za MSS* u **bilješkama** treba eksplicitno i bezrezervno objaviti izjavu o toj usaglašenosti. Finansijski izvještaji neće biti opisani kao usaglašeni sa *MSFI za MSS* osim ukoliko nisu usaglašeni sa svim zahtjevima ovog Standarda.
- 3.4 U izuzetno rijetkim okolnostima kada uprava zaključuje da bi usaglašenost s ovim Standardom dovela u toliku zabludu da bi to bilo u suprotnosti s **ciljem finansijskih izvještaja** MSS iznesenom u Odjeljku 2, subjekt treba odstupiti od tog zahtjeva na način iznesen u paragrafu 3.5, osim ukoliko relevantni regulatorni okvir ne zabranjuje takvo odstupanje.
- 3.5 Kada subjekt odstupa od zahtjeva ovog Standarda u skladu sa paragrafom 3.4, on objavljuje sljedeće:
- (a) da je uprava zaključila da finansijski izvještaji fer prikazuju finansijski položaj, uspješnost i novčane tokove subjekta,
- (b) da je u saglasnosti sa *MSFI za MSS*, osim da se odstupilo od određenog zahtjeva s ciljem postizanja fer prezentacije,
- (c) prirodu odstupanja, uključujući i tretman koji bi se zahtijevao prema *MSFI za MSS*, razlog zbog kojeg bi taj tretman u datim okolnostima dovelo u toliku zabludu da bi to bilo u suprotnosti s ciljem finansijskih izvještaja iznesenim u Odjeljku 2, kao i usvojeni tretman.
- 3.6 Kada je subjekt u prethodnom periodu odstupio od zahtjeva ovog Standarda, i to odstupanje utiče na iznose priznate u finansijskim izvještajima za tekući period, on treba izvršiti objavljivanja iznesena u paragrafu 3.5 (c).
- 3.7 U izuzetno rijetkim okolnostima kada uprava zaključuje da bi usaglašenost sa zahtjevom u ovom Standardu dovela u toliku zabludu da bi to bilo u suprotnosti s ciljem finansijskih izvještaja MSS iznesenom u Odjeljku 2, ali relevantni regulatorni okvir zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt treba, u najvećoj mogućoj mjeri, umanjiti uočene obmanjujuće aspekte usaglašavanja s tim zahtjevom objavljujući sljedeće:
- (a) prirodu zahtjeva u ovom Standardu i razlog zbog kojeg je uprava zaključila da bi usaglašavanje s tim zahtjevom u datim okolnostima dovelo u toliku zabludu da bi to bilo u suprotnosti s ciljem finansijskih izvještaja iznesenom u Odjeljku 2,



- (b) za svaki prezentirani period, korekcije svih stavki u finansijskim izvještajima za koje je uprava zaključila da bi bile neophodne radi postizanja fer prezentacije.

## Neograničenost vremena poslovanja

---

- 3.8 Kada priprema finansijske izvještaje, uprava subjekta koji koristi ovaj Standard treba napraviti procjenu sposobnosti subjekta da nastavi poslovati u **neograničenom vremenskom periodu**. Subjekt ima neograničenost vremena poslovanja, osim ukoliko uprava ne namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje, odnosno nema realnu alternativu da postupi drugačije. Prilikom procenjivanja da li je pretpostavka neograničenosti vremena poslovanja odgovarajuća, uprava u obzir uzima sve raspoložive informacije o budućnosti, što je najmanje, iako nije ograničeno na toliko, dvanaest mjeseci od krajnjeg datuma **izvještajnog perioda**.
- 3.9 Kada je uprava, prilikom pravljenja procjene, svjesna **značajnih** neizvjesnosti povezanih sa događajima ili uslovima koji stvaraju značajnu sumnju na sposobnost subjekta da održi stalnost poslovanja, subjekt treba objaviti te neizvjesnosti. Kada subjekt finansijske izvještaje ne priprema u skladu s principom neograničenosti vremena poslovanja, on tu činjenicu treba objaviti, zajedno sa osnovom po kojem je pripremio finansijske izvještaje i razlogom zbog kojeg se za subjekt smatra da nema neograničenost vremena poslovanja.

## Učestalost izvještavanja

---

- 3.10 Subjekt treba prezentirati potpuni set finansijskih izvještaja (uključujući uporedne informacije – pogledati paragraf 3.14) najmanje jednom godišnje. Kada se krajnji datum **izvještajnog perioda** subjekta mijenja i kada se godišnji finansijski izvještaji prezentiraju za period duži ili kraći od jedne godine, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) tu činjenicu,
  - (b) razlog za korištenje dužeg ili kraćeg perioda,
  - (c) činjenicu da uporedivi iznosi prezentirani u finansijskim izvještajima (uključujući i povezane napomene) nisu sasvim uporedivi.

## Dosljednost prezentacije

---

- 3.11 Subjekt treba zadržati način prezentacije i klasifikacije stavki u finansijskim izvještajima od jednog do drugog perioda, osim ako:
- (a) je očigledno, nakon značajne promjene u prirodi poslovanja subjekta ili pregleda njegovih finansijskih izvještaja, da bi drugačija prezentacija ili klasifikacija bila prikladnija, imajući u vidu kriterije za izbor i primjenu **računovodstvenih politika** u Odjeljku 10 *Računovodstvene politike, procjene i greške*, ili
  - (b) ovaj Standard ne zahtijeva izmjenu prezentacije.
- 3.12 Kada je način prezentacije ili klasifikacije stavki u finansijskim izvještajima izmijenjen, subjekt treba reklasifikovati uporedive iznose osim ukoliko je takva reklasifikacija **neizvodljiva**. Kada su uporedivi iznosi reklasifikovani, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) prirodu reklasifikacije,
  - (b) iznos svake stavke ili klasa stavki koje su reklasifikovane,
  - (c) razlog za reklasifikaciju.
- 3.13 Ako je neizvodljivo reklasifikovati uporedive iznose, subjekt treba objaviti zašto reklasifikacija nije bila izvodljiva.

## Uporedne informacije

---

- 3.14 Osim onda kada ovaj Standard ne dozvoljava ili ne zahtijeva suprotno, subjekt treba objaviti uporedne informacije iz prethodnog uporednog perioda za sve iznose prezentirane u finansijskim izvještajima tekućeg



perioda. Subjekt uporedne informacije treba uključiti za narativnu i opisnu informaciju onda kada je to relevantno za razumijevanje finansijskih izvještaja tekućeg perioda.

## Značajnost i sažimanje

---

- 3.15 Subjekt treba odvojeno prezentirati svaku značajnu klasu sličnih stavki. Subjekt treba odvojeno prezentirati stavke koje su različite prirode ili funkcije osim ukoliko one nisu značajne.
- 3.16 Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su značajna ako bi, pojedinačno ili zajedno, mogla uticati na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine i prirode izostavljanja ili pogrešnog iskazivanja procijenjenog u datim okolnostima. Veličina ili priroda stavke, ili kombinacija to dvoje, bi mogli biti odlučujući faktor.

## Potpuni set finansijskih izvještaja

---

- 3.17 Potpuni set finansijskih izvještaja subjekta treba uključiti sve od sljedećeg:
- (a) **izvještaj o finansijskom položaju na izvještajni datum,**
  - (b) nešto od ovo dvoje:
    - (i) jedan **izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti** za izvještajni period koji prezentira sve stavke prihoda i rashoda priznate tokom perioda uključujući one stavke priznate prilikom određivanja **dobiti ili gubitka** (što je podzbir u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti) i stavke **ostale sveobuhvatne dobiti**, ili
    - (ii) odvojen **bilans uspjeha** i odvojen izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti. Ukoliko subjekt odabere da prezentira i bilans uspjeha i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti počinje sa dobiti ili gubitkom, a onda prezentira stavke ostale sveobuhvatne dobiti,
  - (c) **izvještaj o promjenama u kapitalu** za izvještajni period,
  - (d) **izvještaj o novčanim tokovima** za izvještajni period,
  - (e) bilješke, koje čine kratak pregled značajnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja.
- 3.18 Ukoliko jedine promjene u kapitalu tokom perioda za koji se prezentiraju finansijski izvještaji nastaju zbog dobiti ili gubitka, isplate dividendi, ispravki **grešaka** iz prethodnog perioda i promjena računovodstvene politike, subjekt može prezentirati jedan **izvještaj o dobiti i zadržanoj zaradi** umjesto izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaj o promjenama u kapitalu (pogledati paragraf 6.4).
- 3.19 Ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti ni za jedan od perioda za koji se finansijski izvještaji prezentiraju, on može prezentirati samo bilans uspjeha, ili može prezentirati izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti u kojem je posljednji red nazvan „dobit ili gubitak“.
- 3.20 Zbog toga što paragraf 3.14 zahtijeva uporedne iznose iz prethodnog perioda za sve iznose prezentirane u finansijskim izvještajima, potpuni set finansijskih izvještaja podrazumijeva da subjekt treba prezentirati, kao minimum, dva od svakog zahtijevanog finansijskog izvještaja i povezane bilješke.
- 3.21 U potpunom setu finansijskih izvještaja, subjekt svaki od finansijskih izvještaja treba prezentirati s jednakim isticanjem.
- 3.22 Subjekt može koristiti drugačije nazive finansijskih izvještaja od onih koji su korišteni u ovom Standardu sve dok oni nisu obmanjujući.

## Označavanje finansijskih izvještaja

---

- 3.23 Subjekt treba jasno označiti svaki od finansijskih izvještaja i bilješke i napraviti razliku između njih i drugih informacija u istom dokumentu. Osim toga, subjekt treba prezentirati sljedeće informacije, posebno ih ističući, i ponoviti ih kada je to neophodno za razumijevanje prezentiranih informacija:
- (a) naziv subjekta koji objavljuje izvještaje i svaku promjenu naziva od kraja prethodnog izvještajnog perioda,

- (b) da li se finansijski izvještaji odnose na pojedinačni subjekt ili na **grupu** subjekata,
  - (c) datum kraja izvještajnog perioda i period za koji su finansijski izvještaji sačinjeni,
  - (d) **izvještajnu valutu** u kojoj su izraženi prezentirani podaci, onako kako je definisano u Odjeljku 30 – *Prevođenje stranih valuta*,
  - (e) nivo zaokruživanja, ako ga je bilo, korišten prilikom prezentiranja iznosa u finansijskih izvještajima.
- 3.24 Subjekt u bilješkama treba objaviti sljedeće:
- (a) sjedište i pravni oblik subjekta, zemlju u kojoj je registrovan i adresu sjedišta (ili osnovnog mjesta poslovanja, ukoliko je ono različito od sjedišta),
  - (b) opis prirode poslovanja subjekta i njegovih osnovnih aktivnosti.

## **Prezentacija informacija koje ovaj Standard ne zahtijeva**

---

- 3.25 Ovaj Standard se ne bavi prezentacijom informacija o segmentu, zaradama po dionici ili periodičnim finansijskim izvještajima malih ili srednjih subjekata. Subjekt koji vrši takva objavljivanja treba opisati osnov za sastavljanje i prezentaciju tih informacija.

## Odjeljak 4

### Izveštaj o finansijskom položaju

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 4.1 Ovaj odjeljak određuje koje informacije trebaju biti prezentirane u **izvještaju o finansijskom položaju** i kako ih prezentirati. Izvještaj o finansijskom položaju (ponekad nazivan i bilans stanja) prezentira **imovinu, obaveze i kapital** subjekta na određeni datum – kraj **izvještajnog perioda**.

#### Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o finansijskom položaju

---

- 4.2 Minimalno, izvještaj o finansijskom položaju treba obuhvatiti stavke koje predstavljaju sljedeće iznose:
- (a) novac i **novčane ekvivalente**,
  - (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja,
  - (c) **finansijsku imovinu** (isključujući iznose prikazane pod (a), (b), (j) i (k)),
  - (d) **zalihe**,
  - (e) **nekretnine, postrojenja i opremu**,
  - (ea) **ulaganje u nekretnine** po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za akumuliranu **amortizaciju i umanjenje vrijednosti**,
  - (f) ulaganje u nekretnine po **fer vrijednosti** kroz **bilans uspjeha**,
  - (g) **nematerijalnu imovinu**,
  - (h) **biološku imovinu** po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti,
  - (i) biološku imovinu po **fer vrijednosti** kroz bilans uspjeha,
  - (j) ulaganja u **pridružene subjekte**,
  - (k) ulaganja u **zajednički kontrolisane subjekte**,
  - (l) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze,
  - (m) **finansijske obaveze** (isključujući iznose prikazane pod (l) i (p)),
  - (n) obaveze i imovinu za **tekući porez**,
  - (o) **odložene porezne obaveze i odloženu poreznu imovinu** (ove stavke se uvijek trebaju klasifikovati kao dugotrajne),
  - (p) **rezervisanja**,
  - (q) **manjinske (nekontrolirajuće) interese**, prikazane u okviru **kapitala** odvojeno od kapitala koji se može pripisati **vlasnicima matice (matičnog subjekta)**,
  - (r) kapital koji se može pripisati vlasnicima matičnog subjekta.
- 4.3 Subjekt u izvještaju o finansijskom položaju treba prezentirati dodatne stavke, zaglavlja i podzbirive onda kada je takvo prezentiranje relevantno za razumijevanje **finansijskog položaja** subjekta.

#### Razlikovanje kratkotrajno/dugotrajno (kratkoročno/dugoročno; tekuće/netekuće)

---

- 4.4 Subjekt u svom izvještaju o finansijskom položaju treba prezentirati kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu, kao i kratkotočne i dugoročne obaveze, kao odvojene grupe u skladu sa paragrafima 4.5-4.8, osim onda kada prezentacija zasnovana na likvidnosti pruža informaciju koja je pouzdana i relevantnija. Kada se primjenjuje ovaj izuzetak, sva imovina i obaveze trebaju biti prezentirani po redoslijedu likvidnosti (rastuće ili opadajuće).

## Kratkotrajna imovina

---

- 4.5 Subjekt imovinu treba klasifikovati kao kratkotrajnu kada:
- (a) očekuje da će imovina biti realizovana, ili se namjerava prodati ili potrošiti, tokom uobičajenog poslovnog ciklusa subjekta;
  - (b) imovinu drži prvenstveno za potrebe trgovanja;
  - (c) se očekuje da će imovina biti realizovana u roku od dvanaest mjeseci od **datuma izvještajnog perioda**; ili
  - (d) je ta imovina novac ili novčani ekvivalent, osim ako je ograničena njena razmjena ili korištenje za izmirenje obaveze najmanje dvanaest mjeseci od datuma izvještajnog perioda.
- 4.6 Subjekt svu ostalu imovinu treba klasifikovati kao dugotrajnu. Kada se ne može jasno utvrditi poslovni ciklus subjekta, pretpostavlja se da je njegovo trajanje dvanaest mjeseci.

## Kratkoročne obaveze

---

- 4.7 Subjekt obavezu treba klasifikovati kao kratkoročnu kada:
- (a) očekuje da će obaveza biti izmirena tokom uobičajenog poslovnog ciklusa subjekta;
  - (b) obavezu drži prvenstveno za potrebe trgovanja;
  - (c) obaveza dopijeva za izmirenje u roku od dvanaest mjeseci od datuma izvještajnog perioda; ili
  - (d) subjekt nema bezuslovno pravo da odloži izmirenje obaveze najmanje dvanaest mjeseci od datuma izvještajnog perioda.
- 4.8 Subjekt sve ostale obaveze treba klasifikovati kao dugoročne.

## Redosljed i format stavki u izvještaju o finansijskom položaju

---

- 4.9 Ovaj Standard ne propisuje redosljed ili format po kojem stavke trebaju biti prezentirane. U paragrafu 4.2 se jednostavno navodi lista stavki koje su po prirodi ili funkciji dovoljno različite da zahtijevaju odvojenu prezentaciju u izvještaju o finansijskom položaju. Tome treba dodati sljedeće:
- (a) linijske stavke se uključuju kada je veličina, priroda ili funkcija stavke ili grupe sličnih stavki takva da je odvojena prezentacija relevantna za za razumijevanju finansijskog položaja subjekta, i
  - (b) korišteni opisi i redanje stavki ili grupa sličnih stavki po nekom redosljedu mogu biti izmijenjeni u skladu sa prirodom subjekta i njegovih transakcija da bi se pružila informacija relevantna za razumijevanje finansijskog položaja subjekta.
- 4.10 Prosuđivanje o tome da li se dodatne stavke prezentiraju odvojeno je zasnovano na procjeni svega što slijedi:
- (a) iznosa, prirode i likvidnosti imovine,
  - (b) funkcije imovine u subjektu,
  - (c) iznosa, prirode i roka dospijeca obaveza.

## Informacije koje trebaju biti prezentirane ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama

---

- 4.11 Subjekt treba objaviti, ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u **bilješkama**, sljedeće podgrupe prezentiranih linijskih stavki:
- (a) nekretnine, postrojenja i oprema po grupama odgovarajućim za taj subjekt;
  - (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja odvojeno prikazujući potraživanja od povezanih strana, potraživanja od drugih strana, kao i potraživanja po osnovu obračunatih još nefakturisanih **prihoda**;
  - (c) zalihe, odvojeno prikazujući iznose zaliha:

- (i) koje se drže za prodaju u uobičajenom toku poslovanja,
  - (ii) koje su u procesu proizvodnje za takvu prodaju,
  - (iii) koje su u obliku materijala ili sirovina koje će biti potrošene u procesu proizvodnje ili pružanjem usluga.
- (d) obaveze prema dobavljačima i ostale obaveze, odvojeno prikazujući iznose neizmirenih obaveza prema dobavljačima i povezanim stranama, kao i pasivnih vremenskih razgraničenja;
- (e) rezervisanja za **primanja zaposlenih** i ostala rezervisanja;
- (f) grupe kapitala, kao što su uplaćeni kapital, dionička premija, neraspoređena dobit i stavke prihoda i **rashoda** koje se, kao što zahtijeva ovaj Standard, priznaju u **ostalu sveobuhvatnu dobit** prezentiraju odvojeno u kapitalu.
- 4.12 Subjekt sa dioničkim kapitalom treba, ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bješkama, objaviti sljedeće:
- (a) za svaku vrstu dioničkog kapitala:
    - (i) broj odobrenih dionica;
    - (ii) broj izdatih i potpuno uplaćenih dionica, kao i izdatih dionica koje nisu potpuno uplaćene;
    - (iii) nominalnu vrijednost dionice ili da dionice nemaju nominalnu vrijednost;
    - (iv) usklađivanje broja dionica u opticaju na početku i na kraju perioda. Ovo usklađivanje ne treba biti prezentirano za prethodne periode.
    - (v) prava, prioritete i ograničenja koja se odnose na tu vrstu dionica, uključujući ograničenja u raspodjeli dividendi i isplati povrata kapitala;
    - (vi) dionice subjekta koje drži taj subjekt ili njegova **zavisna** ili pridružena društva; i
    - (vii) dionice rezervisane za izdavanje po osnovu opcija i ugovora za podaju dionica, uključujući uslove i iznose.
  - (b) opis svake rezerve u okviru kapitala.
- 4.13 Subjekt bez dioničkog kapitala, kao što su partnersko društvo ili trust, treba objaviti informaciju istovjetne onima koje se zahtijevaju u paragrafu 4.12 (a), prikazujući promjene tokom perioda za svaku kategoriju kapitala, kao i prava, prioritete i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju kapitala.
- 4.14 Ukoliko subjekt na datum izvještajnog perioda ima obavezujući prodajni ugovor za značajno otuđenje imovine, ili grupe imovine i obaveza, subjekt treba objaviti sljedeće informacije:
- (a) opis imovine ili grupe imovine i obaveza,
  - (b) opis činjenica i okolnosti prodaje ili plan,
  - (c) **knjigovodstvenu vrijednost** imovine ili, ako otuđenje uključuje grupu imovine i obaveza, knjigovodstvenu vrijednost te imovine i obaveza.

## Odjeljak 5

### *Izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti i Bilans uspjeha*

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 5.1 Ovaj odjeljak zahtijeva od subjekta da prezentira svoju **ukupnu sveobuhvatnu dobit** za period – tj. svoju finansijsku **uspješnost** za period – u jednom ili u dva **finansijska izvještaja**. On propisuje koje informacije trebaju biti prezentirane u tim izvještajima i kako ih prezentirati.

#### Prezentacija sveobuhvatne dobiti

---

- 5.2 Subjekt svoju sveobuhvatnu dobit za period treba prezentirati:
- (a) u jednom **izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti**, u tom slučaju se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti prezentiraju sve stavke **prihoda i rashoda** priznate u tom periodu, ili
  - (b) u dva izvještaja – **bilansu uspjeha** i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti – u tom slučaju se u bilansu uspjeha prezentiraju sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom periodu osim onih koje su priznate u sveobuhvatnoj dobiti izvan **dobiti ili gubitka** i na način kako dozvoljava ili zahtijeva ovaj Standard.
- 5.3 Promjena sa pristupa zasnovanog na jednom izvještaju na pristup sa dva izvještaja, ili obrnuto, je promjena računovodstvene politike za koju se primjenjuje *Odjeljak 10 – Računovodstvene politike, procjene i greške*.

#### Pristup zasnovan na jednom izvještaju

- 5.4 Kod pristupa zasnovanog na jednom izvještaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba uključiti sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom periodu osim ako ovaj Standard ne zahtijeva drugačije. Ovaj Standard predviđa različit tretman za sljedeće okolnosti:
- (a) efekti ispravki **grešaka** i promjena **računovodstvenih politika** se prezentiraju kao retroaktivne korekcije prethodnih perioda, a ne kao dio dobiti ili gubitka perioda u kojem su nastali (pogledati Odjeljak 10), i
  - (b) četiri vrste **ostale sveobuhvatne dobiti** se priznaju kao dio sveobuhvatne dobiti, izvan dobiti i gubitka, onda kada nastanu:
    - (i) neki **dobici i gubici** nastali prevođenjem **finansijskih izvještaja** inostranog poslovanja (pogledati *Odjeljak 30 Prevođenje stranih valuta*),
    - (ii) neki aktuarski dobiti i gubici (pogledati *Odjeljak 28 Primanja zaposlenih*),
    - (iii) neke promjene u **fer vrijednosti instrumenata zaštite** (pogledati *Odjeljak 12 Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*), i
    - (iv) promjene u revalorizacionoj rezervi za **nekretnine, postrojenja i opremu** mjerene u skladu s modelom revalorizacije (vidi *Odjeljak 17 Nekretnine, postrojenja i oprema*).
- 5.5. Subjekt, minimalno, u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba uključiti iznose sljedećih stavki za period:
- (a) **prihode**,
  - (b) troškove finansiranja,
  - (c) udio u dobiti ili gubitku od ulaganja u **pridružene subjekte** (pogledati *Odjeljak 14 Ulaganja u pridružene subjekte*) i **zajedničke poduhvate** (pogledati *Odjeljak 15 Ulaganja u zajedničke poduhvate*), obračunat koristeći metodu udjela,
  - (d) **porezni rashod**, isključujući porez raspoređen na stavke (e), (g) i (h) navedene ispod (pogledati paragraf 29.35),
  - (e) jedan iznos koji čini zbir:
    - (i) dobiti ili gubitka poslije oporezivanja zbog **prekinutog poslovanja**, i

- (ii) dobiti ili gubitka poslije oporezivanja koji se može pripisati **umanjenju vrijednosti**, ili ukidanju umanjenja vrijednosti, **imovine** u prekinutom poslovanju (vidi Odjeljak 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*), kako u momentu klasifikacije kao prekinuto poslovanje, tako i nakon, kao i otuđenju neto imovine koja tvori prekinuto poslovanje,
  - (f) dobit ili gubitak (ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti, ova stavka ne mora biti prezentirana),
  - (g) svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti (pogledati paragraf 5.4. (b)) razvrstanu po prirodnoj vrsti (isključujući iznose pod (h)). Takve stavke se grupišu u one koje, u skladu s ovim Standardom:
    - (i) neće biti reklasifikovane naknadno u dobit ili gubitak—to jest one u paragrafu 5.4(b)(i)–(ii) i (iv), i
    - (ii) će biti reklasifikovane naknadno u dobit ili gubitak kada budu ispunjeni posebni uslovi—to jest one u paragrafu 5.4(b)(iii).
  - (h) udio ostale sveobuhvatne dobiti pridruženih subjekata i zajedničkih poduhvata, obračunat korištenjem metode udjela,
  - (i) ukupna sveobuhvatna dobit (ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti, može se koristiti neki drugi naziv za ovu stavku, kao što su dobit ili gubitak).
- 5.6 Subjekt u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti treba odvojeno objaviti sljedeće stavke koje se odnose na raspoređivanje dobiti ili gubitka za period:
- (a) dobit ili gubitak perioda koji se može pripisati:
    - (i) **manjinskim (nekontrolirajućim) interesima**, i
    - (ii) **vlasnicima matičnog subjekta**,
  - (b) ukupna sveobuhvatna dobit perioda koja se može pripisati:
    - (i) manjinskim (nekontrolirajućim) interesima,
    - (ii) vlasnicima matičnog subjekta.

## Pristup zasnovan na dva izvještaja

- 5.7 Kod pristupa zasnovanog na dva izvještaja, u bilansu uspjeha treba, minimalno, prikazati stavke koje prezentiraju iznose iz paragrafa 5.5.(a)-5.5.(f) za taj period, sa dobiti ili gubitkom kao posljednjom stavkom. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba početi sa dobiti ili gubitkom kao prvom stavkom i treba, minimalno, prikazati stavke koje prezentiraju iznose u paragrafu 5.5.(g)-5.5.(i) i paragrafu 5.6. za taj period.

## Zahtjevi primjenljivi na oba pristupa

- 5.8 Prema ovom Standardu, efekti ispravki grešaka i promjena računovodstvene politike se prezentiraju kao retroaktivne korekcije prethodnih perioda, a ne kao dio dobiti ili gubitka perioda u kojem nastaju (pogledati Odjeljak 10).
- 5.9 Subjekt u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (i bilansu uspjeha, ako je prezentiran) treba prezentirati dodatne stavke, zbiove i međuzbiove onda kada je takva prezentacija relevantna za razumijevanje finansijske uspješnosti subjekta.
- 5.10 Subjekt ne treba prezentirati ili opisivati bilo koju od stavki prihoda i rashoda kao “vanredne stavke” u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilansu uspjeha, ako se prezentira) ili u **bilješkama**.

## Analiza rashoda

---

- 5.11 Subjekt treba prezentirati analizu rashoda koristeći razvrstavanje koje se zasniva na prirodi ili na funkciji rashoda u okviru subjekta, koja god da pruža informaciju koja je pouzdanija i relevantnija.

## Analiza po prirodi rashoda

- (a) Kod ove metode razvrstavanja, rashodi se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti grupišu prema njihovoj prirodi (na primjer, **amortizacija**, nabavka materijala, troškovi transporta, **primanja zaposlenih** i troškovi oglašavanja) i ne vrši se njihovo raspoređivanje između različitih funkcija u okviru subjekta.

## Analiza po funkciji rashoda

- (b) Kod ove metode razvrstavanja, rashodi se grupišu prema njihovoj funkciji kao dio troškova prodatih proizvoda ili, na primjer, troškova distribucije ili administrativnih aktivnosti. Minimalno, subjekt svoje troškove prodatih proizvoda objavljuje po ovoj metodi odvojeno od ostalih rashoda.



## Odjeljak 6

### Izveštaj o promjenama u kapitalu i Izveštaj o dobiti i zadržanoj dobiti

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 6.1 Ovaj odjeljak postavlja zahtjeve za prezentiranje promjena u **kapitalu** subjekta za neki period, ili kroz **izveštaj o promjenama u kapitalu** ili, ako su ispunjeni određeni uslovi i ako subjekt to odabere, u **izveštaju o dobiti i zadržanoj dobiti**.

#### Izveštaj o promjenama u kapitalu

---

##### Svrha

- 6.2 Izveštaj o promjenama u kapitalu prezentira **dobit ili gubitak** subjekta za **izveštajni period**, **ostalu sveobuhvatnu dobit** perioda, efekte promjena **računovodstvenih politika** i ispravki **grešaka** priznatih za taj period, iznose ulaganja **vlasnika** u njihovom svojstvu vlasnika, kao i iznose dividendi i drugih raspodjela tokom perioda.

##### Informacije koje treba prezentirati u izveštaju o promjenama u kapitalu

- 6.3 Izveštaj o promjenama u kapitalu sadrži sljedeće informacije:
- (a) **ukupnu sveobuhvatnu dobit** perioda, odvojeno iskazujući ukupne iznose koji se mogu pripisati vlasnicima **matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima**;
  - (b) za svaku komponentu kapitala, efekte **retrospektivne primjene** ili retrospektivnog prepravljanja priznatih u skladu sa *Odjeljkom 10 Računovodstvene politike, procjene i greške*;
  - (c) za svaku komponentu kapitala, **knjigovodstvene vrijednosti** na početku i na kraju perioda, odvojeno objavljujući promjene koje nastaju kao rezultat:
    - (i) dobiti ili gubitka,
    - (ii) ostale sveobuhvatne dobiti,
    - (iii) iznose ulaganja vlasnika u njihovom svojstvu vlasnika, kao i dividende i raspodjele vlasnicima, odvojeno iskazujući emisije dionica, transakcije sa **vlastitim dionicama**, dividende i ostale raspodjele vlasnicima te promjene vlasničkih udjela u **zavisnim subjektima** koje ne dovode do gubitka **kontrole**.

#### Izveštaj o dobiti i zadržanoj zaradi

---

##### Svrha

- 6.4 Izveštaj o dobiti i zadržanoj zaradi prezentira dobit ili gubitak subjekta i promjene u zadržanoj zaradi izvještajnog perioda. Paragraf 3.18 dozvoljava subjektu da prezentira izvještaj o dobiti i zadržanoj zaradi umjesto **izveštaja o sveobuhvatnoj dobiti** i izvještaja o promjenama u kapitalu, ako su jedine promjene u kapitalu subjekta tokom perioda za koje se **finansijski izvještaji** prezentiraju nastale iz dobiti ili gubitka, isplate dividendi, ispravki grešaka iz prethodnog perioda, kao i promjena računovodstvene politike.

## **Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o dobiti i zadržanoj zaradi**

6.5 Subjekt u izvještaju o dobiti i zadržanoj zaradi treba prezentirati sljedeće stavke, kao dodatak informacijama koje su zahtijevane u Odjeljku 5 *Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i Bilans uspjeha*:

- (a) zadržanu zaradu na početku izvještajnog perioda,
- (b) objavljene i isplaćene ili isplative dividende tokom perioda,
- (c) prepravljanja zadržane zarade za ispravke grešaka prethodnih perioda,
- (d) prepravljanja zadržane zarade za promene računovodstvene politike,
- (e) zadržanu zaradu na kraju izvještajnog perioda.

## Odjeljak 7

### Izveštaj o novčanim tokovima

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 7.1 Ovaj odjeljak određuje informacije koje trebaju biti prezentirane u **izveštaju o novčanim tokovima** i način na koji ih treba prezentirati. Izveštaj o novčanim tokovima pruža informaciju o promjenama u novcu i **novčanim ekvivalentima** subjekta **tokom izvještajnog perioda**, odvojeno prikazujući promjene iz **poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti**.

#### Novčani ekvivalenti

---

- 7.2 Novčani **ekvivalenti** su kratkoročna, visoko likvidna ulaganja koja se drže radi izmirivanja kratkoročnih novčanih obaveza, a ne radi ulaganja ili drugih namjena. Prema tome, ulaganje se uobičajeno tretira kao novčani ekvivalent samo onda kada ima kratak rok dospijeca, recimo tri mjeseca ili kraće od dana sticanja. Dozvoljena prekoračenja po bankovnim računima se uobičajeno smatraju finansijskim aktivnostima sličnim uzimanju zajmova. Međutim, ukoliko su naplative po viđenju i predstavljaju sastavni dio upravljanja novcem subjekta, dozvoljena prekoračenja po bankovnim računima su komponenta novca i novčanih ekvivalenata.

#### Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o novčanim tokovima

---

- 7.3 Subjekt treba prezentirati izvještaj o novčanim tokovima kojim se prikazuju **novčani tokovi** za izvještajni period, svrstani po poslovnim, ulagačkim i finansijskim aktivnostima.

#### Poslovne aktivnosti

- 7.4 Poslovne aktivnosti su osnovne aktivnosti subjekta kojima se ostvaruju prihodi. Prema tome, novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti su obično rezultat transakcija i drugih događaja i uslova koji se uključuju u određivanje **dobiti ili gubitka**. Primjeri novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti su:

- (a) novčani primici od prodaje dobara i pružanja usluga,
- (b) novčani primici od tantijema, naknada, provizija i drugih **prihoda**,
- (c) novčane isplate dobavljačima za robe i usluge,
- (d) novčane isplate zaposlenim i za račun zaposlenih,
- (e) novčane isplate ili povrat poreza na dobit, osim kada se mogu identifikovati kao finansijske ili ulagačke aktivnosti,
- (f) novčani primici i isplate od ulaganja, zajmova i drugih ugovora koji se drže za potrebe preprodaje ili trgovanja, slični **zalihama** stečenim namjenski za preprodaju.

Neke transakcije, kao što je prodaja postrojenja od strane proizvođačkog subjekta, mogu dovesti do nastanka **dobitka** ili gubitka koji se uključuje u neto dobit ili gubitak. Međutim, novčani tokovi povezani s takvim transakcijama su novčani tokovi iz ulagačkih aktivnosti.

#### Ulagačke aktivnosti

- 7.5 Ulagačke aktivnosti su sticanje ili otuđenje dugotrajne **imovine** i druga ulaganja koja nisu uključena u novčane ekvivalente. Primjeri novčanih tokova koji nastaju iz ulagačkih aktivnosti su:

- (a) novčane isplate za sticanje **nekretnina, postrojenja i opreme** (uključujući i samostalno izgrađene nekretnine, postrojenja i opremu), **nematerijalne imovine** i druge dugotrajne imovine,
- (b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne i druge dugotrajne imovine,

- (c) novčane isplate za sticanje **vlasničkih** ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u **zajedničkim poduhvatima** (osim isplata za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za preprodaju ili trgovanje),
- (d) novčani primici od prodaje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim poduhvatima (osim primitaka za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za trgovanje ili preprodaju),
- (e) novčani avansi i zajmovi dati drugim stranama,
- (f) novčani primici od povrata avansa i zajmova datih drugim stranama,
- (g) novčane isplate za posebne ugovore kao što su futures, forward, opcija i swap, osim kada se ovi ugovori drže za preprodaju ili trgovanje, ili isplate koje se kvalifikuju kao finansijske aktivnosti,
- (h) novčani primici od posebnih ugovora kao što su futures, forward, opcija i swap, osim kada se ovi ugovori drže za preprodaju ili trgovanje, ili primici koji se kvalifikuju kao finansijske aktivnosti.

Kada se ugovor računovodstveno tretira kao zaštita (hedging) (pogledati *Odjeljak 12 Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*), subjekt treba klasifikovati novčane tokove na isti način kao i novčane tokove zaštićenih stavki.

## Finansijske aktivnosti

7.6 Finansijske aktivnosti su aktivnosti koje dovode do promjena veličine i sastava uloženog kapitala i uzetih zajmova subjekta. Primjeri novčanih tokova nastalih iz finansijskih aktivnosti su:

- (a) novčani primici od izdavanja dionica ili drugih vlasničkih instrumenata,
- (b) novčane isplate **vlasnicima** radi sticanja ili otkupa dionica subjekta,
- (c) novčani primici od izdavanja zadužnica, zajmova, mjenica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmljivanja,
- (d) novčane otplate pozajmljenih iznosa,
- (e) novčane isplate korisnika najma za umanjenje neizmirene obaveze po osnovu **finansijskog najma**.

## Izještavanje o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti

7.7. Subjekt novčane tokove iz poslovnih aktivnosti treba prezentirati koristeći:

- (a) indirektnu metodu, kojom se dobit ili gubitak usklađuju za efekte nenovčanih transakcija, bilo kakvih rezervisanja ili obračunskih iznosa prošlih ili budućih novčanih primitaka ili isplata iz poslovnih aktivnosti, kao i stavki **prihoda ili rashoda** povezanih sa ulagačkim ili finansijskim novčanim tokovima, ili
- (b) direktnu metodu, kojom se objavljuju osnovne grupe bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata.

## Indirektna metoda

7.8 Kod indirektno metode, neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti određuju se usklađivanjem dobiti ili gubitka za efekte:

- (a) promjene stanja zaliha i potraživanja i obaveza iz poslovanja tokom perioda,
- (b) nenovčanih stavki kao što su **amortizacija, rezervisanja, odloženi porez**, obračunati prihodi (rashodi) koji još uvijek nisu naplaćeni (plaćeni) u novcu, nerealizovane pozitivne i negativne kursne razlike, neraspoređena dobit **pridruženih subjekata** i subjekata sa **manjinskim (nekontrolirajućim) interesom**.

## Direktna metoda

- 7.9 Kod direktne metode, neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti se prezentiraju objavljivanjem informacija o osnovnim grupama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata. Takve informacije se mogu dobiti:
- (a) iz računovodstvenih evidencija subjekta; ili
  - (b) usklađivanjem prihoda od prodaje, troškova prodanih proizvoda i drugih stavki **izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti** (ili **bilansa uspjeha**, ako se prezentira) za:
    - (i) promjene stanja zaliha i potraživanja i obaveza iz poslovanja tokom perioda,
    - (ii) druge nenovčane stavke, i
    - (iii) ostale stavke čiji su novčani efekti ulagački i finansijski novčani tokovi.

## Izvještavanje o novčanim tokovima iz ulagačkih i finansijskih aktivnosti

---

- 7.10 Subjekt treba odvojeno prezentirati osnovne grupe bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata nastalih iz ulagačkih i finansijskih aktivnosti. Ukupni novčani tokovi nastali od sticanja i otuđenja **zavisnih subjekata** ili drugih poslovnih jedinica trebaju biti prezentirani odvojeno i klasifikovani kao ulagačke aktivnosti.

## Novčani tokovi u stranoj valuti

---

- 7.11 Subjekt novčane tokove nastale iz transakcija u stranoj valuti treba evidentirati u **funkcionalnoj valuti**, primjenjujući na iznos u stranoj valuti kurs koji između funkcionalne i strane valute vrijedi na dan novčanog toka.
- 7.12 Subjekt novčane tokove zavisnog subjekta u inostranstvu treba prevesti po kursu koji između funkcionalne valute subjekta i strane valute vrijedi na dan novčanog toka.
- 7.13 Nerealizovani dobiti i gubici nastalih usljed promjena u kursu strane valute nisu novčani tokovi. Međutim, da bi se uskladili novac i novčani tokovi na početku i na kraju perioda, efekti promjene kursa na novac i novčane ekvivalente koji se drže ili dospijevaju u stranoj valuti moraju biti prezentirani u izvještaju o novčanim tokovima. Prema tome, subjekt treba ponovo izmjeriti novac i novčane tokove koji se drže tokom izvještajnog perioda (kao što su iznosi strane valute u blagajni i na deviznim bankovnim računima) po kursu koji vrijedi na kraju perioda. Subjekt proistekle nerealizovane dobitke i gubitke treba prezentirati odvojeno od novčanih tokova iz poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti.

## Kamate i dividende

---

- 7.14 Subjekt novčane tokove treba prezentirati odvojeno od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi. Subjekt novčane tokove treba iz perioda u period dosljedno klasifikovati kao poslovne, ulagačke i finansijske aktivnosti.
- 7.15 Subjekt plaćene kamate i primljene kamate i dividende može klasifikovati novčane tokove iz poslovnih aktivnosti zato što su uključeni u dobit ili gubitak. Alternativno, subjekt plaćene kamate i primljene kamate i dividende može klasifikovati kao novčane tokove iz finansijskih i ulagačkih aktivnosti s obzirom na to da se radi o troškovima pribavljanja finansijskih resursa ili povratima od ulaganja.
- 7.16 Subjekt isplaćene dividende može klasifikovati kao novčane tokove iz finansijskih aktivnosti zato što su to troškovi pribavljanja finansijskih resursa. Alternativno, subjekt isplaćene dividende može klasifikovati kao dio novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti zato što se isplaćuju iz novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti.

## Porez na dobit

---

- 7.17 Subjekt treba odvojeno prezentirati novčane tokove nastale od poreza na dobit i klasifikovati ih kao novčane tokove iz poslovnih aktivnosti, osim ako se mogu posebno vezati za ulagačke i finansijske aktivnosti. Kada se novčani tokovi od poreza raspoređuju na više od jedne grupe aktivnosti, subjekt treba objaviti ukupan iznos plaćenih poreza.

## Nenovčane transakcije

---

- 7.18 Subjekt iz izvještaja o novčanim tokovima treba isključiti ulagačke i finansijske transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca i novčanih ekvivalenata. Subjekt takve transakcije treba objaviti negdje drugo u **finansijskim izvještajima** na način koji pruža sve relevantne informacije o tim ulagačkim i finansijskim aktivnostima.
- 7.19 Mnoge ulagačke i finansijske aktivnosti nemaju direktan uticaj na tekuće novčane tokove iako utiču na strukturu kapitala i imovine subjekta. Izostavljanje novčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima je u skladu s ciljem izvještaja o novčanim tokovima jer ove stavke ne obuhvataju novčane tokove tekućeg perioda. Primjeri nenovčanih transakcija su:
- (a) sticanje imovine ili direktnim preuzimanjem povezane obaveze ili putem finansijskog najma,
  - (b) sticanje subjekta putem emisije kapitala,
  - (c) konverzija duga u kapital.

## Komponente novca i novčanih ekvivalenata

---

- 7.20 Subjekt u izvještaju o novčanim tokovima treba prezentirati komponente novca i novčanih ekvivalenata, kao i uskladiti prezentirane iznose sa odgovarajućim stavkama u **izvještaju o finansijskom položaju**. Međutim, od subjekta se ne zahtijeva da prezentira ovo usklađivanje ako je iznos novca i novčanih ekvivalenata prezentiran u izvještaju o novčanim tokovima identičan iznosu koji je slično opisan u izvještaju o finansijskom položaju.

## Ostala objavljivanja

---

- 7.21 Subjekt treba objaviti, zajedno sa komentarom uprave, iznose značajnih salda novca i novčanih ekvivalenata koje drži, a koja mu nisu na raspolaganju za korištenje. Novac i novčani ekvivalenti koje subjekt drži mu možda nisu na raspolaganju zbog, između ostalog, deviznih kontrola ili pravnih ograničenja.

## Odjeljak 8

### Bilješke uz financijske izvještaje

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 8.1 Ovaj odjeljak postavlja načela na kojima se zasnivaju informacije koje trebaju biti prezentirane u **bilješkama** uz **financijske izvještaje** i način na koji ih treba prezentirati. Bilješke sadrže informacije koje su dodatak onim prezentiranim u **izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, bilansu uspjeha** (ako je prezentiran), kombinovanom **izvještaju o dobiti i zadržanoj zaradi** (ako je prezentiran), **izvještaju o promjenama u kapitalu** i **izvještaju o novčanim tokovima**. Bilješke pružaju narativne opise ili raščlanjivanje stavki prezentiranih u tim izvještajima, kao i informacije o stavkama koje nisu kvalifikovane za **priznavanje** u tim izvještajima. Kao dodatak zahtjevima ovog odjeljka, skoro svi drugi odjeljci ovog Standarda zahtijevaju objavljivanja koja se uobičajeno prezentiraju u bilješkama.

#### Struktura bilješki

---

- 8.2 Bilješke trebaju:
- (a) prezentirati informacije o osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i o korištenim **računovodstvenim politikama**, u skladu sa paragrafima 8.5-8.7;
  - (b) objaviti informacije koje zahtijeva ovaj Standard, a koje nisu prezentirane negdje drugo u financijskim izvještajima; i
  - (c) pružiti informacije koje nisu prezentirane negdje drugo u financijskim izvještajima, ali su relevantne za shvatanje bilo kojeg od njih.
- 8.3 Subjekt bilješke treba, koliko god je moguće, prezentirati na sistematičan način. Subjekt treba izvršiti unakrsna upućivanja između svake stavke u financijskim izvještajima i sa njima povezanih informacija u bilješkama.
- 8.4 Subjekt bilješke obično prezentira sljedećim redoslijedom:
- (a) izjava da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa MSFI za MSS (pogledati paragraf 3.3);
  - (b) sažetak značajnih računovodstvenih politika koje su primijenjene (pogledati paragraf 8.5);
  - (c) dodatne informacije za stavke prezentirane u financijskim izvještajima, redoslijedom po kojem su svaki izvještaj i svaka stavka prezentirani; i
  - (d) sva druga objavljivanja.

#### Objavljivanje računovodstvenih politika

---

- 8.5 Subjekt treba objaviti sljedeće u sažetku značajnih računovodstvenih politika:
- (a) osnov (ili osnovi) za **mjerenje** korišteni prilikom sastavljanja financijskih izvještaja;
  - (b) druge korištene računovodstvene politike koje su relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja.

#### Informacije o prosudbama

---

- 8.6 Subjekt u sažetku značajnih računovodstvenih politika ili u ostalim bilješkama treba objaviti prosudbe, osim onih koje uključuju konkretne procjene (pogledati paragraf 8.7) koje je uprava napravila u procesu primjene subjektovih računovodstvenih politika i koje imaju najznačajniji efekat na iznose priznate u financijskim izvještajima.

## Informacije o ključnim izvorima neizvjesnosti kod procjena

---

- 8.7 Subjekt u bilješkama treba objaviti informacije o ključnim pretpostavkama koje se tiču budućnosti i o ostalim ključnim izvorima neizvjesnosti kod procjena na **izvještajni datum**, a koje nose značajan rizik od uzrokovanja **značajnih** prilagođavanja **knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza** tokom naredne finansijske godine. Imajući u vidu ovu imovinu i obaveze, bilješke obuhvataju detalje o:
- (a) njihovoj prirodi,
  - (b) njihovom knjigovodstvenom iznosu na kraju **izvještajnog perioda**.



## Odjeljak 9

### **Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji**

#### **Djelokrug ovog odjeljka**

---

- 9.1 Ovaj odjeljak definiše okolnosti u kojima subjekt koji primjenjuje ovaj Standard prezentira **konsolidovane finansijske izvještaje** i postupke za sastavljanje ovih izvještaja u skladu s ovim Standardom. On, također, uključuje uputstvo za **odvojene finansijske izvještaje** i **kombinovane finansijske izvještaje** ako se oni sastavljaju u skladu s ovim Standardom. Ako **matični** subjekt sam po sebi nema **javnu odgovornost**, on može prezentirati svoje odvojene finansijske izvještaje u skladu s ovim Standardom, čak i ako prezentira svoje konsolidovane finansijske izvještaje u skladu s **punim MSFI** ili drugim skupom općeprihvaćenih računovodstvenih načela (ORN- eng.GAAP)

#### **Zahtjev za prezentiranjem konsolidovanih finansijskih izvještaja**

---

- 9.2 Osim kada je dozvoljeno ili zahtijevano paragrafima 9.3 i 9.3C, matični subjekt treba prezentirati konsolidovane finansijske izvještaje u kojima konsoliduje svoja ulaganja u **zavisne subjekte**. Konsolidovani finansijski izvještaji trebaju obuhvatiti sve zavisne subjekte matičnog subjekta.
- 9.3 Matični subjekt ne treba prezentirati konsolidovane finansijske izvještaje ako su ispunjena oba sljedeća uslova:
- matični subjekt je i sam zavisni subjekt, i
  - njegov krajnji matični subjekt (ili bilo koji matični subjekt nižeg reda) sastavlja konsolidovane **finansijske izvještaje opće namjene** koji su u skladu s punim MSFI ili s ovim Standardom.
- 9.3A Podložno odredbama paragrafa 9.3B, zavisni subjekt se ne konsoliduje ako je stečen i drži se s namjerom prodaje ili otuđenja u roku od jedne godine od datuma njegovog sticanja (tj. datuma na koji sticatelj stiče **kontrolu** nad stečenikom). Takav zavisni subjekt se računovodstveno iskazuje u skladu sa zahtjevima iz Odjeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* kao za ulaganja iz paragrafa 11.8(d), umjesto u skladu s ovim odjeljkom. Matični subjekt također osigurava objavljivanje iz paragrafa 9.23A.
- 9.3B Ako se zavisni subjekt koji je prethodno isključen iz konsolidacije u skladu s paragrafom 9.3A ne otuđi u roku od jedne godine od datuma njegovog sticanja (tj. matični subjekt još uvijek ima kontrolu nad tim zavisnim subjektom):
- matični subjekt konsoliduje zavisni subjekt od datuma sticanja osim ako ispunji uslov iz paragrafa 9.3B(b). Prema tome, ako je datum sticanja bio u prethodnom periodu, odgovarajući prethodni period se trebaju prepraviti.
  - ako je odlaganje prouzrokovano događajima ili okolnostima koje su izvan kontrole matičnog subjekta i ako postoji dovoljno dokaza na **izvještajni datum** da matični subjekt ostaje opredijeljen za svoj plan da proda ili otuđi zavisni subjekt, matični subjekt nastavlja da iskazuje zavisni subjekt u skladu s paragrafom 9.3A.
- 9.3C Ako matični subjekt nema drugih zavisnih subjekata osim zavisnih subjekata koje nije obavezan konsolidovati u skladu s paragrafima 9.3A–9.3B, on ne prezentira konsolidovane finansijske izvještaje. Međutim, matični subjekt osigurava objavljivanje iz paragrafa 9.23A.
- 9.4 Zavisni subjekt je subjekt koji je pod kontrolom matičnog subjekta. Kontrola je moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta na način kojim bi se stekle koristi od njegovih aktivnosti. Ukoliko je subjekt osnovao subjekt posebne namjene (SPN) radi ostvarivanja ograničenih i dobro definisanih ciljeva, on treba konsolidovati SPN kada suština odnosa upućuje na to da je SPN pod kontrolom tog subjekta (pogledati paragrafe od 9.10-9.12).
- 9.5 Pretpostavlja se da kontrola postoji kada matični subjekt posjeduje, direktno ili indirektno preko zavisnih subjekata, više od polovine glasačkog prava u okviru subjekta. Ova pretpostavka se može prevazići u izuzetnim okolnostima ukoliko se može jasno dokazati da takvo vlasništvo ne daje kontrolu. Kontrola, također, postoji kada matični subjekt posjeduje polovinu ili manje glasačkog prava u subjektu, ali ima:
- moć nad više od polovine glasačkog prava po osnovu sporazuma sa drugim ulagačima;
  - moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta po statutu ili sporazumu;

- (c) moć imenovanja ili smjenjivanja većine članova upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela, a taj odbor ili tijelo kontrolišu subjekt;
  - (d) moć pribavljanja većine glasova na sastancima upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela, a taj odbor ili tijelo kontrolišu subjekt.
- 9.6 Kontrola se, također, može postići posjedovanjem opcija ili zamjenjivih instrumenata koji se mogu trenutno iskoristiti ili imajući zastupnika sa sposobnošću usmjeravanja aktivnosti u korist subjekta koji ima kontrolu.
- 9.7 Zavisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije samo zato što je ulagač organizacija koja ulaže u rizične poslove ili sličan subjekt.
- 9.8 Zavisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije zato što su njegove poslovne aktivnosti drugačije od onih kojim se bave ostali subjekti unutar konsolidovane grupe. Konsolidovanjem takvih subjekata se pružaju relevantne informacije, kao i objavljivanjem dodatnih informacija u konsolidovanim finansijskim izvještajima o različitim poslovnim aktivnostima zavisnih subjekata.
- 9.9 Zavisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije zato što posluje pod jurisdikcijom koja nameće ograničenja na prenos **novca** i druge **imovine** izvan te jurisdikcije.

## Subjekti posebne namjene (SPN)

---

- 9.10 Subjekt može biti osnovan da bi se postigao ograničen cilj (na primjer, da bi se realizovao **najam**, poduzele **istraživačke** i **razvojne** aktivnosti ili **finansijska imovina** pretvorila u neki utrživi instrument). Takav SPN može imati oblik korporacije, trusta, partnerstva ili nekorporativnog subjekta. Često se SPN osniva zakonskim sporazumima koji nameću stroge zahtjeve po pitanju poslovanja SPN.
- 9.11 Subjekt treba sastaviti konsolidovane finansijske izvještaje koji obuhvataju subjekt i sve SPN koje taj subjekt kontroliše. Pored okolnosti opisanih u paragrafu 9.5, na to da subjekt kontroliše SPN mogu ukazati i sljedeće okolnosti (ovo nije konačna lista):
- (a) aktivnosti SPN se vrše u korist subjekta u skladu sa njegovim posebnim poslovnim potrebama,
  - (b) subjekt ima konačnu moć odlučivanja po pitanju aktivnosti SPN čak i onda kada su svakodnevne odluke delegirane,
  - (c) subjekt ima prava sticanja većine koristi od SPN te stoga može biti izložen rizicima svojstvenim za aktivnosti SPN,
  - (d) subjekt zadržava većinu rezidualnih ili rizika vlasništva povezanih sa SPN ili njegovom imovinom.
- 9.12 Paragrafi 9.10 i 9.11 se ne primjenjuju na **planove vezane za primanja zaposlenih poslije okončana radnog odnosa** ili ostale dugoročne planove vezane za **primanja zaposlenih** na koje se primjenjuje *Odjeljak 28 Primanja zaposlenih*.

## Postupci konsolidacije

---

- 9.13 Konsolidovani finansijski izvještaji prezentiraju finansijske informacije o **grupi** kao jednom ekonomskom subjektu. Prilikom sastavljanja konsolidovanih finansijskih izvještaja, subjekt treba:
- (a) kombinovati **finansijske izvještaje** matičnog subjekta i njegovih zavisnih subjekata, stavku po stavku, dodajući jedne drugim stavke imovine, **obaveza, kapitala, prihoda i rashoda**;
  - (b) eliminisati **knjigovodstveni iznos** ulaganja matičnog subjekta u svaki od zavisnih subjekata, kao i udio matičnog subjekta u kapitalu svakog od zavisnih subjekata;
  - (c) izmjeriti i prezentirati **manjinske (nekontrolirajuće) interese u dobiti ili gubitku** konsolidovanih zavisnih subjekata za **izvještajni period** odvojeno od udjela **vlasnika** matičnog subjekta;
  - (d) izmjeriti i prezentirati manjinske (nekontrolirajuće) interese bez prava kontrole u neto imovini konsolidovanih zavisnih subjekata odvojeno od udjela matičnog subjekta u njihovom kapitalu. Manjinski (nekontrolirajući) interes se u neto imovini sastoji od:
    - (i) iznosa manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa na datum prvobitnog poslovnog spajanja izračunat u skladu sa *Odjeljkom 19 Poslovna spajanja i goodwill*, i
    - (ii) učešća manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa u promjenama kapitala od datuma poslovnog spajanja.

- 9.14 Srazmjerni dijelovi dobiti ili gubitka i promjena u kapitalu koji se raspoređuju vlasnicima matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima su određeni na osnovu postojećih vlasničkih udjela i ne odražavaju moguće korištenje ili pretvaranje opcija ili konvertibilnih instrumenata.

## Salda i transakcije unutar grupe

- 9.15 Salda i transakcije unutar grupe, uključujući prihode, rashode i dividende, se u potpunosti isključuju. Dobiti i gubici, koji nastanu kao rezultat transakcija unutar grupe koje su priznate kao imovina, poput **zaliha i nekretnina, postrojenja i opreme**, se u potpunosti isključuju. Gubici unutar grupe mogu ukazivati na **umanjenje vrijednosti** koje zahtijeva **priznavanje** u konsolidovanim finansijskim izvještajima (pogledati *Odjeljak 27 Umanjenje vrijednosti imovine*). *Odjeljak 29 Porez na dobit* se primjenjuje na **privremene razlike** koje su nastale eliminacijom dobiti i gubitaka, a koji su rezultat unutargrupnih transakcija.

## Jednoobrazni izvještajni datum

- 9.16 Finansijski izvještaji matičnog subjekta i njegovih zavisnih subjekata, korišteni u sastavljanju konsolidovanih finansijskih izvještaja, trebaju biti sastavljeni na isti izvještajni datum, osim ako to nije izvodljivo. Ako je **neizvodljivo** sastaviti finansijske izvještaje zavisnog subjekta na isti izvještajni datum kao matični subjekt, matični subjekt konsoliduje finansijske informacije zavisnog subjekta koristeći posljednje finansijske izvještaje zavisnog subjekta, korigovane za efekte značajnih transakcija ili događaja koji se dese između datuma tih finansijskih izvještaja i datuma konsolidovanih finansijskih izvještaja.

## Jednoobrazne računovodstvene politike

- 9.17 Konsolidovane finansijske izvještaje treba sastaviti primjenom jednoobraznih **računovodstvenih politika** na međusobno slične transakcije i druge događaje i stanja u sličnim okolnostima. Ukoliko član grupe za slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima koristi računovodstvene politike drugačije od onih koje su prihvaćene za sastavljanje konsolidovanih finansijskih izvještaja, prilikom sastavljanja konsolidovanih finansijskih izvještaja se u njegovim finansijskim izvještajima moraju izvršiti odgovarajuća usklađivanja.

## Sticanje i otuđenje zavisnih subjekata

- 9.18 Prihodi i rashodi zavisnih subjekata se u konsolidovane finansijske izvještaje uključuju počevši od datuma sticanja zaključno sa datumom na koji je prestala kontrola zavisnog od strane matičnog subjekta. Kada matični subjekt prestane kontrolisati zavisni subjekt, razlika između prihoda od otuđenja zavisnog subjekta i njegove knjigovodstvene vrijednosti na datum kada je kontrola izgubljena priznaje se u dobiti ili gubitku u konsolidovanom **izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti** (ili **bilansu uspjeha**, ako se prezentira) kao **dobitak** ili **gubitak** od otuđenja zavisnog subjekta. Kumulativni iznos bilo kakvih kursnih razlika koje se odnose na inostrani zavisni subjekt i koje su priznate u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti** u skladu s *Odjeljkom 30 Prevođenje stranih valuta* se ne reklasifikuje u dobit ili gubitak od otuđenja zavisnog subjekta.
- 9.19 Ukoliko subjekt prestane biti zavisan, ali ulagač (bivši matični subjekt) zadrži ulaganje u bivšem zavisnom subjektu, to ulaganje treba računovodstveno obuhvatiti kao finansijsku imovinu u skladu sa *Odjeljkom 11 Osnovni finansijski instrumenti* ili *Odjeljkom 12 Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* od datuma na koji je subjekt prestao biti zavisan, pod uslovom da nije postao **pridruženi subjekt** (u tom slučaju se primjenjuje *Odjeljak 14 Ulaganja u pridružene subjekte*) ili **zajednički kontrolisan subjekt** (u tom slučaju se primjenjuje *Odjeljak 15 Ulaganja u zajedničke poduhvate*). Knjigovodstvena vrijednost ulaganja na datum na koji je subjekt prestao biti zavisan treba posmatrati kao nabavnu vrijednost prilikom početnog **mjerenja** finansijske imovine.

## Manjinski (nekontrolirajući) interes u zavisnim subjektima

- 9.20 Subjekt u konsolidovanom **izvještaju o finansijskom** položaju manjinski (nekontrolirajući) interes treba prezentirati u okviru kapitala, odvojeno od kapitala vlasnika matičnog subjekta, onako kako zahtijeva paragraf 4.2 (q).
- 9.21 Subjekt manjinske (nekontrolirajuće) interese u dobiti ili gubitku grupe treba objaviti odvojeno u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, onako kako zahtijeva paragraf 5.6 (ili u bilansu uspjeha, ako se prezentira, onako kako zahtijeva paragraf 5.7).

- 9.22 Dobit ili gubitak, kao i svaki dio ostale sveobuhvatne dobiti, trebaju biti pripisani vlasnicima matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima. **Ukupna sveobuhvatna dobit** treba biti pripisana vlasnicima matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima čak i ako to dovodi do toga da manjinski (nekontrolirajući) interesi imaju negativan saldo.

## Objavljivanja u konsolidovanim finansijskim izvještajima

---

- 9.23 U konsolidovanim finansijskim izvještajima trebaju biti izvršena sljedeća objavljivanja:
- činjenicu da su ovi izvještaji konsolidovani finansijski izvještaji,
  - osnov za zaključak da postoji kontrola kada matični subjekt ne posjeduje, direktno ili indirektno preko zavisnih subjekata, više od polovine glasačkog prava,
  - bilo koju razliku u datumima izvještavanja finansijskih izvještaja matičnog subjekta i njegovih zavisnih subjekata korištenih prilikom sastavljanja konsolidovanih finansijskih izvještaja,
  - prirodu i stepen bilo kakvih značajnih ograničenja (na primjer, koje nastaju kao rezultat ugovora o zajmovima ili zakonskih zahtjeva) sposobnosti zavisnih subjekata da prenose sredstva matičnom subjektu u obliku novčanih dividendi ili za otplatu zajmova.
- 9.23A Pored zahtjeva objavljivanja iz Odjeljka 11, matični subjekt objavljuje ukupnu knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u zavisne subjekte koji nisu konsolidovani (vidi paragrafe 9.3A–9.3C) na izvještajni datum, ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u **bilješkama**.

## Odvojeni finansijski izvještaji

---

### Prezentacija odvojenih finansijskih izvještaja

- 9.24 Ovaj Standard ne zahtijeva prezentaciju odvojenih finansijskih izvještaja matičnog subjekta ili pojedinačnih zavisnih subjekata.
- 9.25 Odvojeni finansijski izvještaji su drugi skup finansijskih izvještaja koje prezentira subjekt uz bilo koje od sljedećih:
- konsolidovane finansijske izvještaje sastavljene od strane matičnog subjekta,
  - finansijske izvještaje sastavljene od strane matičnog subjekta izuzetog od sastavljanja konsolidovanih finansijskih izvještaja paragrafom 9.3C, ili
  - finansijske izvještaje sastavljene od strane subjekta koji nije matični subjekt nego ulagač u pridruženi subjekt ili ima **poduhvatnički interes** u **zajedničkom poduhvatu**.

### Odabir računovodstvene politike

- 9.26 Kada matični subjekt, ili ulagač u pridruženi subjekt, ili ulagač koji ima udio u zajednički kontrolisanom subjektu sastavlja odvojene finansijske izvještaje i opisuje ih kao izvještaje koji su u skladu sa *MSFI za MSS*, ti izvještaji trebaju biti usklađeni sa svim zahtjevima ovog Standarda izuzev kako slijedi. Subjekt usvaja politiku iskazivanja svojih ulaganja u zavisne, pridružene i **zajednički kontrolisane subjekte** u svojim odvojenim finansijskim izvještajima ili:
- po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti,
  - po **fer vrijednosti** sa promjenama fer vrijednosti priznatim kao dobit ili gubitak, ili
  - koristeći metoduudjela (equity method) u skladu s postupcima iz paragrafa 14.8.

Subjekt treba primjenjivati istu računovodstvenu politiku na sva ulaganja u jednoj klasi (zavisni, pridruženi ili zajednički kontrolisani subjekti), ali može odabrati različite politike za različite klase.

## Objavljanja u odvojenim finansijskim izvještajima

- 9.27 Kada matični subjekt, ili ulagač u pridruženi subjekt, ili ulagač koji ima udio u zajednički kontrolisanom subjektu sastavlja odvojene finansijske izvještaje, tim odvojenim finansijskim izvještajima treba objaviti:
- (a) da su ti izvještaji odvojeni finansijski izvještaji, i
  - (b) opis metoda korištenih za računovodstveno obuhvatanje ulaganja u zavisne, pridružene i zajednički kontrolisane subjekte,
- i treba identifikovati konsolidovane finansijske izvještaje ili druge primarne finansijske izvještaje sa kojima su povezani.

## Kombinovani finansijski izvještaji

---

- 9.28 Kombinovani finansijski izvještaji su jedinstven skup finansijskih izvještaja dva ili više subjekata pod zajedničkom kontrolom (kao što je opisano u paragrafu **19.2(a)**). Ovaj Standard ne zahtijeva sastavljanje kombinovanih finansijski izvještaja.
- 9.29 Ukoliko ulagač sastavlja kombinovane finansijske izvještaje i opisuje ih kao izvještaje koji su u skladu sa *MSFI za MSS*, ti izvještaji trebaju biti u skladu sa svim zahtjevima ovog Standarda. Međukompanijske transakcije i salda treba eliminisati; dobiti i gubici koji nastaju kao rezultat međukompanijskih transakcija koji su priznati u imovini kao što su zalihe i nekretnine, postrojenja i oprema trebaju biti eliminisani; finansijski izvještaji subjekata uključenih u kombinovane finansijske izvještaje trebaju biti sastavljeni na isti izvještajni datum, osim ako je to neizvodljivo; jednoobrazne računovodstvene politike treba primijeniti na sve slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima.

## Objavljanje u kombinovanim finansijskim izvještajima

- 9.30 Kombinovani finansijski izvještaji će objaviti sljedeće:
- (a) činjenicu da su ovi finansijski izvještaji kombinovani finansijski izvještaji,
  - (b) razlog zbog kojeg se sastavljaju kombinovani finansijski izvještaji,
  - (c) osnov za određivanje koji subjekti se uključuju u kombinovane finansijske izvještaje,
  - (d) osnov za sastavljanje kombinovanih finansijskih izvještaja,
  - (e) objavljanja **povezanih strana** koje zahtijeva Odjeljak 33 *Objavljanja povezanih strana*.

## Odjeljak 10

### Računovodstvene politike, procjene i greške

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 10.1 Ovaj odjeljak pruža uputstva za odabir i primjenu **računovodstvenih politika** korištenih u sastavljanju **finansijskih izvještaja**. On, također, pokriva **promjene u računovodstvenim procjenama** i ispravke grešaka u finansijskim izvještajima iz prethodnih perioda.

#### Odabir i primjena računovodstvenih politika

---

- 10.2 Računovodstvene politike su posebni principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekt primjenjuje prilikom sastavljanja i prezentiranja finansijskih izvještaja.
- 10.3 Ukoliko ovaj Standard posebno upućuje na neku transakciju, drugi događaj ili uslov, subjekt će primjenjivati ovaj Standard. Međutim, ne treba slijediti zahtjev u ovom Standardu ako efekat toga ne bi bio **značajan**.
- 10.4 Ukoliko ovaj Standard posebno ne upućuje na neku transakciju, drugi događaj ili okolnost, uprava subjekta treba koristiti vlastito prosuđivanje prilikom razvoja i primjene računovodstvene politike koje rezultira informacijom koja je:
- (a) **relevantna** za potrebe donošenja ekonomskih odluka od strane korisnika,
  - (b) **pouzdana**, u smislu da finansijski izvještaji:
    - (i) vjerno predstavljaju **finansijski položaj**, finansijsku **uspješnost** i **novčane tokove** subjekta,
    - (ii) odražavaju ekonomsku suštinu transakcija, drugih događaja i okolnosti, a ne samo pravnu formu,
    - (iii) budu neutralni, tj. da su lišeni subjektivnosti,
    - (iv) budu oprezni,
    - (v) budu potpuni u svim značajnim aspektima.
- 10.5 Prilikom prosuđivanja opisanom u paragrafu 10.4, uprava će uzeti u obzir i razmotriti primjenjivost sljedećih izvora, prema opadajućem redosljedu:
- (a) zahtjeva i uputstava iz ovog Standarda koji se bave sličnim i povezanim pitanjima, i
  - (b) definicijama, kriterijima za **priznavanje** i konceptima **mjerenja imovine, obaveza, prihoda i rashoda**, kao i načelima prisutnim u Odjeljku 2 *Koncepti i sveobuhvatni principi*.
- 10.6 Prilikom prosuđivanja opisanog u paragrafu 10.4, uprava će, takođe, razmotriti zahtjeve i uputstva **punih MSFI** koji se bave sličnim i povezanim pitanjima.

#### Dosljednost računovodstvenih politika

---

- 10.7 Subjekt za slične transakcije, druge događaje i okolnosti treba računovodstvene politike odabrati i primjenjivati dosljedno, osim kada ovaj Standard posebno zahtijeva ili dozvoljava kategorizaciju stavki za koje bi različite politike mogle biti prikladne. Ukoliko ovaj Standard zahtijeva ili dozvoljava ovakvu kategorizaciju, prikladna računovodstvena politika treba biti odabrana i primijenjena za svaku kategoriju.

#### Promjene računovodstvenih politika

---

- 10.8 Subjekt treba promijeniti računovodstvenu politiku samo ako je promjena:
- (a) propisana izmjenama ovog Standarda, ili je



- (b) dovela do toga da finansijski izvještaji pružaju pouzdane i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na finansijski položaj subjekta, njegov finansijski rezultat ili novčane tokove.
- 10.9 Sljedeće nisu promjene računovodstvene politike:
- (a) primjena računovodstvene politike na transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se suštinski razlikuju od onih koji su se javljali ranije,
- (b) primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se nisu javljali ranije ili nisu bili značajni.
- (c) promjena na model nabavne vrijednosti kada pouzdano mjerilo **fer vrijednosti** više nije dostupno (ili obrnuto) za imovinu za koju bi ovaj Standard inače zahtijevao ili dozvoljavao mjerenje po fer vrijednosti.
- 10.10 Ukoliko ovaj Standard dozvoljava odabir računovodstvenog tretmana (uključujući i osnov za mjerenje) za određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost i subjekt mijenja svoj prethodni odabir, to je onda promjena računovodstvene politike.
- 10.10A Početna primjena politike da se imovina revalorizuje u skladu s Odjeljkom 17 *Nekretnine, Postrojenja i Oprema* je promjena računovodstvene politike s kojom će se postupiti kao s revalorizacijom u skladu s Odjeljkom 17. Prema tome, prelazak s modela troška na model revalorizacije za **klasu nekretnina, postrojenja i opreme** iskazuje se prospektivno, umjesto u skladu s paragrafima 10.11–10.12.

## Primjena promjena računovodstvenih politika

- 10.11 Subjekt će računovodstveno obuhvatiti promjene u računovodstvenoj politici na sljedeći način:
- (a) subjekt treba računovodstveno obuhvatiti promjenu računovodstvene politike koja je nastala kao rezultat promjena u zahtjevima ovog Standarda u skladu sa prelaznim odredbama, ako ih ima, navedenim u toj izmjeni,
- (b) kada je subjekt izabrao da primjenjuje MRS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* umjesto Odjeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, onako kako je dozvoljeno paragrafom 11.2, a zahtjevi MRS 39 se promijene, subjekt će računovodstveno obuhvatiti tu promjenu u računovodstvenoj politici u skladu sa prelaznim odredbama, ako ih ima, određenim u izmijenjenom MRS 39, i
- (c) subjekt će sve ostale promjene računovodstvenih politika računovodstveno obuhvatiti **retroaktivno** (pogledati paragraf 10.12).

## Retroaktivna primjena

- 10.12 Kada se promjena računovodstvene politike primijeni retroaktivno u skladu sa paragrafom 10.11, subjekt novu računovodstvenu politiku treba primijeniti na uporedne informacije iz prethodnih perioda i do najranijeg datuma za koji je to izvodljivo, kao da je nova računovodstvena politika uvijek primjenjivana. Onda kada je **neizvodljivo** utvrditi efekte promjene računovodstvene politike pojedinog perioda na uporedne informacije za jedan ili više prethodnih prezentiranih perioda, subjekt novu računovodstvenu politiku primjenjuje na **knjigovodstveni iznos** imovine i obaveza od početka najranijeg perioda za koji je **retroaktivna primjena** izvodljiva, što može biti i tekući period, i treba izvršiti odgovarajuća usklađivanja početnog stanja svake pogođene komponente **kapitala** za taj period.

## Objavljanje promjene računovodstvene politike

- 10.13 Kada izmjena ovog Standarda ima efekat na tekući ili bilo koji prethodni period, ili može imati efekat na buduće periode, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) prirodu promjene računovodstvene politike,
- (b) za tekući i svaki prethodni prezentirani period, u mjeri u kojoj je to izvodljivo, iznos usklađivanja za svaku pogođenu stavku finansijskog izvještaja,
- (c) iznos usklađivanja koji se odnosi na periode prije onih koji su prezentirani, u mjeri u kojoj je to izvodljivo,

- (d) objašnjenje ukoliko je neizvodljivo utvrditi iznose koje bi trebalo objaviti prema (b) ili (c) iznad.  
Finansijski izvještaji narednih perioda ne moraju ponavljati ova objavljivanja.
- 10.14 Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima efekat na tekući ili bilo koji prethodni period, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) prirodu promjene računovodstvene politike,
- (b) razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike pruža pouzdane i relevantnije informacije,
- (c) u mjeri u kojoj je to izvodljivo, iznos usklađivanja za svaku pogodenu stavku finansijskog izvještaja, odvojeno prikazujući:
- (i) za tekući period,
- (ii) za svaki prethodni prezentirani period, i
- (iii) zbirno za periode prije ovih prezentiranih.
- (d) objašnjenje ukoliko je neizvodljivo utvrditi iznose koje bi trebalo objaviti prema (c) iznad.  
Finansijski izvještaji narednih perioda ne moraju ponavljati ova objavljivanja.

## Promjene računovodstvenih procjena

---

- 10.15 Promjena računovodstvene procjene je usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obaveze, ili iznosa periodične potrošnje imovine, koje je rezultat ocjene sadašnjeg stanja imovine i obaveza, kao i očekivanih budućih koristi i obaveza povezanih s istim. Promjene računovodstvenih procjena su rezultat novih informacija ili novih razvoja događaja i, shodno tome, nisu ispravke grešaka. Kada je teško napraviti razliku između promjene računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, ta promjena se tretira kao kao promjena računovodstvene procjene.
- 10.16 Subjekt efekat promjene računovodstvene procjene, osim promjene na koju se primjenjuje paragraf 10.17, treba priznati **prospektivno**, njenim uključivanjem u **dobit ili gubitak** u:
- (a) periodu promjene, ako promjena utiče samo na taj period, ili
- (b) period promjene i buduće periode, ako promjena utiče na oboje.
- 10.17 U mjeri u kojoj promjena računovodstvene procjene dovodi do promjene imovine i obaveza, ili se odnosi na neku stavku kapitala, subjekt će je priznati usklađujući knjigovodstveni iznos odgovarajuće stavke imovine, obaveze ili kapitala u periodu promjene.

## Objavljivanje o promjeni procjene

- 10.18 Subjekt treba objaviti prirodu svake promjene računovodstvene procjene i efekat te promjene na imovinu, obaveze, prihode i rashode tekućeg perioda. Ukoliko je izvodljivo da subjekt procijeni efekat promjene na jedan ili više budućih perioda, subjekt treba objaviti i te procjene.

## Ispravke grešaka iz prethodnih perioda

---

- 10.19 Greške iz prethodnih perioda su propusti i pogrešna iskazivanja u finansijskim izvještajima subjekta za jedan ili više prethodnih perioda koja nastaju usljed nemogućnosti korištenja ili pogrešnog korištenja pouzdanih informacija koje:
- (a) su bile dostupne kada su finansijski izvještaji za te periode bili odobreni za objavljivanje, i
- (b) su, ako je to bilo razumno očekivati, mogle biti pribavljene i uzete u obzir prilikom sastavljanja i prezentacije tih finansijskih izvještaja.
- 10.20 Takve greške uključuju efekte matematičkih grešaka, grešaka u primjeni računovodstvenih politika, previda ili pogrešnih tumačenja činjenica, kao i krivotvorenje.
- 10.21 U mjeri u kojoj je to izvodljivo, subjekt značajne greške iz prethodnih perioda treba retroaktivno ispraviti u prvom finansijskom izvještaju odobrenom za objavljivanje poslije njihovog otkrivanja:



- (a) prepravkom uporednih iznosa za prethodne prezentirane periode u kojima su greške nastale, ili
  - (b) ukoliko se greška desila prije najranijeg prethodnog prezentiranog perioda, prepravkom početnih stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji prethodni prezentirani period.
- 10.22 Onda kada je neizvodljivo utvrditi efekte greške iz određenog perioda na uporedne informacije iz jednog ili više prethodnih prezentiranih perioda, subjekt treba prepraviti početna stanja imovine, obaveza i kapitala za najraniji period za koji je retroaktivna objava izvodljiva (što može biti i tekući period).

### **Objavlivanje grešaka iz prethodnih perioda**

- 10.23 Subjekt o greškama iz prethodnog perioda treba objaviti sljedeće:
- (a) prirodu greške iz prethodnog perioda,
  - (b) za svaki prethodni prezentirani period, u mjeri u kojoj je to izvodljivo, iznos ispravke za svaku pogodenu stavku finansijskog izvještaja,
  - (c) u mjeri u kojoj je to izvodljivo, iznos ispravke na početku najranijeg prethodnog prezentiranog perioda,
  - (d) objašnjenje ukoliko je neizvodljivo utvrditi iznose koje bi trebalo objaviti prema (b) i (c) iznad.
- Finansijski izvještaji narednih perioda ne moraju ponavljati ova objavlivanja.

## Odjeljak 11

### Osnovni finansijski instrumenti

#### Djelokrug odjeljaka 11 i 12

---

- 11.1 Odjeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* se zajedno bave priznavanjem, prestankom priznavanja, mjerenjem i objavljivanjem **finansijskih instrumenata (finansijske imovine i finansijskih obaveza)**. Odjeljak 11 se primjenjuje na osnovne finansijske instrumente i relevantan je za sve subjekte. Odjeljak 12 se primjenjuje na druge, kompleksnije finansijske instrumente i transakcije. Ukoliko se subjekt upušta samo u transakcije sa osnovnim finansijskim instrumentima, Odjeljak 12 nije primjenjiv. Međutim, čak i subjekti sa samo osnovnim finansijskim instrumentima trebaju razmotriti djelokrug Odjeljka 12 da bi bili sigurni da su izuzeti.

#### Odabir računovodstvene politike

---

- 11.2 Subjekt treba odabrati da primjenjuje ili:
- (a) odredbe i Odjeljka 11 i Odjeljka 12 u potpunosti, ili
  - (b) odredbe o **priznavanju i mjerenju** u MRS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*<sup>1</sup> i zahtjeve o objavljivanju Odjeljaka 11 i 12
- za računovodstveno obuhvatanje svih svojih finansijskih instrumenata. Odabir između (a) i (b) je odabir računovodstvene politike subjekta. Paragrafi 10.8-10.14 sadrže zahtjeve za određivanje kada je promjena računovodstvene politike prikladna, kako takvu računovodstvenu politiku treba obuhvatiti i koje informacije o toj promjeni treba objaviti.

#### Uvod u Odjeljak 11

---

- 11.3 Finansijski instrument je ugovor koji dovodi do nastanka finansijske imovine jednog subjekta i finansijske obaveze ili instrumenta kapitala drugog subjekta.
- 11.4 Odjeljak 11 zahtijeva model amortizovanog troška za sve osnovne finansijske instrumente osim ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez ponovnog otkupa od strane emitenta kojima se **javno trguje** ili čija se **fer vrijednost** može i drugačije pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora.
- 11.5 Osnovni finansijski instrumenti u djelokrugu Odjeljka 11 su oni koji zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.8. Primjeri finansijskih instrumenata koji obično ispunjavaju ove uslove uključuju:
- (a) gotov **novac**,
  - (b) depozite po viđenju i depozite s fiksnim rokom kada je subjekt deponent, na primjer bankovne račune,
  - (c) komercijalne zapise i mjenice koje se drže,
  - (d) račune potraživanja i obaveza, potraživanja i obaveze po osnovu mjenica i zajmova,
  - (e) obveznice i slične dužničke instrumente,
  - (f) ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta,
  - (g) obavezivanja za uzimanje zajma ukoliko se obaveza ne može izmiriti u novcu.

<sup>1</sup> Dok MRS 39 ne bude zamijenjen MSFI 9 *Finansijski instrumenti*, subjekt primjenjuje verziju MRS 39 koja je na snazi na izvještajni datum subjekta, pozivanjem na izdanje punih MSFI pod nazivom *International Financial Reporting Standards IFRS® Consolidated without early application (Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja MSFI® pročišćeni bez rane primjene (Plava knjiga))*. Kada MRS 39 bude zamijenjen MSFI 9, subjekt će primjenjivati verziju MRS 39 koja se primjenjivala neposredno prije nego što je MSFI 9 zamijenio MRS 39. Primjerak te verzije će se sačuvati za upotrebu i reference na web stranicama za MSS (SME) na internet stranici IASB (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>).

- 11.6 Primjeri finansijskih instrumenata koji obično ne ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8 i koji su zbog toga u djelokrugu Odjeljka 12 uključuju:
- (a) vrijednosne papire osigurane imovinom, kao što su kolateralizovane hipotekarne obaveze, ugovori o ponovnom otkupu i sekuritizovani paketi potraživanja,
  - (b) opcije, prava, varanti, fjučersi, forwardi i swapovi kamatnih stopa koji se mogu izmiriti u novcu ili zamjenom za drugi finansijski instrument,
  - (c) finansijski instrumenti koji se mogu okvalifikovati i koji su označeni kao **instrumenti zaštite** u skladu sa zahtjevima Odjeljka 12,
  - (d) obavezivanje davanja zajma drugom subjektu,
  - (e) obavezivanje uzimanja zajma ukoliko se obaveza ne može izmiriti u novcu.

## Djelokrug Odjeljka 11

---

- 11.7 Odjeljak 11 se primjenjuje na sve finansijske instrumente koji ispunjavaju uslove iz paragrafa 11.8 osim sljedećih:
- (a) ulaganja u **zavisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke poduhvate** koja se iskazuju u skladu s Odjeljkom 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*, Odjeljkom 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* ili Odjeljkom 15 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*,
  - (b) finansijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju vlastitog kapitala subjekta, uključujući komponentu kapitala **složenih finansijskih instrumenata** emitovanih od strane subjekta (pogledati Odjeljak 22 *Obaveze i kapital*),
  - (c) **najmovi**, na koji se primjenjuje Odjeljak 20 *Najmovi* ili paragraf 12.3(f). Međutim, zahtjevi za **prestanak priznavanja** u paragrafima 11.33-11.38 se primjenjuju na prestanak priznavanja potraživanja po osnovu najмова koje je priznao najmodavac i obaveza po osnovu najмова koje je priznao najmoprimac, a zahtjevi za umanjenje vrijednosti u paragrafima 11.21-11.26 se primjenjuju na potraživanja po osnovu najмова koje je priznao najmodavac.
  - (d) prava i obaveze poslodavca prema planovima **primanja zaposlenih**, na koje se primjenjuje Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*.
  - (e) finansijski instrumenti, ugovori i obaveze u **transakcijama plaćanja po osnovu dionica** na koje se primjenjuje Odjeljak 26 *Plaćanje po osnovu dionica*.
  - (f) **imovina** po osnovu refundiranja koja se iskazuje u skladu s Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* (vidi paragraf 21.9).

## Osnovni finansijski instrumenti

---

- 11.8 Subjekt treba računovodstveno obuhvatiti sljedeće finansijske instrumente kao osnovne finansijske instrumente u skladu sa Odjeljkom 11:
- (a) gotov novac,
  - (b) dužnički instrument (kao što su račun potraživanja i obaveza, potraživanje i obaveza po osnovu mjenica ili zajma) koji ispunjava uslove iz paragrafa 11.9
  - (c) obavezivanje za uzimanje zajma:
    - (i) koje se ne može izmiriti u novcu, i
    - (ii) od kojeg se očekuje da, kada se obaveza izvrši, zadovolji uslove iz paragrafa 11.9,
  - (d) ulaganje u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta,
- 11.9 Dužnički instrument koji zadovoljava sve uslove od (a) do (d) date ispod treba se računovodstveno obuhvatiti u skladu s Odjeljkom 11:
- (a) Povrati vlasniku (zajmodavcu/povjeriocu) utvrđeni u valuti u kojoj je dužnički instrument denominiran su:

- (i) fiksni iznos;
- (ii) fiksna stopa povrata tokom vijeka trajanja instrumenta;
- (iii) varijabilni povrat koji je, tokom vijeka trajanja instrumenta, jednak jednoj navedenoj kotiranoj ili vidljivoj kamatnoj stopi (kao što je LIBOR); ili
- (iv) neka kombinacija takvih fiksnih i varijabilnih stopa, pod uslovom da su i fiksna i varijabilna stopa pozitivne (na primjer, swap kamatne stope sa pozitivnom fiksnom stopom i negativnom varijabilnom stopom ne bi zadovoljio ovaj kriterij).

Za povrat sa fiksnom i varijabilnom kamatnom stopom, kamata se računa množenjem stope za primjenjivi period sa neizmirenim iznosom glavnice tokom tog perioda.

- (b) Ne postoji ugovorna odredba koja bi mogla, po svojim uslovima, za rezultat imati da vlasnik (zajmodavac/povjerilac) izgubi iznos glavnice ili bilo kakve kamate koje se mogu pripisati tekućem ili prethodnim periodima. Činjenica da je dužnički instrument podređen drugom dužničkom instrumentu nije primjer takve ugovorne odredbe.
  - (c) Ugovorne odredbe koje dozvoljavaju ili zahtijevaju da emitent (zajmoprimac) unaprijed plati dužnički instrument ili dozvoljavaju ili zahtijevaju da ga vlasnik (zajmodavac/povjerilac) proda nazad emitentu (tj. da zahtijeva otplatu) prije roka dospijeća nisu uslovljene budućim događajima osim da zaštite:
    - (i) vlasnika od promjene u kreditnom riziku emitenta ili instrumenta (na primjer, neispunjenja obaveza, smanjenja kreditnog rejtinga ili kršenja ugovora o kreditu) ili promjene u **kontroli** emitenta, ili
    - (ii) vlasnika ili emitenta od izmjena u odgovarajućem oporezivanju ili zakonu.
  - (d) Ne postoje uslovljeni povrati ili odredbe o otplati osim za povrate sa varijabilnom stopom opisane pod (a) i odredbi o plaćanju unaprijed opisanim pod (c).
- 11.9A Primjeri dužničkih instrumenata koji bi obično zadovoljili uslove iz paragrafa 11.9(a)(iv) uključuju:
- (a) zajam od banke koji ima fiksnu kamatnu stopu u početnom periodu koja se onda vraća na kotiranu ili vidljivu varijabilnu kamatnu stopu nakon tog perioda, i
  - (b) zajam od banke s kamatom plativom po kotiranoj ili vidljivoj varijabilnoj kamatnoj stopi plus fiksnj stopi tokom vijeka trajanja zajma, na primjer LIBOR plus 200 baznih poena.
- 11.9B Primjer dužničkog instrumenta koji bi obično zadovoljio uslove utvrđene u paragrafu 11.9(c) bio bi zajam od banke koji dozvoljava zajmoprimcu prijevremeni raskid ugovora, iako zajmoprimac može biti obavezan da plati kaznu kako bi naknadio banci njene troškove prijevremenog raskida ugovora od strane zajmoprimca.
- 11.10 Primjeri finansijskih instrumenata koji bi obično zadovoljili uslove iz paragrafa 11.9 su:
- (a) dugovanja i potraživanja po osnovu trgovinskih računa i mjenica, kao i zajmovi od banaka ili ostalih trećih strana,
  - (b) računi dobavljača u stranoj valuti. Međutim, bilo koja promjena računa dobavljača zbog promjene kursne stope se priznaje **u dobiti ili gubitku** onako kako se traži prema paragrafu 30.10.
  - (c) zajmovi dati zavisnim ili pridruženim subjektima ili primljeni od njih, a koji dospijevaju po viđenju,
  - (d) dužnički instrumenti koji bi odmah postali potraživanje ukoliko emitent ne ispuní obavezu plaćanja kamate ili glavnice (takva odredba ne krši uslove iz paragrafa 11.9).
- 11.11 Primjeri finansijskih instrumenata koji ne zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.9 (te su stoga u djelokrugu Odjeljka 12) uključuju:
- (a) ulaganje u instrumente kapitala drugog subjekta osim nekonvertibilnih povlaštenih dionica, kao i običnih i povlaštenih dionica bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta (pogledati paragraf 11.u (d)),
  - (b) swap kamatne stope kojim se ostvaruje povrat novčanog toka koji je pozitivan ili negativan, ili forward obaveza za kupovinu robe ili finansijskog instrumenta koji se može izmiriti u gotovini i koji je, po izmirenju, mogao imati pozitivan ili negativan novčani tok, zbog toga što takvi swapovi i forwardi ne zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.9 (a),
  - (c) opcije i forward ugovori, zbog toga što povrati vlasniku nisu fiksni i što uslov iz paragrafa 11.9 (a) nije zadovoljen, i

- (d) ulaganja u konvertibilni dug, zbog toga što povrat vlasniku može varirati zavisno od cijene emitentovih vlasničkih dionica prije nego samo od tržišnih kamatnih stopa.

## Početno priznavanje finansijskih sredstava i obaveza

- 11.12 Subjekt finansijsku imovinu ili finansijsku obavezu treba priznati samo onda kada subjekt postaje jedna od strana prema ugovornim odredbama instrumenta.

## Početno mjerenje

- 11.13 Poslije početnog priznavanja finansijske imovine ili finansijske obaveze, subjekt iste treba mjeriti po transakcijskoj cijeni (uključujući **troškove transakcije** izuzev prilikom početnog mjerenja finansijske imovine ili finansijske obaveze koji se naknadno mjere po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak) i osim kada ugovor, zapravo, predstavlja finansijsku transakciju ili za subjekt (za finansijsku obavezu) ili drugu stranu (za finansijsku imovinu) u ugovoru. Ugovor predstavlja finansijsku transakciju ukoliko se plaćanje odgđa preko mjere uobičajenih poslovnih uslova, na primjer, dajući beskamatni kredit kupcu za prodaju robe, ili je finansirano po kamatnoj stopi koja nije tržišna, na primjer, beskamatni zajam ili zajam po kamatnoj stopi nižoj od tržišne dat zaposleniku. Ukoliko ugovor predstavlja finansijsku transakciju, subjekt finansijsku imovinu ili finansijsku obavezu treba mjeriti po **sadašnjoj vrijednosti** budućih plaćanja diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan društveni instrument kao što je utvrđen prilikom početnog priznavanja.

### Primjeri – finansijska imovina

- |   |   |
|---|---|
| 1 | Za dugoročni zajam drugom subjektu, potraživanje se priznaje po sadašnjoj vrijednosti novčanog potraživanja (uključujući plaćanja kamate i otplate glavnice) od tog subjekta.   |
| 2 | Za robu prodatu kupcu na kratkoročni kredit, potraživanje se priznaje po nediskontovanom iznosu novčanog potraživanja od tog subjekta, što je obično fakturisana cijena.  |
| 3 | Za stavku prodatu kupcu na dvogodišnji beskamatni kredit, potraživanje se priznaje po tekućoj novčanoj prodajnoj cijeni za tu stavku. Ukoliko tekuća novčana prodajna cijena nije poznata, može biti procijenjena po sadašnjoj vrijednosti novčanog potraživanja diskontovanog korištenjem preovladavajuće(ih) tržišne(ih) kamatne(ih) stopa(e) za slično potraživanje. |
| 4 | Za novčanu kupovinu običnih dionica drugog subjekta, ulaganje se priznaje po iznosu gotovog novca plaćenog za sticanje tih dionica.   |

### Primjeri – finansijske obaveze

- |   |  |
|---|--|
| 1 | Za zajam dobiven od banke, obaveza se početno priznaje po sadašnjoj vrijednosti novca koji se duguje banci (na primjer, uključujući plaćanja kamate i otplate glavnice). |
| 2 | Za robu kupljenu od dobavljača na kratkoročni kredit, obaveza se priznaje po nediskontovanom iznosu koji se duguje dobavljaču, što je obično fakturisana cijena.         |

## Naknadno mjerenje

- 11.14 Na kraju svakog **izvještajnog perioda**, subjekt finansijske instrumente treba mjeriti kako slijedi, bez ikakvog umanjenja za troškove transakcije koji se subjektu mogu pojaviti prilikom prodaje ili drugog otuđenja:
- (a) Dužnički instrumenti koji zadovoljavaju uslove iz paragrafa 11.8 (b) se trebaju mjeriti po **amortizovanom trošku** korištenjem **metode efektivne kamate**. Paragrafi 11.15-11.20 pružaju uputstva za određivanje amortizovanog troška korištenjem metode efektivne kamate. Dužnički instrumenti koji se klasifikuju kao kratkotrajna imovina ili kratkoročna **obaveza** se trebaju mjeriti po nediskontovanom iznosu novca ili druge naknade za koju se očekuje da će biti plaćena ili

naplaćena (tj. neto od umanjenja vrijednosti – pogledati paragrafe 11.21-11.26) osim kada ugovor, zapravo, predstavlja finansijsku transakciju (pogledati paragraf 11.13).

- (b) Obaveza za primanje zajma koja ispunjava uslove iz paragrafa 11.8 (c) se treba mjeriti po nabavnoj vrijednosti (koja je nekad nula) umanjenoj za umanjenje vrijednosti.
- (c) Ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obaveze ponovnog otkupa od strane emitenta se trebaju mjeriti kako slijedi (paragrafi 11.27-11.32 daju uputstva za fer vrijednost):
  - (i) Ukoliko se dionicama trguje javno ili se njihova fer vrijednost može i drugačije pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora, ulaganje se treba mjeriti po fer vrijednosti sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku.
  - (ii) sva druga takva ulaganja se trebaju mjeriti po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti.

Umanjenje vrijednosti ili nenaplativost se moraju utvrditi za finansijske instrumente pod (a), (b) i (c)(ii) navedenim iznad. Paragrafi 11.21-11.26 pružaju uputstva.

## Amortizovani trošak i metodaefektivne kamate

11.15 **Amortizovani trošak finansijske imovine ili finansijske obaveze** na svaki izvještajni datum je neto iznos sljedećeg:

- (a) iznos po kojem su finansijska imovina ili finansijska obaveza izmjereni prilikom početnog priznavanja,
- (b) umanjenog za bilo kakve otplate glavnice,
- (c) uvećanog ili umanjenog za **kumulativnu amortizaciju** korištenjem metode efektivne kamate bilo koje razlike između iznosa prilikom početnog priznavanja i iznosa po dospelju,
- (d) umanjenog, u slučaju finansijske imovine, za bilo kakvo smanjenje (direktno ili korištenjem računna ispravke vrijednosti) za umanjenje vrijednosti ili nenaplativost.

Finansijska sredstva i finansijske obaveze koje nemaju iskazanu kamatnu stopu, koje se ne odnose na ugovor koji predstavlja finansijsku transakciju i koje su klasifikovane kao kratkotrajna imovina ili kratkoročne obaveze se na početku mjere po nediskontovanom iznosu u skladu sa paragrafom 11.13. Prema tome, iznad navedeno pod (c) se na njih ne primjenjuje.

11.16 Metoda efektivne kamate je metoda računanja amortizovanog troška finansijske imovine ili finansijske obaveze (ili grupe finansijske imovine ili finansijskih obaveza) i raspodjele **prihoda** ili **rashoda** od kamate tokom relevantnog perioda. **Efektivna kamata** je kamata koja tačno diskontuje procijenjene buduće novčane isplate ili primitke tokom očekivanog vijeka trajanja finansijskog instrumenta ili, kada je to prikladno, kraćeg perioda na knjigovodstvenu iznos finansijske imovine ili finansijske obaveze. Efektivna kamatna stopa se utvrđuje na osnovu **knjigovodstvene vrijednosti** finansijske imovine ili finansijske obaveze prilikom početnog mjerenja. Prema metodi efektivne kamate:

- (a) amortizovani trošak finansijske imovine (obaveze) je sadašnja vrijednost budućih novčanih primitaka (isplata) diskontovanih po efektivnoj kamatnoj stopi, i
- (b) rashod (prihod) od kamate u periodu je jednak knjigovodstvenom iznosu finansijske obaveze (imovine) na početku perioda pomnožeg sa efektivnom kamatnom stopom tog perioda.

11.17 Kada računa efektivnu kamatnu stopu, subjekt treba procijeniti novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uslove finansijskog instrumenta (na primjer, plaćanje unaprijed, kupovne i slične opcije) i poznate kreditne gubitke koje je pretrpio, ali ne treba razmatrati moguće buduće kreditne gubitke koji još nisu nastupili.

11.18 Kada računa efektivnu kamatnu stopu, subjekt treba amortizovati svaku povezanu naknadu, plaćene ili primljene finansijske nadoknade (kao što su „poeni“), troškove transakcije i druge premije ili diskonte tokom očekivanog vijeka trajanja instrumenta. Izuzetno, subjekt treba koristiti kraći period ako je to period na koji se odnose naknade, plaćene ili primljene finansijske nadoknade, troškovi transakcije i druge premije ili diskonti. Ovo će biti slučaj kada se varijabli na koju se odnose naknade, plaćene ili primljene finansijske nadoknade i druge premije ili diskonti prije roka dospeljeća ponovo utvrđuje cijena po tržišnim kamatnim stopama. U tom slučaju, odgovarajući period amortizacije je period do narednog takvog ponovnog određivanja cijene.

- 11.19 Za finansijsku imovinu i finansijske obaveze sa varijabilnom stopom, periodična ponovna procjena novčanih tokova mijenja efektivnu kamatnu stopu da bi se odrazilo promjene tržišnih kamatnih stopa. Ukoliko se finansijska imovina ili finansijsko sredstvo sa varijabilnom stopom na početku priznaju u iznosu koji je jednak potraživanju ili dugovanju po osnovu glavnice prilikom dospijea, ponovna procjena budućih plaćanja po osnovu kamate obično nema značajan efekat na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obaveze.
- 11.20 Ukoliko subjekt revidira svoje procjene vezane za plaćanja ili primanja, subjekt treba prilagoditi knjigovodstvenu vrijednost finansijske imovine ili obaveze (ili grupe finansijskih instrumenata) da bi se prikazala sadašnja i revidirana procjena novčanih tokova. Subjekt treba ponovo izračunati knjigovodstvenu vrijednost računajući sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova po prvobitnoj efektivnoj kamatnoj stopi finansijskog instrumenta. Subjekt ovo prilagođavanje priznaje kao prihod ili rashod u dobiti ili gubitku na datum ponovne procjene.

**Primjer određivanja amortizovanog troška petogodišnjeg zajma koristeći metodu efektivne kamatne stope**

1. januara 20X0. godine, subjekt je stekao obveznicu za 900 novčanih jedinica (NJ), uz troškove transakcije od 50 NJ.<sup>(a)</sup> Kamata od 40 NJ se potražuje godišnje, ali se ne naplaćuje, tokom narednih pet godina (31. decembar 20X0-31. decembar 20X4). Obveznica po dospijeu na 31. decembar 20X4. godine ima vrijednost za isplatu od 1100 NJ.

Godina	Knjigovodstveni iznos na početku perioda	Prihod od kamate po stopi od 6,9583%*	Novčani priliv	Knjigovodstveni iznos na kraju perioda
	NJ	NJ	NJ	NJ
20X0	950.00	66.10	(40.00)	976.11
20X1	976.11	67.92	(40.00)	1,004.03
20X2	1,004.03	69.86	(40.00)	1,033.89
20X3	1,033.89	71.94	(40.00)	1,065.83
20X4	1,065.83	74.16	(40.00)	1,100.00
			(1,100.00)	0

\* Efektivna kamatna stopa od 6,9583% je stopa kojom se diskontuje očekivani novčani tok od obveznice na početnu knjigovodstvenu vrijednost:

$$40/(1.069583)^1 + 40/(1.069583)^2 + 40/(1.069583)^3 + 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = 950$$

(a) U ovoj publikaciji, monetarne stavke su izračene u 'novčanim jedinicama' (NJ).

## Umanjenje vrijednosti finansijskih instrumenata mjenjenih po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku

### Priznavanje

- 11.21 Na kraju svakog izvještajnog perioda, subjekt treba ocijeniti postoji li objektivni dokaz o umanjuju vrijednosti bilo koje finansijske imovine koja je izmjerena po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku. Ukoliko postoji objektivni dokaz o umanjuju vrijednosti, subjekt gubitak od umanjuja vrijednosti treba odmah priznati u dobiti ili gubitku.



- 11.22 Objektivni dokaz da je došlo do umanjenja vrijednost finansijske imovine ili grupe imovine uključuje uočljive podatke koje vlasnik imovine može primijetiti o sljedećim događajima koji vode do gubitka:
- značajne finansijske teškoće emitenta ili dužnika,
  - kršenje ugovora, kao što su neispunjenje obaveze ili kašnjenje u otplati kamate ili glavnice,
  - povjerilac, iz ekonomskih ili pravnih razloga povezanih sa finansijskim teškoćama dužnika, dužniku daje ustupak koji povjerilac inače ne bi razmatrao,
  - postalo je **vjerovatno** da će dužnik bankrotirati ili ući u finansijsku reorganizaciju,
  - uočljivi podaci koji pokazuju da postoji mjerljivo smanjenje procijenjenih budućih novčanih tokova od grupe finansijske imovine nakon njihovog početnog priznavanja, iako smanjenje još uvijek ne može biti povezano sa pojedinačnom finansijskom imovinom unutar grupe, kao što su neopovoljni državni ili lokalni ekonomski uslovi ili nepovoljne promjene u uslovima određene djelatnosti.
- 11.23 Drugi faktori, također, mogu biti dokaz o umanjenju vrijednosti, uključujući značajne promjene sa nepovoljnim efektom, a koje su se desile u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom ili pravnom okruženju u kojem emitent posluje.
- 11.24 Subjekt zbog umanjenja vrijednosti treba pojedinačno ocijeniti sljedeću finansijsku imovinu:
- sve instrumente kapitala bez obzira na njihov značaj, i
  - drugu finansijsku imovinu koja je pojedinačno značajna.
- Subjekt drugu finansijsku imovinu treba ocijeniti zbog umanjenja vrijednosti ili pojedinačno ili grupno na osnovu sličnih karakteristika kreditnog rizika.

### Mjerenje

- 11.25 Subjekt gubitak od umanjenja vrijednosti treba mjeriti kod sljedećih instrumenata koji su izmjereni po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku, i to kako slijedi:
- za instrument izmjeren po amortizovanom trošku u skladu sa paragrafom 11.14 (a), gubitak od umanjenja vrijednosti je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih novčanih tokova diskontovanih po prvobitnoj efektivnoj kamatnoj stopi imovine. Ukoliko takav finansijski instrument ima varijabilnu kamatnu stopu, diskontna stopa za mjerenje bilo kakvog gubitka od umanjenja vrijednosti je trenutna efektivna kamatna stopa iz ugovora.
  - za instrument izmjeren po nabavnoj vrijednosti umanjenom za umanjenje vrijednosti u skladu sa paragrafom 11.14 (b) i (c)(ii), gubitak od umanjenja vrijednosti je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i najbolje procjene (koja nužno mora biti gruba procjena) iznosa (koji može biti nula) koji bi subjekt primio za tu imovinu da je prodana na datum izvještavanja.

### Poništenje

- 11.26 Ukoliko se u narednom periodu iznos gubitka od umanjenja vrijednosti smanji i to smanjenje se može objektivno povezati sa događajem koji se desio poslije priznanja umanjenja vrijednosti (kao što je poboljšanje dužnikovog kreditnog rejtinga), subjekt treba poništiti prethodno priznati gubitak od umanjenja vrijednosti ili direktno ili usklađivanjem preko računa ispravke vrijednosti. Poništenje za rezultat ne treba rezultirati u knjigovodstvenom iznosu finansijske imovine (neto od bilo kog računa ispravke vrijednosti) koji je veći od knjigovodstvenog iznosa koji bi bio da umanjenje vrijednosti nije prethodno priznato. Subjekt iznos poništenja treba priznati odmah u dobit ili gubitak.

### Fer vrijednost

- 11.27 Subjekt za procjenu fer vrijednosti imovine treba koristiti sljedeću hijerarhiju:
- Najbolji dokaz fer vrijednosti je kotirana cijena identične imovine (ili slične imovine) na **aktivnom tržištu**. Ovo je obično trenutna ponuđena cijena.
  - Kada kotirane cijene nisu dostupne, cijena u obavezujućem ugovoru o prodaji ili nedavnoj transakciji za identičnu imovinu (ili sličnu imovinu) u nepristrasnoj transakciji između upućenih, voljnih strana pruža dokaz fer vrijednosti. Međutim, ova cijena ne može biti dobra procjena fer vrijednosti ako postoji značajna promjena ekonomskih okolnosti ili značajan vremenski period



između datuma obavezujućeg ugovora o prodaji, ili transakcije, i datuma mjerenja. Ukoliko subjekt može pokazati da posljednja cijena transakcije nije dobra procjena fer vrijednosti (na primjer, zbog toga što odražava iznos koji bi subjekt primio ili platio u prinudnoj transakcij, primoranoj likvidaciji ili prodaji usljed pljenidbe), onda se ta cijena prilagođava.

- (c) Ukoliko tržište za tu imovinu nije aktivno i nijedan obavezujući ugovor o prodaji ili nedavna transakcija identične imovine (ili slične imovine) sama po sebi nije dobra procjena fer vrijednosti, subjekt fer vrijednost treba procijeniti koristeći drugu tehniku procjene. Cilj korištenja tehnike procjene je procijeniti kakva bi cijena transakcije bila na dan mjerenja u nepristrasnoj razmjeni motivisanoj uobičajenim poslovnim obzirima.

Ostali odjeljci ovog Standarda se vežu za uputstva o fer vrijednosti iz paragrafa 11.27-11.32, uključujući Odjeljak 9, Odjeljak 12, Odjeljak 14, Odjeljak 15, Odjeljak 16 *Ulaganja u nekretnine*, Odjeljak 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odjeljak 28.

### **Tehnika procjene**

- 11.28 Tehnike procjene uključuju korištenje nedavnih nezavisnih tržišnih transakcija za identičnu imovinu između obaviještenih, voljnih strana, ukoliko su dostupne, vezu sa trenutnom fer vrijednošću druge imovine koja je suštinski ista kao i imovina koja se mjeri, analizu diskontovanog novčanog toka i modele određivanja cijena opcija. Ukoliko postoji tehnika procjene koja se od strane učesnika na tržištu obično koristi za određivanje cijene imovine i ta tehnika je pokazala da pruža pouzdane procjene cijena u stvarnim tržišnim transakcijama, subjekt koristi tu tehniku.
- 11.29 Cilj korištenja tehnike procjene je da se utvrdi kakva bi cijena transakcije bila na datum mjerenja u nezavisnoj razmjeni motivisanoj uobičajenim poslovnim razmatranjima. Fer vrijednost se procjenjuje na osnovu rezultata tehnike procjene koja najviše koristi tržišne inpute i koja se, što je manje moguće, oslanja na inpute određene od strane subjekta. Očekuje se da tehnika procjene dovede do pouzdane procjene fer vrijednosti ako:
- (a) razumno odražava kako bi se očekivalo da tržište odredi cijenu imovine, i
- (b) inputi u tehniku procjene razumno predstavljaju tržišna očekivanja i mjerenja faktora rizika povrata koji su svojstveni za tu imovinu.

### **Nepostojanje aktivnog tržišta**

- 11.30 Fer vrijednost ulaganja u imovinu koja nema kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu je pouzdano mjerljiva ako:
- (a) varijabilnost raspona razumnih procjena fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu, ili
- (b) vjerovatnoća različitih procjena unutar raspona se može razumno ocijeniti i koristiti prilikom procjene fer vrijednosti.
- 11.31 Postoje mnoge situacije u kojima varijabilnost raspona razumnih procjena fer vrijednosti imovine koja nema kotiranu tržišnu cijenu vjerovatno neće biti značajna. Obično je moguće procijeniti fer vrijednost imovine koju je subjekt stekao od neke druge strane. Međutim, ukoliko je raspon razumne procjene fer vrijednosti značajan i vjerovatnoća različitih procjena ne može biti razumno ocijenjena, subjekt je spriječen tu imovinu mjeriti po fer vrijednosti.
- 11.32 Ukoliko pouzdano mjerenje fer vrijednosti više nije dostupno za imovinu mjerenu po fer vrijednosti (ili nije dostupno bez prekomjernih troškova ili napora kada je takav izuzetak predviđen (vidi paragrafe 11.14(c) i 12.8(b)), njegov knjigovodstveni iznos na posljednji datum na koji je pouzdano mjereno postaje njegova nova nabavna vrijednost. Subjekt imovinu treba mjeriti po ovom iznosu nabavne vrijednosti umanjenom za umanjenje vrijednosti sve dok pouzdano mjerenje fer vrijednosti ne postane dostupno (ili ne postane dostupno bez prekomjernih troškova ili napora kada je takav izuzetak predviđen).

## **Prestanak priznavanja finansijske imovine**

- 11.33 Subjekt treba prestati priznavati finansijsku imovinu samo kada:
- (a) ugovorna prava na novčane tokove od finansijske imovine isteknu ili se izmire, ili
- (b) subjekt drugoj strani suštinski prenese sve rizike i koristi po osnovu vlasništva nad tom finansijskom imovinom, ili

- (c) subjekt, i pored toga što je zadržao neke značajne rizike i koristi po osnovu vlasništva, prenese kontrolu nad imovinom drugoj strani, a ta druga strana ima praktičnu mogućnost prodaje imovine u potpunosti nekoj trećoj nepovezanoj strani te može koristiti tu mogućnost jednostrano i bez potrebe za nametanjem dodatnih ograničenja na prenos. U tom slučaju, subjekt treba:
- (i) prestati priznavati sredstvo, i
  - (ii) odvojeno priznati bilo koja prava ili obaveze zadržana ili stvorena tim prenosom.
- Knjigovodstveni iznos prenesene imovine treba biti raspoređen između zadržanih prava ili obaveza i onih koja su prenesena na osnovu njihovih relativnih fer vrijednosti na datum prenosa. Novostvorena prava i obaveze trebaju biti mjerena po svojoj fer vrijednosti na taj datum. Bilo kakva razlika između primljene naknade i iznosa koji su priznati ili su prestali biti priznati u skladu sa ovim paragrafom treba biti priznata u dobit ili gubitak u periodu u kojem se prenos desio.
- 11.34 Ukoliko prenos za rezultat ne daje prestanak priznavanja zbog toga što je subjekt zadržao značajne rizike i koristi od vlasništva nad prenesenom imovinom, subjekt treba nastaviti priznavati prenesenu imovinu u potpunosti i priznavati finansijsku obavezu za primljene naknade. Imovina i obaveza se ne trebaju prebijati. U narednim periodima, subjekt treba priznavati svaki prihod po osnovu prenesene imovine i svaki rashod koji nastane po osnovu finansijske obaveze.
- 11.35 Ukoliko lice koje vrši prenos obezbijedi nenovčani kolateral (kao što su dužnički ili instrumenti kapitala) licu na koje se sredstvo prenosi, računovodstveno obuhvatanje kolaterala od strane lica koje vrši prenos i lica na koje se vrši prenos zavisi od toga da li lice koje vrši prenos ima pravo da proda ili ponovo založi kolateral i da li je lice na koje se vrši prenos propustilo izvršiti svoje obaveze. Lice koje vrši prenos i lice na koje se vrši prenos kolateral trebaju računovodstveno obuhvatiti na sljedeći način:
- (a) Ukoliko lice na koje se vrši prenos ima po osnovu ugovora ili običaja pravo da proda ili ponovo založi kolateral, lice prenosilac tu imovinu treba reklasifikovati u svom **izvještaju o finansijskom položaju** (na primjer, kao pozajmljenu imovinu, založene instrumente kapitala ili potraživanja s pravom na ponovni otkup) odvojeno od druge imovine.
  - (b) Ukoliko lice na koje se vrši prenos proda kolateral koji mu je dat u zalog, ono treba priznati primitke od prodaje i obavezu mjerenu po fer vrijednosti po osnovu obaveze da vrati kolateral.
  - (c) Ukoliko lice prenosilac ne izvrši svoje obaveze iz ugovora i više nema pravo da povрати kolateral, ono treba prestati priznavati kolateral, a lice na koje se vrši prenos treba priznati kolateral kao svoju imovinu koju će na početku mjeriti po fer vrijednosti ili treba, ako je kolateral već prodalo, prestati priznavati svoju obavezu vraćanja kolaterala.
  - (d) Izuzev u slučaju pod (c), lice prenosilac treba nastaviti evidentirati kolateral kao svoju imovinu, a lice na koje se vrši prenos ne treba priznavati taj kolateral kao sredstvo.

#### **Primjer – prenos koji ispunjava uslove za prestanak priznavanja**

Subjekt prodaje grupu svojih potraživanja banci po cijeni nižoj od njihove nominalne vrijednosti. Subjekt nastavlja naplatu od dužnika u ime banke, uključujući slanje mjesečnih izvještaja, a banka subjektu po tržišnim uslovima plaća naknadu za servisiranje potraživanja. Subjekt je dužan odmah doznačiti banci sve naplaćene iznose, ali nema obavezu prema banci za zakašnjela plaćanja ili neplaćanja od strane dužnika. U ovom slučaju, subjekt je na banku suštinski prenio sve rizike i koristi od vlasništva nad potraživanjima. U skladu s tim, on otklanja potraživanja iz svog izvještaja o finansijskom položaju (na primjer, prestaje ih priznavati) i ne iskazuje obavezu po osnovu primitaka koje prima od banke. Subjekt priznaje gubitak izračunat kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti potraživanja u vrijeme prodaje i primitaka primljenih od banke. Subjekt priznaje obavezu u mjeri u kojoj je naplatio sredstva od dužnika, ali koja još uvijek nije doznačio banci.

#### **Primjer – prenos koji ne ispunjava uslove za prestanak priznavanja**

Podaci su isti kao u prethodnom primjeru osim što je subjekt dogovorio da od banke otkupi svako potraživanje za koje dužnik kasni s plaćanjem obaveza više od 120 dana, bilo da se radi o glavnici ili o kamati. U ovom slučaju, subjekt je zadržao rizik zakašnjelog plaćanja ili neplaćanja od strane dužnika – značajan rizik s obzirom na potraživanja. U skladu s tim, subjekt potraživanja ne tretira kao da su prodana banci i ne prestaje ih priznavati. Umjesto toga, on primitke od banke tretira kao zajam osiguran potraživanjima. Subjekt nastavlja priznavati potraživanja kao imovinu sve dok se ne naplate ili ne otpišu kao nenaplativa.

## Prestanak priznavanja finansijske obaveze

---

- 11.36 Subjekt treba prestati priznavati finansijsku obavezu (ili dio finansijske obaveze) samo kada je ona ugašena – tj. kada je ugovorom određena obaveza ispunjena, otkazana ili istekla.
- 11.37 Ukoliko postojeći zajmoprimac i zajmodavac razmjenjuju finansijske instrumente sa suštinski različitim uslovima, subjekti transakcije trebaju računovodstveno obuhvatiti kao gašenje prvobitne finansijske obaveze i kao priznavanje nove finansijske obaveze. Slično tome, subjekt treba računovodstveno obuhvatiti suštinsku izmjenu uslova postojeće finansijske obaveze ili njenog dijela (zavisno od toga može li se pripisati finansijskim poteškoćama dužnika) kao gašenje prvobitne finansijske obaveze i kao priznavanje nove finansijske obaveze.
- 11.38 Subjekt treba u dobit ili gubitak priznati svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti finansijske obaveze (ili dijela finansijske obaveze) koja je ugašena ili prenesena drugoj strani i plaćene naknade, uključujući bilo koja prenesena nenovčana sredstva ili preuzete obaveze.

## Objavljivanja

---

- 11.39 Objavljivanja koja slijede upućuju na objavljivanja za finansijske obaveze mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Subjekti koji imaju samo osnovne finansijske instrumente (te stoga ne primjenjuju Odjeljak 12) neće imati nikakve finansijske obaveze mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak i, prema tome, neće trebati vršiti takva objavljivanja.

### Objavljivanja računovodstvenih politika za finansijske instrumente

- 11.40 U skladu sa paragrafom 8.5, subjekt u pregledu značajnih **računovodstvenih politika** treba objaviti osnov (ili osnove) za mjerenje koji je korišten za finansijske instrumente, kao i ostale računovodstvene politike korištene za finansijske instrumente, a koje su relevantne za razumijevanje **finansijskih izvještaja**.

## Izveštaj o finansijskom položaju – kategorije finansijske imovine i finansijskih obaveza

---

- 11.41 Subjekt na datum izvještavanja treba objaviti knjigovodstvene vrijednosti svake od sljedećih kategorija finansijske imovine i finansijskih obaveza u potpunosti, bilo u izvještaju o finansijskom položaju, bilo u bilješkama:
- finansijska imovina mjerena po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (paragraf 11.14 (c)(i) i paragrafi 12.8 i 12.9),
  - finansijska imovina koja predstavlja dužničke instrumente po amortizovanom trošku (paragraf 11.14 (a)),
  - finansijska imovina koja predstavlja instrumente kapitala mjerene po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti (paragraf 11.14 (c)(ii) i paragrafi 12.8 i 12.9),
  - finansijske obaveze mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (paragrafi 12.8 i 12.9),
  - finansijske obaveze mjerene po amortizovanom trošku (paragraf 11.14 (a)),
  - obaveze po osnovu zajmova mjerene po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti (paragraf 11.14 (b)).
- 11.42 Subjekt treba objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućavaju da procijene značaj finansijskih instrumenata za njegov **finansijski položaj i učinak**. Na primjer, za dugoročni dug bi takve informacije obično uključivale uslove dužničkog instrumenta (kao što su kamatna stopa, rok dospeljeća, plan otplate, kao i ograničenja koja dužnički instrument donosi subjektu).
- 11.43 Za svu finansijsku imovinu i sve finansijske obaveze mjerene po fer vrijednosti, subjekt treba objaviti osnov za određivanje fer vrijednosti, na primjer, kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu ili tehniku procjene. Kada se koristi tehnika procjene, subjekt treba objaviti pretpostavke primijenjene prilikom određivanja fer vrijednosti za svaku klasu finansijske imovine ili finansijskih obaveza. Na primjer, ukoliko je primjenjivo, subjekt objavljuje informacije o pretpostavkama koje se odnose na stope plaćanja unaprijed, stope procijenjenih kreditnih gubitaka, kao i kamatne ili diskontne stope.

- 11.44 Ako pouzdano mjerenje fer vrijednosti više nije dostupno, ili nije dostupno bez prekomjernih troškova ili napora kada je takav izuzetak predviđen, za sve finansijske instrumente koji bi se inače trebali mjeriti po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu s ovim Standardom, subjekt objavljuje tu činjenicu, knjigovodstveni iznos tih finansijskih instrumenata, i, ako se koristi izuzetak po osnovu prekomjernih troškova ili napora, razloge zašto bi pouzdano mjerenje fer vrijednosti podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore.

## Prestanak priznavanja

- 11.45 Ukoliko je subjekt u transakciji koja ne ispunjava uslove za prestanak priznavanja izvršio prenos finansijske imovine na drugu stranu (pogledati paragrafe 11.33-11.35), subjekt za svaku grupu takve finansijske imovine treba objaviti sljedeće:
- (a) prirodu te imovine,
  - (b) prirodu rizika i koristi od vlasništva kojima subjekt ostaje izložen,
  - (c) knjigovodstvene vrijednosti imovine i svih sa njima povezanih obaveza koje subjekt nastavlja priznavati.

## Kolateral

- 11.46 Kada je subjekt založio finansijsku imovinu kao kolateral za obaveze ili **potencijalne obaveze**, on treba objaviti sljedeće:
- (a) knjigovodstvenu vrijednost finansijske imovine založene kao kolateral,
  - (b) uslove povezane s tim zalogom.

## Neispunjavanje obaveza i kršenje uslova zajma

- 11.47 Za **dugovanja po osnovu zajmova** priznata na datum izvještavanja, a za koja postoji kršenje uslova ili neispunjavanje obaveze po osnovu glavnice, kamate, garantnog fonda ili uslova otkupa koji nisu otklonjeni do datuma izvještavanja, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) detalje vezane za ta kršenja ili neispunjenja obaveza,
  - (b) knjigovodstveni iznos obaveze po osnovu zajma na datum izvještavanja,
  - (c) da li je kršenje ili neispunjenje obaveza otklonjeno ili su uslovi otplate zajma ponovo dogovoreni, a prije nego što su finansijski izvještaji odobreni za objavu.

## Stavke prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka

- 11.48 Subjekt treba objaviti sljedeće stavke prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka:
- (a) prihode, rashode, dobitke ili gubitke, uključujući promjene u fer vrijednost, priznate od:
    - (i) finansijske imovine mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
    - (ii) finansijskih obaveza mjenjenih po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
    - (iii) finansijske imovine mjerene po amortizovanom trošku,
    - (iv) finansijskih obaveza mjenjenih po amortizovanom trošku,
  - (b) ukupni prihod od kamata i ukupni rashod od kamata (izračunate korištenjem metode efektivne kamate) za finansijsku imovinu i finansijske obaveze koje nisu mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
  - (c) iznos svakog gubitka od umanjenja vrijednosti za svaku klasu finansijske imovine.

## Odjeljak 12

### Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente

#### Djelokrug odjeljaka 11 i 12

---

- 12.1 Odjeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* se zajedno bave priznavanjem, prestankom priznavanja, mjerenjem i objavljivanjem **finansijskih instrumenata (finansijske imovine i finansijskih obaveza)**. Odjeljak 11 se primjenjuje na osnovne finansijske instrumente i relevantan je za sve subjekte. Odjeljak 12 se primjenjuje na druge, kompleksnije finansijske instrumente i transakcije. Ukoliko se subjekt upušta samo u transakcije sa osnovnim finansijskim instrumentima, Odjeljak 12 nije primjenjiv. Međutim, čak i subjekti sa samo osnovnim finansijskim instrumentima trebaju razmotriti djelokrug Odjeljka 12 da bi bili sigurni da su izuzeti.

#### Odabir računovodstvene politike

---

- 12.2 Subjekt treba odabrati da primjenjuje ili:
- (a) odredbe i Odjeljka 11 i Odjeljka 12 u potpunosti, ili
  - (b) odredbe o **priznavanju i mjerenju** iz MRS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* i zahtjeve za objavljivanjem Odjeljka 11 i 12
- za računovodstveno tretiranje svih svojih finansijskih instrumenata. Subjektov izbor između (a) i (b) je izbor računovodstvene politike. Paragrafi 10.8-10.14 sadrže zahtjeve za određivanje kada je promjena računovodstvene politike prikladna, kako takvu promjenu tretirati i koje informacije o toj promjeni računovodstvene politike treba objaviti.

#### Djelokrug Odjeljka 12

---

- 12.3 Odjeljak 12 se primjenjuje na sve finansijske instrumente osim sljedećih:
- (a) onih koji su pokriveni Odjeljkom 11,
  - (b) ulaganja u **zavisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke poduhvate** koja se iskazuju u skladu s Odjeljkom 9 *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*, Odjeljkom 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* ili Odjeljkom 15 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*.
  - (c) prava i obaveze poslodavaca prema planovima **primanja zaposlenih** (pogledati Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*),
  - (d) prava po **ugovorima o osiguranju** osim ako ugovor o osiguranju može dovesti do gubitka bilo koje od strana, a kao rezultat ugovornih uslova koji nisu povezani sa:
    - (i) promjenama osiguranog rizika,
    - (ii) promjenama deviznih kurseva, ili
    - (iii) neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana.
  - (e) finansijskih instrumenata koji zadovoljavaju definiciju vlastitog kapitala subjekta, uključujući komponentu kapitala **složenih finansijskih instrumenata** emitovanih od strane subjekta (pogledati Odjeljak 22 *Obaveze i kapital*),
  - (f) **najmova** iz djelokruga Odjeljka 20 *Najmovi*. Prema tome, Odjeljak 12 se primjenjuje na najmove koji bi mogli dovesti do gubitka najmodavcu ili najmoprimcu, a kao rezultat ugovornih uslova koji nisu povezani sa:
    - (i) promjenama cijene iznajmljene **imovine**,
    - (ii) promjenama deviznih kurseva,
    - (iii) promjenama plaćanja najma zasnovanim na varijabilnim tržišnim kamatnim stopama, ili
    - (iv) neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana.

- (g) ugovora za potencijalne naknade u **poslovnom spajanju** (pogledati Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*). Ovaj izuzetak se primjenjuje samo na onoga ko je sticalac.
  - (h) finansijskih instrumenata, ugovora i obaveza u **transakcijama plaćanja po osnovu dionica** na koje se primjenjuje Odjeljak 26 *Plaćanje po osnovu dionica*.
  - (i) imovine po osnovu refundiranja koja se iskazuje u skladu s Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* (vidi paragraf 21.9).
- 12.4 Većina ugovora o kupovini ili prodaji nefinansijskih stavki kao što su roba, **zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema** su isključeni iz ovog odjeljka zbog toga što to nisu finansijski instrumenti. Međutim, ovaj odjeljak se primjenjuje na sve ugovore koji nameću rizik kupcu ili prodavcu, a koji nisu tipični ugovori o kupovini ili prodaji materijalne imovine. Na primjer, ovaj odjeljak se primjenjuje na ugovore koji mogu dovesti do gubitka kod kupca ili prodavca kao rezultat ugovornih uslova koji nisu povezani sa promjenama cijene nefinansijske stavke, promjenama deviznih kurseva ili neizvršenjem obaveza jedne od ugovornih strana.
- 12.5 Kao dodatak ugovorima opisanim u paragrafu 12.4, ovaj odjeljak se primjenjuje i na ugovore o kupovini ili prodaji nefinansijskih stavki ako se ugovor može izmiriti neto u **novcu** ili drugim finansijskim instrumentom, ili razmjenom finansijskih instrumenata kao da su ugovori finansijski instrumenti, uz sljedeći izuzetak: ugovori koji su zaključeni i koji se nastavljaju držati radi prijema ili isporuke nefinansijske stavke u skladu sa očekivanom kupovinom, prodajom ili zahtjevima za upotrebu od strane subjekta, nisu finansijski instrumenti u smislu ovog odjeljka.

## Početno priznavanje finansijske imovine i obaveza

---

- 12.6 Subjekt finansijsku imovinu ili finansijsku obavezu treba priznati samo onda kada subjekt postane strana u ugovornim odredbama instrumenta.

## Početno mjerenje

---

- 12.7 Kada se finansijska imovina ili finansijska obaveza priznaju na početku, subjekt ih treba mjeriti po **fer vrijednosti**, koja je obično cijena transakcije.

## Naknadno mjerenje

---

- 12.8 Subjekt na kraju svakog **izvještajnog perioda** treba mjeriti sve finansijske instrumente obuhvaćene djelokrugom Odjeljka 12 po fer vrijednosti i priznati promjene fer vrijednosti u **dobit ili gubitak**, osim u sljedećem:
- (a) neke promjene u fer vrijednosti **instrumenata zaštite** u naznačenom odnosu zaštite potrebno je priznati u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti** u skladu s paragrafom 12.23, i
  - (b) instrumenti **kapitala** kojima se ne **trguje javno** i čija fer vrijednost se inače ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, kao i ugovori povezani s takvim instrumentima koji će, ako se izvrše, za rezultati imati isporuku takvih instrumenata, **mjere se po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti**.
- 12.9 Ukoliko pouzdano mjerenje fer vrijednosti više nije dostupno bez prekomjernih troškova ili napora za instrument kapitala, ili ugovor povezan s takvim instrumentima koji će ako se izvrši za rezultat imati isporuku takvih instrumenata, kojim se ne trguje javno, ali se mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, njegova fer vrijednost na posljednji datum na koji je instrument bio pouzdano mjerljiv bez prekomjernih troškova ili napora se tretira kao nabavna vrijednost instrumenta. Subjekt mjeri taj instrument po ovoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti sve dok ne bude u mogućnosti utvrditi pouzdanu mjeru fer vrijednosti bez prekomjernih troškova ili napora.

## Fer vrijednost

---

- 12.10 Subjekt za mjerenje fer vrijednosti u skladu sa ovim odjeljkom treba primjenjivati uputstvo za fer vrijednost iz paragrafa 11.27-11.32 kao i za mjerenje fer vrijednosti u skladu sa Odjeljkom 11.



- 12.11 Fer vrijednost finansijske obaveze koja dopijeva po zahtjevu nije manja od iznosa koji se treba platiti po zahtjevu, diskontovanog od prvog dana na koji se moglo zahtijevati da iznos bude plaćen.
- 12.12 Subjekt **troškove transakcije** ne treba uključiti prilikom početnog mjerenja finansijske imovine ili obaveza koje će se naknadno mjeriti po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Ukoliko se isplata imovine odlaže ili se finansira po kamatnoj stopi koja nije tržišna, subjekt imovinu na početku treba mjeriti po **sadašnjoj vrijednosti** budućih isplata diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi.

## Umanjenje vrijednosti finansijskih instrumenata mjerenih po nabavnoj vrijednosti ili amortizovanom trošku

---

- 12.13 Na finansijske instrumente mjerene po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjene vrijednosti u skladu s ovim odjeljkom treba primjenjivati uputstvo za umanjene vrijednosti finansijskog instrumenta mjenenog po nabavnoj vrijednosti iz paragrafa 11.21-11.26.

## Prestanak priznavanja finansijske imovine ili finansijske obaveze

---

- 12.14 Subjekt će primjenjivati zahtjeve za **prestanak priznavanja** iz paragrafa 11.33-11.38. na finansijsku imovinu i finansijske obaveze na koje se primjenjuje ovaj odjeljak.

## Računovodstvo zaštite

---

- 12.15 Ukoliko su zadovoljeni precizirani kriteriji, subjekt može postaviti odnos zaštite između **instrumenta zaštite** i zaštićene **stavke** na način da to ispunjava uslove za računovodstvo zaštite. Računovodstvo zaštite dozvoljava da se dobit ili gubitak po osnovu instrumenta zaštite i zaštićene stavke istovremeno priznaju u dobit ili gubitak.
- 12.16 Da bi se ispunili uslovi za računovodstvo zaštite, subjekt treba udovoljiti svim sljedećim uslovima:
- subjekt postavlja i dokumentuje odnos zaštite tako da se zaštićeni rizik, zaštićena stavka i instrument zaštite mogu jasno utvrditi i da je rizik u zaštićenoj stavci zaštićeni rizik preko instrumenta zaštite,
  - rizik koji je predmet zaštite je jedan od rizika određenih u paragrafu 12.17,
  - instrument zaštite je onaj određen u paragrafu 12.18,
  - subjekt očekuje da instrument zaštite bude vrlo učinkovit u eliminisanju naznačenog zaštićenog rizika. **Učinkovitost zaštite** je stepen do kojeg se promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke koje se mogu pripisati zaštićenom riziku poništavaju promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite.
- 12.17 Ovaj Standard dozvoljava računovodstvo zaštite samo za sljedeće rizike:
- rizik kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku,
  - rizik deviznog kursa ili kamatne stope u čvrstoj obavezi ili **vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji**,
  - rizik cijene robe koja se drži ili u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji kupovine ili prodaje robe,
  - rizik deviznog kursa u neto ulaganju u **inostrano poslovanje**.

Rizik deviznog kursa dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku nije na gore navedenoj listi zbog toga što računovodstvo zaštite ne bi imalo nikakav značajan učinak na **finansijske izvještaje**. Osnovni računi, mjenice i potraživanja i obaveze po osnovu zajmova se obično mjere po amortizovanom trošku (pogledati paragraf 11.5 (d)). Ovo bi uključivalo obebeze nominovane u stranoj valuti. Paragraf 30.10 zahtijeva da se svaka promjena **knjigovodstvene vrijednosti** obaveze uzrokovana promjenom u deviznom kursu prizna u dobit ili gubitak. Prema tome, i promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite (međupalutni swap) i promjena knjigovodstvene vrijednosti obaveze povezana s promjenom u deviznom kursu bi se trebali priznati u dobit ili gubitak i trebali bi se međusobno prebiti osim do visine razlike između promptnog kursa (po kojem se mjeri **obaveza**) i forward kursa (po kojem se mjeri swap).

- 12.18 Ovaj Standard dozvoljava računovodstvo zaštite samo ako instrument zaštite ispunjava sve sljedeće uslove:
- (a) to je swap kamatne stope, swap strane valute, forward ugovor o razmjeni strane valute ili forward ugovor o razmjeni robe za koji se očekuje da bude vrlo učinkovit u eliminisanju rizika utvrđenog u paragrafu 12.17 i koji je naznačen kao zaštićeni rizik,
  - (b) uključuje stranu koja je vanjska u odnosu na izvještajni subjekt (tj. vanjska za **grupu**, segment ili pojedinačni subjekt koji izvještava),
  - (c) njegova **vjerovatna vrijednost** je jednaka naznačenom iznosu glavnice ili vjerovatnom iznosu zaštićene stavke,
  - (d) ima određen rok dospjeća koji nije kasniji od
    - (i) roka dospjeća finansijskog instrumenta koji je zaštićen,
    - (ii) roka očekivanog izvršenja nabavke robe ili obaveze prodaje, ili
    - (iii) nastanka vrlo vjerovatne predviđene transakcije strane valute ili robe čija se zaštita vrši.
  - (e) nema karakteristike plaćanja unaprijed, prijevremenog raskida ili produženja.

### **Zaštita rizika fiksne kamatne stope za priznati finansijski instrument ili rizika cijene robe za robu koja se drži**

- 12.19 Ukoliko su uslovi iz paragrafa 12.16 zadovoljeni i ukoliko je rizik koji je predmet rizika izloženost riziku fiksne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku ili riziku cijene robe koju drži, subjekt treba:
- (a) priznati instrument zaštite kao imovinu ili obavezu i promjenu fer vrijednost instrumenta zaštite u dobit ili gubitak, i
  - (b) priznati promjenu fer vrijednosti zaštićene stavke povezanu sa zaštićenim rizikom u dobit ili gubitak i kao korekciju knjigovodstvene vrijednosti zaštićene stavke.
- 12.20 Ukoliko je zaštićeni rizik rizik fiksne kamatne stope za dužnički instrument mjenenog po amortizovanom trošku, subjekt treba priznati periodična neto novčana izmirenja od swapa kamatne stope koji je instrument zaštite u dobit ili gubitak perioda u kojem su neto izmirenja obračunata.
- 12.21 Subjekt treba prekinuti računovodstvo zaštite dato u paragrafu 12.19 ako:
- (a) instrument zaštite istekne ili se proda ili raskine,
  - (b) zaštita više ne zadovoljava uslove za računovodstvo zaštite određeno u paragrafu 12.16, ili
  - (c) subjekt povuče to naznačavanje.
- 12.22 Ukoliko se računovodstvo zaštite prekine, a zaštićena stavka je imovina ili obaveza vođena po amortizovanom trošku koja se nije prestala priznavati, bilo kakvi dobiti ili gubici priznati kao usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti zaštićene stavke se amortizuju u dobit ili gubitak korištenjem **metode efektivne kamate** tokom preostalog vijeka trajanja instrumenta zaštite.

### **Zaštita rizika varijabilne kamatne stope za priznati finansijski instrument, rizika deviznog kursa ili rizika cijene robe u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji, ili neto ulaganja u inostrano poslovanje**

- 12.23 Ukoliko su zadovoljeni uslovi iz paragrafa 12.16 i zaštićeni rizik je:
- (a) rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku,
  - (b) rizik deviznog kursa u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji,
  - (c) rizik cijene robe u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji, ili
  - (d) rizik deviznog kursa za neto ulaganje u inostrano poslovanje,
- subjekt u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti priznaje dio promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite koji je bio učinkovit u eliminisanju promjene fer vrijednosti ili očekivanih novčanih tokova zaštićene stavke. Subjekt u dobiti ili gubitku priznaje u svakom periodu svaki višak (u apsolutnom iznosu) kumulativne promjene fer



vrijednosti instrumenta zaštite iznad kumulativne promjene fer vrijednosti očekivanih novčanih tokova od početka zaštite (što se ponekad naziva neučinkovitost zaštite). Dobit ili gubitak od zaštite priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se reklasifikuje u dobit ili gubitak kada se zaštićena stavka prizna u dobiti ili gubitku, podložno zahtjevima iz paragrafa 12.25. Međutim, kumulativni iznos svih kursnih razlika koje su povezane sa zaštitom neto ulaganja u inostrano poslovanje priznatih u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se ne reklasifikuje u dobit ili gubitak od otuđenja ili djelimičnog otuđenja inostranog poslovanja.

- 12.24 Ukoliko je zaštićeni rizik rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortizovanom trošku, subjekt treba naknadno priznati periodična neto novčana izmirenja od swapa kamatne stope koji je instrument zaštite u dobit ili gubitak perioda u kojem su neto izmirenja obračunata.
- 12.25 Subjekt prospektivno prekida računovodstvo zaštite određeno u paragrafu 12.23 ako:
- instrument zaštite istekne ili se proda ili raskine,
  - zaštita više ne zadovoljava kriterije za računovodstvo zaštite iz paragrafa 12.16,
  - u zaštiti neke predviđene transakcije, poredviđena transakcije više nije vrlo vjerovatna, ili
  - subjekt povuče to naznačavanje.

Ukoliko se više ne očekuje da se predviđena transakcija desi ili se zaštićeni dužnički instrument, mjenen po amorizovanom trošku, prestane priznavati, svaka dobit ili gubitak od instrumenta zaštite koji je bio priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se treba reklasifikovati u dobit ili gubitak.

## Objavljivanja

---

- 12.26 Subjekt koji primjenjuje ovaj odjeljak treba vršiti sva objavljivanja zahtijevana u Odjeljku 11, uključujući u ta objavljivanja i finansijske instrumente koji su obuhvaćeni djelokrugom ovog odjeljka, kao i one koji su obuhvaćeni Odjeljkom 11. Pored toga, ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite, on treba izvršiti dodatna objavljivanja iz paragrafa 12.27-12.29.
- 12.27 Subjekt treba odvojeno objaviti sljedeće za zaštitu svake od četiri vrste rizika opisane u paragrafu 12.17:
- opis zaštite,
  - opis finansijskih instrumenata naznačenih kao instrumenti zaštite i njihovih fer vrijednosti na **izvještajni datum**, i
  - prirodu rizika koji su predmet zaštite, uključujući i opis zaštićene stavke.
- 12.28 Ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite za zaštitu rizika fiksne kamatne stope ili rizika cijene za robu koja se drži (paragrafi 12.19-12.22), on treba objaviti sljedeće:
- iznos promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite priznate u dobit ili gubitak,
  - iznos promjene fer vrijednosti zaštićene stavke priznate u dobit ili gubitak.
- 12.29 Ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite za zaštitu rizika varijabilne kamatne stope, rizika deviznog kursa, rizika cijene robe u čvrstoj obavezi ili vrlo vjerovatnoj predviđenoj transakciji, ili neto ulaganje u inostrano poslovanje (paragrafi 12.23-12.25), on treba objaviti sljedeće:
- periode u kojima se očekuje nastanak novčanih tokova i u kojima se očekuje da utiču na dobit ili gubitak,
  - opis svake predviđene transakcije za koju se ranije koristilo računovodstvo zaštite, ali za koju se više ne očekuje da se desi,
  - iznos promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite koja je priznata u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tokom perioda (paragraf 12.23),
  - iznos koji je reklasifikovan u dobit ili gubitak perioda (paragrafi 12.23 i 12.25),
  - iznos svakog viška kumulativne promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite iznad kumulativne promjene fer vrijednosti očekivanih novčanih tokova koji je priznat u dobiti ili gubitku perioda (paragraf 12.23).

## Odjeljak 13

### Zalihe

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 13.1 Ovaj Odjeljak propisuje načela za priznavanje i mjerenje **zaliha**. Zalihe su **imovina**:
- (a) koja se drže za prodaju u redovnom toku poslovanja;
  - (b) u procesu proizvodnje za takvu prodaju, ili
  - (c) u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.
- 13.2 Ovaj standard primjenjuje se na sve zalihe osim na:
- (a) nedovršene radove po osnovu **ugovora o izgradnji**, uključivši direktno povezane ugovore o pružanju usluga (vidi Odjeljak 23 *Prihodi*)
  - (b) **finansijske instrumente** (vidi Odjeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*) i
  - (c) **biološku imovinu** povezanu s **poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodom** u trenutku žetve (vidi Odjeljak 34 *Specijalizirane aktivnosti*).
- 13.3 Ovaj Standard se ne primjenjuje na **mjerenje** zaliha:
- (a) proizvođača poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve, te minerala i mineralnih proizvoda, u mjeri u kojoj se vrednuju po **fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje kroz dobit ili gubitak**, ili
  - (b) robe brokera i trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje kroz dobit ili gubitak.

#### Mjerenje zaliha

---

- 13.4 Subjekt treba mjeriti zalihe po trošku ili procijenjenoj prodajnoj cijeni umanjenoj za troškove dovršetka i prodaje, zavisno o tome što je niže.

#### Trošak zaliha

---

- 13.5 Subjekt treba uključiti u trošak zaliha sve troškove nabave, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

#### Troškovi nabave

---

- 13.6 Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju kupovnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt kasnije može povratiti od poreznih vlasti), te troškove prijevoza, rukovanja zaliha, kao i druge troškove koji se mogu direktno pripisati sticanju gotovih proizvoda, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave.
- 13.7 Subjekt može nabaviti zalihe pod uvjetima odgođenog plaćanja. U nekim slučajevima, ovakav aranžman sadrži neiskazan finansijski instrument, na primjer, razliku između kupovne cijene u uobičajenim prodajnim uvjetima i iznosa odgođenog plaćanja. U tim slučajevima, razlika se priznaje kao **rashod** po osnovu kamata tokom perioda finansiranja i ne uključuje se u trošak zaliha.

## Troškovi konverzije

---

- 13.8 Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove direktno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je direktan rad. Također uključuju i sistematski rasporedene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom 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 zgrada i proizvodne opreme, te troškove upravljanja i administrativne troškove pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji direktno ili gotovo direktno zavise o obimu proizvodnje, kao što su indirektni materijal i indirektni rad.

## Raspoređivanje općih troškova proizvodnje

---

- 13.9 Subjekt treba rasporediti fiksne opće troškove proizvodnje na troškove konverzije na temelju normalnog kapaciteta proizvodnje. Normalan kapacitet je proizvodnja koja se očekuje ostvariti u prosjeku tokom određenog broja perioda ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta kao posljedicu planiranog održavanja. Moguće je koristiti i ostvaren obim proizvodnje ako je približan normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda ne povećava se kao posljedica smanjene proizvodnje ili ako postrojenje ne radi. Neraspoređeni opći troškovi proizvodnje priznaju se kao rashod perioda u kojem su nastali. U periodima neuobičajeno velike proizvodnje iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda se umanjuje tako da se zalihe ne mjere iznad troška. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda na temelju stvarne upotrebe proizvodnih kapaciteta.

## Zajednički proizvodi i nusproizvodi

---

- 13.10 Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. To je, na primjer, slučaj kad se proizvode zajednički proizvodi ili ako postoji osnovni proizvod i nusproizvod. Kad troškove sirovina ili konverzije svakog proizvoda nije moguće zasebno identificirati, oni se racionalno i dosljedno raspoređuju među proizvodima. Raspoređivanje se može temeljiti, na primjer, ne relativnoj vrijednosti prodaje svakog proizvoda ili u fazi proizvodnog procesa u kojoj je proizvode moguće zasebno identificirati ili na završetku proizvodnje. Većina nusproizvoda je po svojoj prirodi beznačajna. Kada je to slučaj, subjekt ih treba mjeriti po prodajnoj cijeni umanjenoj za troškove dovršetka i prodaje, a ta vrijednost se oduzima od troška osnovnog proizvoda. Kao rezultat toga, **knjigovodstvena vrijednost** osnovnog proizvoda ne razlikuje se **značajno** od njegovog troška.

## Ostali troškovi uključeni u zalihe

---

- 13.11 Subjekt treba uključiti ostale troškove u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.
- 13.12 Paragraf 12.19(b) propisuje da, u određenim okolnostima, promjena **fer vrijednosti instrumenta zaštite** u zaštiti rizika fiksne kamatne stope ili rizika cijene robe koja se drži, korigira knjigovodstvenu vrijednost robe.

## Troškovi koji se isključuju iz zaliha

---

- 13.13 Primjeri troškova koji se isključuju iz troška zaliha i priznaju kao rashod perioda u kojem su nastali su:
- neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova,
  - troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
  - administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, i
  - troškovi prodaje.

## Trošak zaliha pružatelja usluga

---

- 13.14 Ako pružatelji usluga imaju zalihe, mjere ih po trošku njihove proizvodnje. Ovi troškovi sastoje se prvenstveno od troška rada i troškova drugih osoba koje su direktno uključene u pružanje usluga, uključivši nadzorno osoblje, te općih troškova koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i općim administrativnim osobljem nisu uključeni, već se priznaju kao rashod perioda u kojem su nastali. Trošak zaliha pružatelja usluga ne uključuje maržu ili opće troškove koji se ne mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje pružatelji usluga zaračunavaju.

## Trošak poljoprivrednog proizvoda koji je plod biološke imovine

---

- 13.15 U skladu sa Odjeljkom 34, zalihe poljoprivrednih proizvoda, koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine, se kod početnog **priznavanja** mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku žetve. Ovo predstavlja trošak zaliha na taj datum, za potrebe primjene ovog Odjeljka.

## Tehnike za mjerenje troška, kao što su metoda standardnog troška, metoda trgovine na malo i metoda posljednje nabavne cijene

---

- 13.16 Subjekt može koristiti tehnike kao što su metoda standardnog troška, metoda trgovine na malo ili metoda posljednje nabavne za mjerenje troška zaliha, ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približni trošku nabave. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i potrošnog materijala, rada, uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito preispituju i po potrebi mijenjaju u odnosu na postojeće uvjete. Metoda trgovina na malo mjeri zalihe tako da se prodajna vrijednost zaliha umanjuje za odgovarajući postotak bruto marže.

## Metode troškova

---

- 13.17 Subjekt treba mjeriti trošak zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu međusobno razmjenjivati, te dobara i usluga koji su namijenjeni i izdvojeni za specifične projekte koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova.
- 13.18 Subjekt treba mjeriti trošak zaliha, osim onih koje su obuhvaćene paragrafom 13.17., primjenom metode prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO) ili metodom ponderiranog prosječnog troška. Subjekt treba koristiti istu metodu za sve zalihe slične vrste i namjene kod subjekta. Za zalihe drukčije vrste ili namjene primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana. Primjena metode posljednji ulaz – prvi izlaz (LIFO) nije dozvoljena u skladu s ovim Standardom.

## Umanjenje vrijednosti zaliha

---

- 13.19 U paragrafima 27.2 – 27.4 se zahtjeva da subjekt, na kraju svakog **izvještajnog perioda**, procjeni da li je zalihama umanjena vrijednost, odnosno knjigovodstvena vrijednost nije u potpunosti nadoknativa (na primjer zbog oštećenja, zastarijevanja ili smanjenja prodajnih cijena). Ako je stavki (ili grupi stavki) zaliha umanjena vrijednost, ti paragrafi zahtjevaju da subjekt mjeri zalihe po prodajnoj cijeni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, te da prizna gubitak od **umanjenja vrijednosti**. Također se zahtjeva ukidanje prethodno provedenih umanjenja vrijednosti u određenim okolnostima.

## Priznavanje rashoda

---

- 13.20 Kad su zalihe prodane, subjekt treba priznati knjigovodstvenu vrijednost tih zaliha kao rashod u periodu u kojem je priznat odnosni **prihod**.
- 13.21 Neke zalihe mogu se rasporediti na druga sredstva, na primjer, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja ili opreme izradene u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način rasporedene na

neko drugo sredstvo naknadno se obračunavaju u skladu s odredbama odjeljka ovog Standarda relevantnih za tu vrstu imovine.

## Objavlivanje

---

13.22 Subjekt treba objaviti sljedeće:

- (a) **računovodstvene politike** usvojene za mjerenje zaliha, uključivši korištenu metodu obračuna troška zaliha;
- (b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvenu vrijednost zaliha klasificiranu na način prikladan za subjekt;
- (c) iznos zaliha priznat kao rashod tokom perioda;
- (d) gubitke od umanjenja vrijednosti priznate ili ukinute kroz dobit ili gubitak u skladu sa Odjeljkom 27; *Umanjenje vrijednosti imovine*; i
- (e) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja **obaveza**.

## Odjeljak 14

### Ulaganja u pridružene subjekte

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 14.1 Ovaj Odjeljak se primjenjuje kod računovodstvenog tretmana **pridruženih subjekata** u **konsolidiranim finansijskim izvještajima** i u **finansijskim izvještajima** ulagatelja koji nije **matični subjekt**, ali koji ima ulaganja u jedan ili više pridruženih subjekata. Paragraf 9.26 definira zahtjeve za računovodstveni tretman pridruženih subjekata u **odvojenim finansijskim izvještajima**.

#### Definicija pridruženih subjekata

---

- 14.2 Pridruženi subjekt je subjekt, uključujući i nekorporativne subjekte kao što je partnerstvo, nad kojim ulagatelj ima značajan uticaj i koje nije ni **zavisni subjekt** niti udjel u **zajedničkom pothvatu**.
- 14.3 Značajan uticaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o finansijskim i poslovnim politikama subjekta koji je predmet ulaganja, ali nije **kontrola** niti **zajednička kontrola** nad tim politikama.
- (a) Ako ulagatelj ima, direktno ili indirektno (na primjer, preko zavisnog subjekta), 20% ili više glasačke moći kod subjekta koji je predmet ulaganja, pretpostavlja se da ulagatelj ima značajan uticaj, osim kad može biti jasno pokazano da to nije slučaj.
- (b) Obrnuto, ako ulagatelj drži, direktno ili indirektno (npr. preko zavisnog subjekta), manje od 20% glasačke moći kod subjekta u koji je izvršio ulaganje, pretpostavlja se da ulagatelj nema značajan uticaj, osim ako takav uticaj može biti jasno pokazan.
- (c) Znatno ili većinsko vlasništvo drugog ulagatelja nužno ne priječi da ulagatelj ima značajan uticaj.

#### Mjerenje – izbor računovodstvene politike

---

- 14.4 Ulagatelj treba računovodstveno tretirati sva ulaganja u pridružene subjekte korištenjem jednog od sljedećih modela:
- (a) model troška iz paragrafa 14.5.
- (b) metoda udjela iz paragrafa 14.8.
- (c) model **fer vrijednosti** iz paragrafa 14.9.

#### Model troška

- 14.5 Ulagatelj treba mjeriti svoja ulaganja u pridružene subjekte, osim onih za koje postoji objavljena kotacija cijena (vidjeti paragraf 14.7), po trošku umanjenom za sve akumulirane **gubitke od umanjenja vrijednosti** priznate u skladu sa Odjeljkom 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.
- 14.6 Ulagatelj treba priznati dividende i ostale raspodjele primljene od ulaganja kao **prihod**, bez obzira da li su raspodjele iz zadržane dobiti pridruženog subjekta nastale prije ili poslije datuma ulaganja.
- 14.7 Ulagatelj treba mjeriti svoja ulaganja u pridružene subjekte za koje postoji objavljena kotacija cijena korištenjem modela **fer vrijednosti** (vidjeti paragraf 14.9).

#### Metoda udjela

- 14.8 Prema računovodstvu metode udjela, ulaganje u pridruženi subjekt se početno priznaje po transakcijskoj cijeni (uključujući **transakcijske troškove**) i naknadno se usklađuje kako bi se odrazio ulagačev udjel u **dobiti ili gubitku** i **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti** pridruženog subjekta.
- (a) *Raspodjele i ostala usklađivanja knjigovodstvenog iznosa*. Raspodjele primljene od pridruženog subjekta smanjuju **knjigovodstveni iznos ulaganja**. Mogu se zahtjevati usklađivanja

knjigovodstvenog iznosa kao posljedica promjena u kapitalu pridruženog subjekta koje nastaju iz stavki ostale sveobuhvatne dobiti.

- (b) *Potencijalna prava glasa.* Iako se potencijalna prava glasa razmatraju pri odlučivanju da li postoji značajan uticaj, ulagatelj treba mjeriti svoj udio u dobiti ili gubitku pridruženog subjekta i svoj udio u promjenama kapitala pridruženog subjekta na osnovu trenutnih vlasničkih interesa. Takva mjerenja ne trebaju odražavati moguće izvršenje ili konverziju potencijalnih prava glasa.
- (c) *Implicitni goodwill i usklađivanja fer vrijednosti.* Po ulaganju u pridruženi subjekt, ulagatelj treba računovodstveno tretirati bilo koju razliku (bilo pozitivnu ili negativnu) između cijene sticanja i ulagačeva udjela u fer vrijednosti neto **imovine** pridruženog subjekta koja se može identificirati u skladu sa paragrafima 19.22 – 19.24. Ulagatelj treba uskladiti svoj udio u dobitima ili gubicima pridruženog subjekta poslije sticanja kako bi računovodstveno obuhvatio dodatnu **amortizaciju** imovine pridruženog subjekta čija se amortizacija može izvršiti (uključujući i **goodwill**) po osnovu viška njihovih fer vrijednosti u odnosu na knjigovodstvene iznose u trenutku sticanja ulaganja.
- (d) *Umanjenje vrijednosti.* Ako postoji naznaka da ulaganje u pridruženi subjekt može biti umanjeno, ulagatelj treba testirati cjelokupni knjigovodstveni iznos ulaganja na umanjenje vrijednosti u skladu sa Odjeljkom 27 kao pojedinačnu imovinu. Svaki goodwill uključen u knjigovodstveni iznos ulaganja u pridruženi subjekt se ne testira zasebno na umanjenje vrijednosti, već, umjesto toga, kao dio testa umanjenja vrijednosti ulaganja u cjelini.
- (e) *Ulagačeve transakcije s pridruženim subjektima.* Ako se pridruženi subjekt računovodstveno tretira primjenom metode udjela, ulagatelj treba eliminirati nerealizirane dobitke i gubitke koji proizlaze iz uzlaznih (od pridruženog subjekta prema ulagatelju) i silaznih (od ulagatelja prema pridruženom subjektu) transakcija razmjerno ulagačevu udjelu u pridruženom subjektu. Nerealizirani gubici na osnovu takvih transakcija mogu pružiti dokaze o umanjenju vrijednosti prenesenog sredstva.
- (f) *Datum finansijskih izvještaja pridruženog subjekta.* Kod primjene metode udjela ulagatelj treba koristiti finansijske izvještaje pridruženog subjekta pod istim datumom kao što su finansijski izvještaji ulagatelja, osim ako je takvo što **neizvedivo**. Ako je takvo što neizvedivo, ulagatelj treba koristiti najnovije dostupne finansijske izvještaje pridruženog subjekta, s usklađivanjima provedenim za učinke svih značajnih poslovnih događaja i transakcija koje se pojave između datuma završetaka obračunskih perioda.
- (g) *Računovodstvene politike pridruženog subjekta.* Ako pridruženi subjekt primjenjuje **računovodstvene politike** drukčije od onih ulagačevih, ulagatelj treba uskladiti finansijske izvještaje pridruženog subjekta kako bi odražavali računovodstvene politike ulagatelja u svrhu primjene metode udjela, osim ako je takvo što neizvedivo.
- (h) *Gubici iznad visine ulaganja.* Ako je, prema metodi udjela, ulagačev udjel u gubitku pridruženog subjekta jednak ili prelazi knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u pridruženi subjekt, ulagač treba prekinuti priznavanje svojeg udjela u budućim gubicima. Nakon što je ulagačev udjel sveden na nulu, ulagatelj treba priznati dodatne gubitke kroz rezerviranja (vidjeti Odjeljak 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*) samo u mjeri u kojoj ulagatelj ima zakonske ili **izvedene obaveze** ili je izvršio plaćanja u ime pridruženog subjekta. Ako pridruženi subjekt naknadno iskaže dobitke, ulagatelj će nastaviti priznavati svoj udjel u tim dobitcima samo nakon što svoj udjel u dobitcima izjednači udjelu u gubicima koji nisu priznati.
- (i) *Prekid primjene metode udjela.* Ulagatelj prestaje primjenjivati metodu udjela od datuma na koji prestane imati značajan uticaj.
  - (i) Ako pridruženi subjekt postane zavisni subjekt ili zajednički pothvat, ulagatelj treba ponovno mjeriti svoj prethodni udio u kapitalu po fer vrijednosti i priznati **dobit** ili gubitak, ako ih ima, u dobiti ili gubitku perioda.
  - (ii) Ako ulagatelj izgubi značajan uticaj nad pridruženim subjektom kao rezultat potpunog ili djelomičnog otuđenja, treba prestati priznavati taj pridruženi subjekt i priznati u dobiti ili gubitku razliku između, na jednoj strani, zbira dobivenih primitaka i fer vrijednosti svih zadržanih udjela i, s druge strane, knjigovodstvenog iznosa ulaganja u pridruženi subjekt na datum kada je izgubljen značajan uticaj. Zatim, ulagatelj treba tretirati svaki zadržani udjel korištenjem Odjeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, prema djelokrugu.
  - (iii) Ako ulagatelj izgubi značajan uticaj zbog razloga koji nije djelomično otuđenje njegovog ulaganja, ulagatelj treba koristiti knjigovodstveni iznos ulaganja na taj datum kao novu troškovnu osnovu i računovodstveno tretirati to ulaganje korištenjem Odjeljka 11 i 12, prema djelokrugu.



## Model fer vrijednosti

- 14.9 Prilikom početnog priznavanja ulaganja u pridružene subjekte, ulagatelj je treba mjeriti po transakcijskoj cijeni. Transakcijska cijena isključuje transakcijske troškove.
- 14.10 Na svaki **izvještajni datum**, ulagatelj treba mjeriti svoje ulaganje u pridružene subjekte po fer vrijednosti, sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku, korištenjem upustava za mjerenje fer vrijednosti definiranih u paragrafima 11.27 – 11.32. Ulagatelj koji koristi model fer vrijednosti treba koristiti model troška za svako ulaganje u pridružene subjekte za koje je neizvedivo pouzdano mjeriti fer vrijednost bez nepotrebnih troškova i napora.

## Prezentiranje finansijskih izvještaja

---

- 14.11 Ulagatelj treba klasificirati ulaganja u pridružene subjekte kao netekuću imovinu.

## Objavljivanja

---

- 14.12 Ulagatelj u pridružene subjekte treba objaviti sljedeće:
- (a) svoju **računovodstvenu politiku** za ulaganja u pridružene subjekte;
  - (b) knjigovodstveni iznos ulaganja u pridružene subjekte (vidjeti paragraf 4.2(j)); i
  - (c) fer vrijednost ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom metode udjela, a za koje postoje objavljene cijene kotacija.
- 14.13 Za ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom modela troška, subjekt treba objaviti iznos dividendi i ostalih raspodjela priznatih kao prihod.
- 14.14 Za ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom metode udjela, subjekt treba zasebno objaviti svoj udjel u dobiti ili gubitku tih pridruženih subjekata i svoj udjel u svim **prekinutim poslovanjima** takvih pridruženih subjekata.
- 14.15 Za ulaganja u pridružene subjekte koji se tretiraju primjenom modela fer vrijednosti, subjekt treba objaviti informacije u skladu sa zahtjevima u paragrafima 11.41–11.44. Ako ulagatelj primjenjuje izuzetak po osnovu prekomjernih troškova ili napora iz paragrafa 14.10 za bilo koji pridruženi subjekt, on objavljuje tu činjenicu, razloge zašto bi mjerenje fer vrijednosti podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore i knjigovodstveni iznos ulaganja u pridružene subjekte koja se iskazuju u skladu s modelom troška.



## Odjeljak 15

### Ulaganja u zajedničke pothvate

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 15.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na računovodstvo za **zajedničke pothvate** u **konsolidiranim finansijskim izvještajima** i **finansijskim izvještajima** ulagatelja koji nije **matični** subjekt, ali koji ima **pothvatnički** udjel u jednom ili više zajedničkih pothvata. Paragraf 9.26 propisuje zahtjeve za računovodstveni tretman pothvatničkog udjela u zajedničkim pothvatima u **odvojenim finansijskim izvještajima**.

#### Definicija zajedničkih pothvata

---

- 15.2 **Zajednička kontrola** je ugovorom uređeno dijeljenje **kontrole** nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških finansijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pothvatnika).
- 15.3 *Zajednički pothvat* je ugovorni aranžman kojim dvije ili više osoba poduzima ekonomsku aktivnost koja je podvrgnuta zajedničkoj kontroli. Zajednički pothvati se mogu javiti u obliku zajednički kontroliranih djelatnosti, zajednički kontrolirane **imovine**, ili **zajednički kontroliranih subjekata**.

#### Zajednički kontrolirane djelatnosti

---

- 15.4 Djelatnost nekog zajedničkog pothvata obuhvaća korištenje imovine i drugih resursa pothvatnika umjesto uspostave korporacije, partnerstva ili drugog subjekta ili finansijske 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 **obaveze**, te pribavlja vlastite finansijske izvore, što predstavlja njegove vlastite obaveze. 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 svi nastali zajednički rashodi dijele između pothvatnika.
- 15.5 U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik treba priznati u svojim finansijskim izvještajima:
- imovinu koja kontrolira i obaveze koje nastaju, i
  - rashode koji nastaju i svoj udio u **prihodu** koji zaradi od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.

#### Zajednički kontrolirana imovina

---

- 15.6 Neki zajednički pothvati obuhvaćaju zajedničku kontrolu, a često i zajedničko vlasništvo, pothvatnika nad jednom ili više djelova imovine koja je dana u ili je nabavljena i namijenjena za svrhe zajedničkog pothvata.
- 15.7 U pogledu svoga udjela u zajednički kontroliranoj imovini, pothvatnik treba priznati u svojim finansijskim izvještajima:
- svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine;
  - sve obaveze koje je napravio;
  - svoj udjel u svim obavezama koje su nastale zajednički s drugim pothvatnicima u odnosu na zajednički pothvat;
  - svaki prihod od prodaje ili korištenja svog udjela od outputa (proizvodnje) zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim udjelom svih rashoda nastalih zajedničkim pothvatom; i
  - sve rashode koje je on napravio u svezi s njegovim udjelom u zajedničkom pothvatu.

## Zajednički kontrolirani subjekti

---

- 15.8 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.

### Mjerenje – izbor računovodstvene politike

- 15.9 Pothvatnik treba računovodstveno tretirati udjele u zajednički kontroliranim subjektima korištenjem jednog od sljedećih modela:
- (a) model troška iz paragrafa 15.10.
  - (b) metodu udjela iz paragrafa 15.13.
  - (c) model **fer vrijednosti** iz paragrafa 15.14

### Model troška

- 15.10 Pothvatnik treba mjeriti svoja ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte, osim onih za koje je objavljena kotacija cijena (vidjeti paragraf 15.12) po trošku umanjenom za sve akumulirane **gubitke od umanjenja vrijednosti** priznate u skladu sa Odjeljkom 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.
- 15.11 Pothvatnik treba priznati raspodjele primljene od ulaganja kao prihod bez obzira da li su te raspodjele iz zadržane zarade zajednički kontroliranog subjekta nastale prije ili poslije datuma sticanja.
- 15.12 Pothvatnik treba mjeriti svoja ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte za koje postoji objavljena kotacija cijena korištenjem modela fer vrijednosti (vidjeti paragraf 15.14).

### Metoda udjela

- 15.13 Pothvatnik treba mjeriti svoja ulaganja u zajednički kontroliranim subjektima po metodi udjela primjenom postupaka iz paragrafa 14.8 (koristeći pojam “zajednička kontrola“ gdje se u paragrafu spominje pojam “značajan uticaj“).

### Model fer vrijednosti

- 15.14 Pri početnom priznavanju ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte, pothvatnik ih treba mjeriti po transakcijskoj cijeni. Transakcijska cijena ne uključuje **troškove transakcije**.
- 15.15 Na svaki **izvještajni datum**, pothvatnik treba mjeriti svoja ulaganja u zajednički kontroliranim subjektima po fer vrijednosti, sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u **dobiti ili gubitku**, pritom koristeći **postupke** za fer vrijednost iz točaka 11.27 – 11.32. Pothvatnik, koji koristi model fer vrijednosti, treba koristiti model troška za sva ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte za koje je neizvedivo pouzdano mjeriti fer vrijednost bez nepotrebnih troškova i napora.

## Transakcije između pothvatnika i zajedničkog pothvata

---

- 15.16 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 gubitku od umanjenja vrijednosti.
- 15.17 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 nezavisnoj 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 gubitak od umanjenja.

## Ako ulagatelj nema zajedničku kontrolu

---

- 15.18 Ulagatelj u zajedničkom pothvatu koji nema zajedničku kontrolu treba tretirati takva ulaganja u skladu sa Odjeljkom 11 *Osnovni financijski instrumenti*, Odjeljkom 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente* ili, ako postoji značajan uticaj u zajedničkom pothvatu, u skladu sa Odjeljkom 14 *Ulaganja u pridružene subjekte*.

## Objavljivanja

---

- 15.19 Ulagatelj u zajedničkom pothvatu treba objaviti:
- (a) svoju **računovodstvenu politiku** koju koristi kod priznavanja svojih udjela u zajednički kontroliranim subjektima.
  - (b) **knjigovodstveni iznos** ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte ( vidjeti paragraf 4.2.(k)).
  - (c) fer vrijednost ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte koji se tretiraju primjenom metode udjela za koje postoji objavljene kotacije cijena.
  - (d) ukupan iznos svih obaveza povezanih s zajedničkim pothvatima, uključujući svoj udjel u obavezama po osnovi kapitala koje su nastale zajedno s drugim pothvatnicima, kao i svoj udjel preuzetih obaveza po osnovi kapitala samih zajedničkih pothvata.
- 15.20 Kod zajednički kontroliranih subjekata koji se vrednuju po metodi udjela, pothvatnik također treba objaviti informacije u skladu sa zahtjevima iz paragrafa 14.14 za ulaganja po metodi udjela.
- 15.21 Kod zajednički kontroliranih subjekata koji se tretiraju po modelu fer vrijednosti, pothvatnik treba objaviti informacije u skladu sa zahtjevima iz paragrafa 11.41–11.44. Ako pothvatnik primjenjuje izuzetak po osnovu prekomjernih troškova ili napora iz paragrafa 15.15 za bilo koji zajednički kontrolirani subjekt, on objavljuje tu činjenicu, razloge zašto bi mjerenje fer vrijednosti podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore i knjigovodstveni iznos ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte koja se iskazuju u skladu s modelom troška.

## Odjeljak 16

### Ulaganje u nekretnine

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 16.1 Ovaj Odjeljak propisuje računovodstveni tretman ulaganja u zemljišta ili zgrade koje zadovoljavaju definiciju **ulaganja u nekretnine** definiranu u paragrafu 16.2 i nekih udjela u nekretninama koje drži najmoprimac u **poslovnom najmu** (vidi paragraf 16.3) koji se tretiraju kao ulaganje u nekretnine. Samo ulaganja u nekretnine čija se **fer vrijednost** može pouzdano mjeriti, bez prekomjernih troškova i napora na kontinuiranoj osnovi, se računovodstveno tretiraju u skladu sa ovim Odjeljkom po fer vrijednosti kroz **dobit ili gubitak**. Sva druga ulaganja u nekretnine se računovodstveno tretiraju kao nekretnine, postrojenja i oprema korištenjem modela troška – amortizacije - umanjenja vrijednosti iz Odjeljka 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i ostaju u okviru djelokruga Odjeljka 17, osim ukoliko postane dostupno pouzdano mjerenje fer vrijednosti i ukoliko se očekuje da će fer vrijednost biti pouzdano mjerljiva na kontinuiranoj osnovi.

#### Definiranje i početno priznavanje ulaganja u nekretnine

---

- 16.2 Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj u **finansijskom najmu** drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta njezine tržišne vrijednosti ili oboje, a ne radi:
- (a) njezinog korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
  - (b) prodaje u sklopu redovnog poslovanja.
- 16.3 Udjel najmoprimca u nekretnini u **poslovnom najmu** može se klasificirati i voditi kao ulaganje u nekretnine u skladu sa ovim Odjeljkom, samo i isključivo ako bi nekretnina inače udovoljavala definiciji ulaganja u nekretnine i najmoprimac može mjeriti fer vrijednost udjela u nekretnini bez prekomjernih troškova i napora na kontinuiranoj. Ova alternativna klasifikacija je moguća za svaku pojedinačnu nekretninu.
- 16.4 Nekretnine sa višestrukom upotrebom treba razdvojiti na ulaganja u nekretnine i **nekretnine, postrojenja i opremu**. Međutim, ako se fer vrijednost dijela koji se odnosi na ulaganje u nekretnine ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora, cjelokupna nekretnina treba se računovodstveno tretirati kao nekretnine, postrojenja i oprema u skladu sa Odjeljkom 17.

#### Mjerenje kod početnog priznavanja

---

- 16.5 Subjekt treba mjeriti ulaganje u nekretnine po trošku prilikom početnog **priznavanja**. Trošak stečenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove, kao što su profesionalne naknade za pravne i posredničke usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale **transakcijske troškove**. Ako se plaćanje odgađa dulje od uobičajnih kreditnih uvjeta, trošak se utvrđuje u visini **sadašnje vrijednosti** svih budućih plaćanja. Subjekt treba utvrditi trošak izgradnje ulaganja u nekretnine u vlastitoj izvedbi u skladu sa paragrafima 17.10 – 17.14.
- 16.6 Početni trošak ulaganja u nekretnine koja se drži pod **najmom** i koja je klasificirana kao ulaganje u nekretnine se utvrđuje u skladu sa paragrafom 20.9 za finansijski najam, čak i ako bi se taj najam inače klasificirao kao poslovni najam da je pod djelokrugom Odjeljka 20 *Najmovi*. Drugim rječima, **imovina** se priznaje po nižoj od sljedećih vrijednosti, fer vrijednosti nekretnina ili sadašnjoj vrijednosti **minimalnih plaćanja najma**. Istovjetan iznos se priznaje kao **obaveza** u skladu sa paragrafom 20.9.

#### Mjerenje poslije priznavanja

---

- 16.7 Ulaganje u nekretnine, čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora, treba mjeriti po fer vrijednosti na svaki **izvještajni datum** sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u dobiti ili gubitku. Ako se udjel u nekretnini, koja se drži pod najmom, klasificira kao ulaganje u nekretnine, stavka koja se vrednuje po fer vrijednosti je taj udjel, a ne predmetna nekretnina. Paragrafi 11.27 – 11.32

definiraju načine utvrđivanja fer vrijednosti. Subjekt treba računovodstveno tretirati sva ostala ulaganja u nekretnine kao nekretnine, postrojenja i opremu koristeći model troška iz Odjeljka 17.

## Prijenosi

---

- 16.8 Ako se fer vrijednost stavke ulaganja u nekretnine više ne može pouzdano mjeriti bez prekomjernih troškova i napora, subjekt onda treba tu stavku računovodstveno tretirati kao nekretnine, postrojenja i opremu u skladu sa Odjeljkom 17, sve dok se ne mogne pouzdano izmjeriti fer vrijednost. **Knjigovodstvena vrijednost** ulaganja u nekretnine na taj datum postaje njena nabavna vrijednost prema Odjeljku 17. Paragraf 16.10(e)(iii) zahtjeva objavljivanje ovih prijenosa. Ovo predstavlja promjenu okolnosti, a ne promjenu računovodstvene politike.
- 16.9 Osim onoga što se zahtjeva kroz paragraf 16.8, subjekt treba vršiti prijenos nekretnine u, ili iz, ulaganja u nekretnine samo kada te nekretnine prvi put zadovolje, ili prestanu da zadovoljavaju, definiciju ulaganja u nekretnine.

## Objavljivanje

---

- 16.10 Subjekt treba, za sva ulaganja u nekretnine koje vrednuje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (paragraf 16.7), objaviti sljedeće:
- (a) metode i značajne pretpostavke primijenjene kod utvrđivanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine;
  - (b) opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretnine (mjerene ili objavljene u finansijskim izvještajima) temelji na procjeni nezavisnog, kvalificiranog procjenitelja s nedavnim iskustvom u procjeni sličnih nekretnina na istoj lokaciji. Ako nije bilo takve procjene, tu činjenicu treba objaviti;
  - (c) postojanje i iznose ograničenja povezanih s realizacijom ulaganja u nekretnine ili zadržavanjem **dobitaka** i primitaka od otuđenja;
  - (d) ugovorne obaveze na kupnju, izgradnju ili razvoj ulaganja u nekretnine ili popravke, održavanje ili unapređenja;
  - (e) usklađenje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u nekretnine na početku i na kraju perioda, koje uključuje sljedeće:
    - (i) povećanja, zasebno prikazujući ona povećanja koja proizlaze iz sticanja putem **poslovnih spajanja**;
    - (ii) neto **dobitke** ili gubitke od usklađenja fer vrijednosti;
    - (iii) prijenose u i iz ulaganja u nekretnine iskazane po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za **akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti** (vidi paragraf 16.8);
    - (iv) prijenosi na i sa **zaliha** i nekretnina koje koristi;
    - (v) ostale promjene.

Ova usklađenja ne treba prikazivati za prethodne periode.

- 16.11 U skladu sa Odjeljkom 20, vlasnik ulaganja u nekretnine osigurava objavljivanja informacija davatelja najma o zaključenim najmovima. Subjekt koji drži ulaganje u nekretninu pod finansijskim ili poslovnim najmom osigurava objavljivanja primatelja najma za finansijske najmove i objavljivanja davatelja najma za sve zaključene poslovne najmove.

## Odjeljak 17

### Nekretnine, postrojenja i oprema

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 17.1 Ovaj Odjeljak treba primjeniti kod računovodstvenog tretmana **nekretnina, postrojenja i opreme i ulaganja u nekretnine** čija se **fer vrijednost** ne može pouzdano mjeriti bez prekomjernih troškova i napora. Odjeljak 16 *Ulaganje u nekretnine* treba primjeniti na ulaganje u nekretnine čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti bez prekomjernih troškova i napora.
- 17.2 Nekretnine, postrojenja i oprema jesu materijalna **imovina**:
- (a) koja se drži za korištenje u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe, i
  - (b) koja se očekuje koristiti duže od jednog perioda.
- 17.3 Nekretnine, postrojenja i oprema ne obuhvaćaju:
- (a) **biološku imovinu** povezanu s **poljoprivrednim aktivnostima** (vidi Odjeljak 34 *Specijalizirane aktivnosti*); ili
  - (b) prava na iskorištavanje rudnih rezervi kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi resursi.

#### Priznavanje

---

- 17.4 Subjekt treba primjeniti kriterij **priznavanja** definiran u paragrafu 2.27 pri odlučivanju da li priznati stavku nekretnine, postrojenja ili opreme. Stoga, subjekt treba priznati trošak nabave stavke nekretnine, postrojenja i opreme kao imovinu ako, i samo ako:
- (a) je **vjerovatno** da će buduće ekonomske koristi povezane sa predmetom priticati subjektu, i
  - (b) se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.
- 17.5 Stavke kao što su rezervni dijelovi, rezervna oprema i oprema za održavanje se priznaju u skladu s ovim odjeljkom kada zadovoljavaju definiciju nekretnina, postrojenja i opreme. U suprotnom se takve stavke klasificiraju kao **zalihe**.
- 17.6 Sastavni dijelovi nekih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima (npr. krov zgrade). Subjekt treba priznati u **knjigovodstvenu vrijednost** nekretnine, postrojenja i opreme trošak zamijenjenog dijela takve imovine kada on nastane, te ako se očekuje da će buduće ekonomske koristi priticati u subjekt. Knjigovodstvena vrijednost zamijenjenih dijelova se **prestaje priznavati** u skladu s paragrafima 17.27–17.30 bez obzira na to da li su zamijenjeni dijelovi bili odvojeno amortizirani. Ako nije izvodljivo za subjekt da utvrdi knjigovodstveni iznos zamijenjenog dijela, subjekt može koristiti trošak zamjene kao pokazatelj koliki je bio trošak zamijenjenog dijela u momentu kada je stečen ili izgrađen. Paragraf 17.16 propisuje da ako važni dijelovi nekog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme imaju imaju značajno različite obrasce trošenja ekonomskih koristi, subjekt treba rasporediti početni trošak nabave sredstva na njegove važne dijelove i zasebno **amortizirati** svaki takav dio tokom njegovog **korisnog vijeka upotrebe**.
- 17.7 Uslov da bi nekretnina, postrojenje i oprema mogli kontinuirano funkcionirati (na primjer, autobus) može biti obavljanje redovnih većih pregleda bez obzira koji su dijelovi bili zamijenjeni. Kad god se obavi redovan veliki pregled, trošak tog pregleda se priznaje u knjigovodstvenu vrijednost tog sredstva nekretnina, postrojenja i opreme kao trošak zamjene ako su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti prijašnjih pregleda (kao fizički odvojen dio) treba se otpisati. Takav se otpis provodi bez obzira je li trošak prijašnjeg pregleda utvrđen u transakciji u kojoj je imovina kupljena ili izgrađena. Ako je potrebno, procijenjeni budući troškovi sličnih pregleda se mogu koristiti kao indikacija o troškovima kada je imovina bila kupljena ili izgrađena.
- 17.8 Zemljišta i zgrade su zasebna sredstva, i subjekt ih treba zasebno računovodstveno tretirati, čak i kada su zajedno stečeni.

## Mjerenje prilikom priznavanja

---

- 17.9 Subjekt treba mjeriti predmet nekretnine, postrojenja i opreme po njegovom trošku prilikom početnog priznavanja.

### Sastavni dijelovi troška

- 17.10 Trošak pojedinog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme obuhvaća sljedeće:
- (a) kupovnu cijenu, uključujući naknade za pravne i posredničke usluge, uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata;
  - (b) sve troškove koji se direktno mogu pripisati dovođenju sredstva na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu. Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati jesu troškovi pripreme mjesta, početni troškovi isporuke i rukovanja, troškovi instaliranja i montaže, i troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja.
  - (c) početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smješteno, za koje obaveza za subjekt nastaje kada je sredstvo nabavljeno ili kao posljedica korištenja sredstva tokom određenog perioda za namjene različite od proizvodnje zaliha tokom perioda.
- 17.11 Sljedeći troškovi se ne uključuju u trošak predmeta nekretnine, postrojenja i opreme, te ih subjekt treba priznati kao **rashode** kada nastanu:
- (a) trošak otvaranja novih jedinica,
  - (b) trošak uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove promidžbe i aktivnosti promocije),
  - (c) troškovi premještanja poslovanja na novu lokaciju ili usmjeravanja na novu grupu kupaca (uključujući troškove obučavanja zaposlenih),
  - (d) administrativni troškovi i ostali opći troškovi,
  - (e) **troškovi posudbe** (vidjeti Odjeljak 25 *Troškovi posudbe*).
- 17.12 **Prihod** i odnosni trošak sporednih aktivnosti tokom izgradnje ili razvoja stavke nekretnine, postrojenja i opreme se priznaje u **dobiti ili gubitku** ako takve aktivnosti nisu neophodne u dovođenju sredstva na namjeravano mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu.

### Mjerenje troška

- 17.13 Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme jednak je cijeni za plaćanje na datum priznavanja te imovine. Kada je plaćanje odgođeno preko uobičajenih kreditnih rokova, trošak je jednak **sadašnjoj vrijednosti** svih budućih plaćanja.

### Razmjena sredstava

- 17.14 Stavka nekretnine, postrojenja i opreme može se nabaviti razmjenom za nenovčanu imovinu ili za kombinaciju novčane i nenovčane imovine. Subjekt treba mjeriti trošak tako nabavljenih sredstava po fer vrijednosti osim ako: a) transakcija nema komercijalni sadržaj; ili b) fer vrijednost ni primljenog sredstva niti datog sredstva se ne mogu pouzdano izmjeriti. U ovom slučaju, trošak tog sredstva se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti date imovine.

## Mjerenje nakon početnog priznavanja

---

- 17.15 Subjekt bira ili model troška iz paragrafa 17.15A ili model revalorizacije iz paragrafa 17.15B kao svoju računovodstvenu politiku i primjenjuje tu politiku na cijelu klasu nekretnina, postrojenja i opreme. Subjekt primjenjuje model troška na ulaganja u nekretnine čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora. Subjekt priznaje troškove tekućeg održavanja stavke nekretnina, postrojenja i opreme u dobiti ili gubitku perioda u kojem su troškovi i nastali.



## Model troška

- 17.15A Subjekt treba mjeriti stavku nekretnina, postrojenja i opreme, nakon početnog priznavanja, po trošku umanjenom za akumuliranu **amortizaciju** i akumulirane **gubitke od umanjenja**.

## Model revalorizacije

- 17.15B Subjekt mjeri stavku nekretnina, postrojenja i opreme čija se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti po revaloriziranom iznosu, koji predstavlja njenu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjen za svaku naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke od umanjenja. Revalorizacija se vrši dovoljno redovno kako bi se osiguralo da se knjigovodstveni iznos **značajno** ne razlikuje od onog koji bi bio utvrđen korištenjem fer vrijednosti na kraju **izvještajnog perioda**. Paragrafi 11.27–11.32 sadrže uputstva za utvrđivanje fer vrijednosti. Ako se stavka nekretnina, postrojenja i opreme revalorizira, cijela klasa nekretnina, postrojenja i opreme kojoj ta imovina pripada se revalorizira.
- 17.15C Ako se knjigovodstveni iznos imovine poveća kao posljedica revalorizacije, to povećanje se priznaje u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti** i akumulira u **kapitalu** pod naslovom revalorizacionog viška. Međutim, to povećanje se priznaje u dobiti ili gubitku u mjeri u kojoj ukida revalorizaciono smanjenje iste imovine koje je prethodno priznato u dobiti ili gubitku.
- 17.15D Ako se knjigovodstveni iznos imovine smanji kao posljedica revalorizacije, to smanjenje se priznaje u dobiti ili gubitku. Međutim, to smanjenje se priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u mjeri u kojoj postoji bilo kakav potražni saldo u revalorizacionom višku u pogledu te imovine. Smanjenje priznato u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti smanjuje iznos akumuliran u kapitalu pod naslovom revalorizacionog viška.

## Amortizacija

---

- 17.16 Ako glavni dijelovi nekog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme imaju značajno različite obrasce trošenja ekonomskih koristi, subjekt treba rasporediti početni trošak nabave sredstva na njegove glavne dijelove i zasebno amortizirati svaki takav dio tokom njegovog korisnog vijeka upotrebe. Ostala sredstva treba amortizirati tokom njihovog korisnog vijeka upotrebe kao jedno sredstvo. Uz neke izuzetke, kao što su kamenolomi i odlagališta, zemljište ima neograničen korisni vijek upotrebe i zbog toga se ne amortizira.
- 17.17 Trošak amortizacije se za svaki period treba priznati u dobiti ili gubitku, osim ako neki drugi Odjeljak ovog Standarda ne zahtjeva priznavanje troška kao sastavnog dijela troška neke druge imovine. Na primjer, amortizacija proizvodne nekretnine, postrojenja ili opreme se uključuje u cijenu koštanja zaliha (vidjeti Odjeljak 13 *Zalihe*).

## Amortizirajući iznos i period amortizacije

---

- 17.18 **Amortizirajući iznos** pojedine imovine treba rasporediti sistematski tokom korisnog vijeka upotrebe.
- 17.19 Faktori kao što su promjena načina korištenja imovine, značajna i neočekivana trošenja i habanja, tehnološka unaprijeđenja, te promjene u tržišnim cijenama mogu ukazivati da se **ostatak vrijednosti** ili korisni vijek upotrebe imovine promjenio od posljednjeg godišnjeg **izvještajnog datuma**. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt treba preispitati svoje prethodne procjene i ako se sadašnja očekivanja razlikuju, promijeniti ostatak vrijednosti, metodu amortizacije ili korisni vijek upotrebe. Subjekt treba priznati promjene u ostatku vrijednosti, metodi amortizacije ili korisnom vijeku upotrebe kao promjenu **računovodstvene procjene** u skladu sa paragrafima 10.15 – 10.18.
- 17.20 Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje kada se sredstvo prestaje priznavati kao imovina. Amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe, osim u slučaju ako je to imovina u potpunosti amortizirano. Međutim, prema metodama amortizacije na bazi korištenja, iznos amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.
- 17.21 Subjekt treba razmotriti sve sljedeće faktore kod utvrđivanja korisnog vijeka upotrebe imovine:
- (a) očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka,



- (b) očekivano fizičko trajanje i trošenje koje zavisi o proizvodnim faktorima, kao što je broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravaka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi,
- (c) tehničko i ekonomsko starenje koje proističe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koju daje imovina; i
- (d) zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka **najmova**.

## Metode amortizacije

---

- 17.22 Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane subjekta. Moguće metode amortizacije uključuju linearnu metodu, degresivnu metodu i funkcionalnu metodu kao što je metod jedinica proizvodnje.
- 17.23 Ako postoje pokazatelji o značajnoj promjeni okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od posljednjeg godišnjeg izvještajnog datuma, subjekt treba preispitati postojeću metodu amortizacije, te ako se sadašnja očekivanja razlikuju, promijeniti metodu amortizacije kako bi odražavala novi okvir. Subjekt treba priznati promjene kao promjene u računovodstvenoj procjeni u skladu sa paragrafima 10.15. – 10.18.

## Umanjenje vrijednosti

---

### Priznavanje i mjerenje umanjenja vrijednosti

- 17.24 Na svaki **izvještajni datum** subjekt treba primjeniti odredbe Odjeljka 27 *Umanjenje vrijednosti imovine* kako bi utvrdio da li je stavki ili grupi stavki nekretnina, postrojenja i opreme umanjena vrijednost, te ako jeste, kako priznati i mjeriti gubitke od umanjenja vrijednosti. Ovaj Odjeljak definira kada i kako subjekt provjerava knjigovodstvenu vrijednost imovine, kako utvrđuje **nadoknadivi iznos** imovine, te kada priznaje ili ukida gubitke od umanjenja vrijednosti.

### Naknada za umanjenje

- 17.25 Naknadu od treće strane za nekretninu, postrojenje i opremu čija je vrijednost umanjena, koja je uništena ili izvlaštena, priznat će se u dobiti ili gubitku samo kad se naknada prizna kao potraživanje.

### Nekretnine, postrojenja i oprema koji se drže za prodaju

- 17.26 U paragrafu 27.9(f) se navodi da postojanje plana otuđenja imovine prije prethodno očekivanog datuma predstavlja naznaku umanjenja vrijednosti koja zahtjeva utvrđivanje nadoknadive vrijednosti imovine u svrhu utvrđivanja da li je umanjena vrijednost imovine.

## Prestanak priznavanja

---

- 17.27 Subjekt treba prestati priznavati stavku nekretnine, postrojenja i opreme:
- (a) u trenutku otuđivanja, ili
  - (b) kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja ove imovine.
- 17.28 **Dobitke** ili gubitke proizašle od **prestanaka priznavanja** nekretnina, postrojenja i opreme subjekt treba priznati u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako Odjeljak 20 *Najmovi* ne zahtijeva drugačije u transakciji prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasificiraju kao **prihod**.
- 17.29 Pri utvrđivanju trenutka otuđenja, subjekt treba primjeniti kriterije za priznavanje prihoda od prodaje robe iz Odjeljka 23 *Prihodi*. Odjeljak 20 se primjenjuje kod otuđenja prodajom i povratnim najmom
- 17.30 Dobitke ili gubitke koji proizlaze iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme subjekt treba utvrditi kao razliku između neto iznosa primitaka od otuđenja, ukoliko postoje, i knjigovodstvene vrijednosti imovine.

## Objavlivanje

---

- 17.31 Subjekt objavljuje sljedeće za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme utvrđenu u skladu s paragrafom 4.11(a) i odvojeno za ulaganja u nekretnine iskazana po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti:
- (a) **osnove mjerenja** korištene za utvrđivanje bruto knjigovodstvene vrijednost,
  - (b) korištene metode amortizacije,
  - (c) korisne vjekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,
  - (d) bruto knjigovodstvena vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zbrojeno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju perioda,
  - (e) povezivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju izvještajnog perioda kojim se odvojeno prikazuju:
    - (i) povećanja,
    - (ii) otuđenja,
    - (iii) sticanja putem **poslovnih spajanja**,
    - (iv) povećanja ili smanjenja koja su rezultat revalorizacije u skladu s paragrafima 17.15B–17.15D i gubitaka od umanjenja priznata ili ukinuta u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu s Odjeljkom 27.
    - (v) prijenosi u i iz ulaganja u nekretnine iskazani po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (vidjeti paragraf 16.8),
    - (vi) gubici od umanjenja imovine priznati ili ukinuti kroz dobit ili gubitak u skladu sa Odjeljkom 27,
    - (vii) amortizaciju
    - (viii) ostale promjene.
- Ova promjene se ne moraju prikazivati za prethodne periode.
- 17.32 Subjekt također treba objaviti i sljedeće:
- (a) postojanje i knjigovodstveni iznos nekretnina, postrojenja i opreme nad kojima subjekt ima ograničeno vlasništvo ili su su založeni kao jamstvo za obaveze,
  - (b) iznos ugovornih obaveza preuzetih pri sticanju nekretnine, postrojenja i opreme, i
  - (c) ako subjekt ima ulaganja u nekretnine čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, on objavljuje tu činjenicu i razloge zašto bi mjerenje fer vrijednosti podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore za te stavke ulaganja u nekretnine.
- 17.33 Ako se stavke nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju po revalorizovanim iznosima, subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) datum vršenja revalorizacije,
  - (b) da li je nezavisni procjenitelj bio uključen,
  - (c) metode i značajne pretpostavke primijenjene u procjenjivanju fer vrijednosti stavki,
  - (d) za svaku revalorizovanu klasu nekretnina, postrojenja i opreme, knjigovodstveni iznos koji bi bio priznat da je imovina iskazana u skladu s modelom troška, i
  - (e) revalorizacioni višak, ukazujući na promjenu za period i sva ograničenja prilikom utvrđivanja pripadajućeg salda dioničarima.

## Odjeljak 18

### Nematerijalna imovina osim goodwilla

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 18.1 Ovaj Odjeljak se primjenjuje kod računovodstvnog tretmana svih oblika **nematerijalne imovine** osim **goodwilla** (vidjeti Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*) i nematerijalne imovine koja se drži radi prodaje u redovnom toku poslovanja (vidjeti Odjeljak 13 *Zalihe* i Odjeljak 23 *Prihodi*).
- 18.2 Nematerijalna imovina je nemonetarna **imovina** bez fizičkih obilježja koja se može identificirati. Takva imovina se može identificirati kada je:
- (a) odvojiva, to jest ako se može odvojiti ili razlučiti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, pojedinačno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, sredstvom ili **obavezom**, ili
  - (b) proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, nezavisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od subjekta ili od drugih prava i obaveza.
- 18.3 Nematerijalna imovine ne uključuje:
- (a) **finansijsku imovinu**, ili
  - (b) prava na iskorištavanje rudnih rezervi kao što su nafta, prirodni plin i slični neobnovljivi resursi.

#### Priznavanje

---

##### Opće načelo za priznavanje nematerijalne imovine

- 18.4 Subjekt treba primjeniti kriterij **priznavanja** iz paragrafa 2.27 pri odlučivanju da li priznati nematerijalnu imovinu. Stoga, subjekt treba priznati nematerijalnu imovinu ako, i samo ako:
- (a) je **vjerovatno** da će buduće ekonomske koristi, koje se mogu pripisati imovini, priteći subjektu,
  - (b) trošak nabave te imovine se može pouzdano utvrditi, i
  - (c) imovina nije rezultat interno nastalih izdataka koji se odnose na nematerijalno sredstvo.
- 18.5 Subjekt treba procijeniti vjerovatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu uprave o ekonomskim uvjetima koji će postojati tokom **korisnog vijeka upotrebe** te imovine.
- 18.6 Subjekt koristi prosudbu da procijeni stupanj izvjesnosti u svezi priliva budućih ekonomskih koristi koji se mogu pripisati upotrebi sredstva na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se veće značenje pridaje eksternim dokazima.
- 18.7 Kod zasebno stečene nematerijalne imovine kriterij vjerovatnosti priznavanja iz paragrafa 18.4 se uvijek smatra ispunjenim.

##### Sticanje kao dio poslovnog spajanja

- 18.8 Nematerijalna imovina stečena u **poslovnom spajanju** se priznaje osim ako se njena **fer vrijednost** ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora na datum sticanja.

#### Početo mjerenje

---

- 18.9 Nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku.

## Zasebno sticanje

- 18.10 Trošak nabave zasebno stečenog nematerijalnog sredstva uključuje:
- (a) njegovu nabavnu cijenu, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te
  - (b) bilo koji izdatak koji se direktno može pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.

## Sticanje kao dio poslovnog spajanja

- 18.11 Ako se nematerijalna imovina stiče kroz poslovno spajanje, trošak nabave nematerijalne imovine je njena fer vrijednost na datum sticanja.

## Sticanje kroz državne potpore

- 18.12 Ako se nematerijalna imovina stiče kroz **državne potpore**, trošak nabave nematerijalne imovine je njena fer vrijednost na datum kada je potpora primljena ili se može primiti u skladu sa Odjeljkom 24 *Državne potpore*.

## Razmjena imovine

- 18.13 Neka se nematerijalna imovina može steći u razmjeni za nenovčano sredstvo ili sredstva, ili kombinaciju novčanih i nenovčanih sredstava. Trošak nabave takvog nematerijalnog sredstva se mjeri po fer vrijednosti osim ako (a) samoj transakciji razmjene nedostaje komercijalno bitnog sadržaja ili (b) fer vrijednost primljenog ili otuđenog sredstva se ne može pouzdano utvrditi. U tom slučaju, trošak imovine se utvrđuje po **knjigovodstvenoj vrijednosti** otuđenog sredstva.

## Interno dobivena nematerijalna imovina

- 18.14 Subjekt treba priznati interno nastale izdatke u vezi nematerijalne imovine, uključujući sve izdatke za **istraživanje i razvoj**, kao **rashod** u trenutku nastanka, osim ukoliko isti ne čine dio troška nabave neke druge imovine koja ispunjava kriterije priznavanja iz ovog Standarda.
- 18.15 Kao primjere primjene prethodnog paragrafa, subjekt treba priznati izdatke u vezi sljedećih stavki kao rashod, odnosno takve izdatke ne treba priznati kao nematerijalnu imovinu:
- (a) interno dobivene robne marke, loga, izdavačke naslove, popisi kupaca i druge slične stavke,
  - (b) početne aktivnosti (odnosno troškovi osnivanja), koji uključuju troškove registracije kao što su pravni i administrativni troškovi nastali prilikom osnivanja pravne osobe, izdatci za otvaranje novog postrojenja ili poduzeća (odnosno prethodni troškovi osnivanja), te troškovi pokretanja novih djelatnosti ili plasmana novih proizvoda ili procesa (odnosno prethodni troškovi poslovanja).
  - (c) aktivnosti obuke,
  - (d) aktivnosti oglašavanja i promidžbe,
  - (e) premiještanje ili reorganizacija dijela ili cijelog subjekta,
  - (f) interno dobiveni goodwill.
- 18.16 Paragraf 18.15 ne isključuje priznavanje plaćenih predujmova za dobra ili usluge kao imovine, kada je izvršeno plaćanje za dobra ili usluge prije isporuke istih.

## Prethodni rashodi koji se ne priznaju kao imovina

---

- 18.17 Izdaci u vezi nematerijalne imovine, koji su početno priznati kao rashod, ne trebaju se kasnije priznati kao dio troška nabave imovine.

## Naknadno mjerenje

---

- 18.18 Subjekt treba mjeriti nematerijalnu imovinu po trošku umanjenom za akumuliranu **amortizaciju** i akumulirane **gubitke od umanjenja**. Zahtjevi u pogledu amortizacije su definirani u ovom odjeljku. Zahtjevi u pogledu priznavanja umanjenja vrijednosti su definirani u Odjeljku 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.

## Amortizacija tokom korisnog vijeka upotrebe

---

- 18.19 Za potrebe ovog Standarda, smatra se da sva nematerijalna imovina ima ograničeni korisni vijek upotrebe. Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne treba biti duži od perioda ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći, zavisno od perioda tokom kojeg subjekt očekuje koristiti tu imovinu. Ako se ugovorna ili druga zakonska prava prenesu na ograničeni period koji se može obnoviti, korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine treba uključiti i period(e) obnavljanja samo ako postoji dokaz koji pokrepljuje aktivnost obnavljanja od strane subjekta bez značajnih troškova.
- 18.20 Ako se korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine ne može pouzdano utvrditi, korisni vijek upotrebe se utvrđuje na osnovu najbolje procjene uprave ali ne premašuje deset godina.

## Period amortizacije i metode amortizacije

- 18.21 Subjekt treba rasporediti **amortizirajući iznos** pojedine nematerijalne imovine sistematski tokom korisnog vijeka upotrebe. Trošak amortizacije se za svaki period treba priznati kao rashod, osim ako neki drugi Odjeljak ovog Standarda ne zahtjeva priznavanje troška kao sastavnog dijela troška neke druge imovine kao što su **zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema**.
- 18.22 Amortizacija imovine započinje kad je nematerijalna imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava. Amortizacija imovine prestaje kada se sredstvo prestaje priznavati kao imovina. Subjekt treba odabrati metodu amortizacije koja odražava okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine. Ako subjekt ne može pouzdano utvrditi okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine, treba primijeniti linearnu metodu amortizacije.

## Ostatak vrijednosti

- 18.23 Subjekt treba pretpostaviti da **ostatak vrijednosti** kod nematerijalne imovine iznosi nula, osim ako:
- (a) postoji obaveza treće strane da kupi tu imovinu na kraju korisnog vijeka upotrebe, ili
  - (b) postoji **aktivno tržište** za tu imovinu i:
    - (i) ostatak vrijednosti se može odrediti prema tom tržištu, i
    - (ii) vjerovatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka upotrebe te imovine.

## Provjera perioda amortizacije i metode amortizacije

- 18.24 Faktori kao što su promjena načina korištenja nematerijalne imovine, tehnološka unaprijeđenja, te promjene u tržišnim cijenama mogu ukazivati da se ostatak vrijednosti ili korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine promjenio od posljednjeg godišnjeg **izvještajnog datuma**. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt treba preispitati svoje prethodne procjene i ako se sadašnja očekivanja razlikuju, promijeniti ostatak vrijednosti, metodu amortizacije ili korisni vijek upotrebe. Subjekt treba tretirati promjene u ostatku vrijednosti, metodi amortizacije ili korisnom vijeku upotrebe kao promjenu **računovodstvene procjene** u skladu sa paragrafima 10.15 – 10.18.

## Nadoknadivost knjigovodstvenog iznosa – gubici od umanjenja vrijednosti

---

- 18.25 Subjekt treba primjeniti odredbe Odjeljka 27 kako bi utvrdilo da li je stavki nematerijalne imovine umanjena vrijednost. Ovaj Odjeljak definira kada i kako subjekt provjerava knjigovodstvenu vrijednost imovine, kako utvrđuje **nadoknadivi iznos** imovine, te kada priznaje ili ukida gubitke od umanjenja vrijednosti.

## Povlačenje iz upotrebe i otuđenje

---

- 18.26 Subjekt treba prestati priznavati nematerijalnu imovinu, te priznati **dobitke** ili gubitke kao **dobit ili gubitak**:
- (a) u trenutku otuđivanja, ili
  - (b) kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja ove imovine.

## Objavljivanje

---

- 18.27 Subjekt treba objaviti za svaku skupinu nematerijalne imovine sljedeće:
- (a) korisne vijekove upotrebe ili korištene stope amortizacije,
  - (b) korištene metode amortizacije,
  - (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i ako postoji akumulirana amortizacija (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju **izvještajnog perioda**,
  - (d) stavke **izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti** (i u **bilanci uspjeha** ako je prezentirana) u kojima je uključena amortizacija nematerijalne imovine,
  - (e) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju perioda kojim se prikazuju:
    - (i) povećanja,
    - (ii) otuđenja,
    - (iii) sticanja kroz poslovna spajanja,
    - (iv) amortizaciju,
    - (v) gubitke od umanjenja vrijednosti,
    - (vi) ostale promjene.
- Usklađivanja se ne moraju prezentirati za prethodne periode.
- 18.28 Subjekt također treba objaviti:
- (a) opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostali period amortizacije pojedine nematerijalne imovine **značajne za finansijske izvještaje** subjekta,
  - (b) za nematerijalnu imovinu stečenu pomoću državne potpore i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti paragraf 18.12):
    - (i) početno priznatu fer vrijednost ove imovine, i
    - (ii) njene knjigovodstvene vrijednosti.
  - (c) postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čije je vlasništvo ograničeno i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine založene kao jamstvo za obaveze,
  - (d) iznos ugovornih obaveza za sticanje nematerijalne imovine.
- 18.29 Subjekt treba objaviti ukupan iznos izdataka za istraživanje i razvoj priznat kao rashod perioda (odnosno iznos interno nastalih izdataka za istraživanje i razvoj koji nisu kapitalizirani kao dio troška neke druge imovine koja ispunjava kriterija priznavanja iz ovog Standarda).

## Odjeljak 19

### Poslovna spajanja i goodwill

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 19.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje kod računovodstvenog tretmana **poslovnih spajanja**. Osigurava postupke za identificiranje sticatelja, mjerenja troška poslovnog spajanja, te rasporeda tih troškova na stečenu imovinu i **obaveze**, te rezerviranja za **potencijalne obaveze**. Također, propisuje računovodstveni tretman **goodwilla** kako u trenutku sticanja, tako i naknadno.
- 19.2 Ovaj odjeljak definira računovodstveni tretman za sva poslovna spajanja, osim za:
- spajanja subjekata ili **djelatnosti** pod zajedničkom **kontrolom**. Zajednička kontola podrazumijeva da sve subjekte ili djelatnosti koje se spajaju, na kraju kontrolira ista strana ili strane kako prije, tako i poslije poslovnog spajanja, te ta kontrola nije kratkotrajna.
  - udruživanje u **zajednički pothvat**.
  - sticanje skupine imovinskih stavki koje ne čine poslovnu djelatnost.

#### Definicija poslovnih spajanja

---

- 19.3 Poslovno spajanje je spajanje odvojenih subjekata ili djelatnosti u jedan izvještajni subjekt. Rezultat gotovo svih poslovnih spajanja je da jedan subjekt, sticatelj, stiče kontrolu nad jednom ili više drugih djelatnosti, stečenika. Datum spajanja je datum kada sticatelj efektivno stiče kontrolu nad stečenikom.
- 19.4 Poslovno spajanje može biti strukturirano na različite načine zbog pravnih, poreznih i drugih razloga. Može uključivati sticanje **kapitala** jednog subjekta od strane drugog subjekta, sticanje ukupne neto imovine drugog subjekta, preuzimanje obaveza drugog subjekta, ili sticanje djelova neto imovine drugog subjekta koji zajedno čine jedno ili više djelatnosti.
- 19.5 Poslovno spajanje može biti pod uticajem izdavanja instrumenata kapitala, prijenosa novca, **novčanih ekvivalenata** ili drugih sredstava, ili kombinacije prethodno navedenog. Transakcija može biti između dioničara društava koja se spajaju, ili između subjekta i dioničara drugog subjekta. Može uključivati uspostavljanje novog subjekta u svrhu kontroliranja subjekata koji se spajaju ili prenijete neto imovine, ili restrukturiranje jednog ili više subjekata koji se poslovno spajaju.

#### Računovodstvo

---

- 19.6 Sva poslovna spajanja se trebaju računovodstvo tretirati primjenom metode sticanja.
- 19.7 Primjena metode sticanja nalaže:
- identificiranje sticatelja.
  - mjerenje troškova poslovnog spajanja.
  - raspoređivanje, na datum sticanja, troška poslovnog spajanja na stečenu imovinu i preuzete obaveze i rezerviranja za **potencijalne obaveze**.

#### Identificiranje sticatelja

- 19.8 Sticatelj treba biti identificiran kod svih poslovnih spajanja. Sticatelj je subjekt koji sudjeluje u poslovnom spajanju, a koji stiče kontrolu nad drugim subjektom ili djelatnosti koji sudjeluju u poslovnom spajanju.
- 19.9 Kontrola je moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta ili djelatnosti na način da se osiguraju koristi od njegovih aktivnosti. Kontrola nad jednim subjektom od strane drugog subjekta je definirana u Odjeljku 9 *Konsolidirani i odvojeni finansijski izvještaji*.
- 19.10 Iako nekada može teško identificirati sticatelja, uobičajno postoje naznake postojanja sticatelja. Naprimjer:



- (a) ako je **fer vrijednost** jednog od subjekta iz poslovnog spajanja značajno veća od fer vrijednosti drugog subjekta koje sudjeluje u poslovnom spajanju, subjekt sa većom fer vrijednošću je vjerovatno sticatelj.
- (b) ako se poslovno spajanje realizira kroz razmjenu običnih instrumenata kapitala s pravnom glasa za novac ili drugu imovinu, subjekt koji daje novac ili drugu imovinu je vjerovatno sticatelj.
- (c) ako poslovno spajanje rezultira mogućnošću da rukovodstvo jednog subjekta iz poslovnog spajanja dominantno utječe na izbor rukovodstva subjekta nastalog kroz poslovno spajanje, sticatelj je vjerovatno subjekt čije je rukovodstvo u mogućnosti da dominira.

## Trošak poslovnog spajanja

- 19.11 Sticatelj treba mjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:
- (a) fer vrijednosti, na datum sticanja, dane imovine, nastalih ili preuzetih obaveza, i instrumenata kapitala koje je izdao sticatelj, u razmjenu za kontrolu nad stečenikom, plus
  - (b) svakog troška direktno povezanog s poslovnim spajanjem.

## Usklađivanje troška poslovnog spajanja uvjetovano budućim događajima

- 19.12 Kada ugovor o poslovnom spajanju predviđa usklađivanja troška poslovnog spajanja uvjetovanog budućim događajima, sticatelj treba uključiti procjenjeni iznos tog usklađivanja u trošak spajanja na datum sticanja ako je usklađivanje **vjerovatno** i ako se može pouzdano izmjeriti.
- 19.13 Međutim, ako potencijalno usklađivanje nije priznato na datum sticanja, ali naknadno postane vjerovatno i pouzdano mjerljivo, dodatne naknade trebaju se priznati kao usklađivanja troška spajanja.

## Raspoređivanje troška poslovnog spajanja na stečenu imovinu i preuzete obaveze i potencijalne obaveze

- 19.14 Sticatelj će, na datum sticanja, alocirati trošak poslovnog spajanja priznavanjem imovine i obaveza stečenika koja se može identificirati i rezerviranja za potencijalne obaveze koja zadovoljavaju uvjete za **priznavanje** iz paragrafa 19.15 po njihovoj fer vrijednosti na taj datum osim kako slijedi:
- (a) **odgođena porezna imovina** ili **odgođena porezna obaveza** koja nastaje iz imovine stečene i obaveza preuzetih u poslovnom spajanju priznaje se i mjeri u skladu s Odjeljkom 29 *Porez na dobit*, i
  - (b) obaveza (ili imovina, ako je ima) koja je povezana sa stečenikovim aranžmanima **primanja zaposlenih** priznaje se i mjeri u skladu s Odjeljkom 28 *Primanja zaposlenih*.
- Svaka razlika između troška poslovnog spajanja i sticateljeva udjela u neto fer vrijednosti imovine, obaveza i rezerviranja za potencijalne obaveze koji se mogu identificirati i koji su priznati, iskazuje se u skladu s paragrafima 19.22–19.24 (kao goodwill ili takozvani „negativni goodwill“). Svaki **manjinski (nekontrolirajući) interes** u stečeniku se mjeri po srazmjernom udjelu manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa u priznatim iznosima stečenikove neto imovine koja se može identificirati.
- 19.15 Sticatelj treba zasebno priznati imovinu, obaveze i potencijalne obaveze stečenika koja se može identificirati na datum sticanja, samo ako zadovoljava sljedeće kriterije na taj datum:
- (a) u slučaju imovine, osim **nematerijalne**, vjerovatno je da će svaka buduća povezana ekonomska korist priticati sticatelju, i da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti,
  - (b) u slučaju obaveza, osim potencijalnih obaveza, vjerovatno je da će podmirenje obaveza zahtijevati odliv resursa, i da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti,
  - (c) u slučaju nematerijalne imovine, njena fer vrijednost se može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, i
  - (d) u slučaju potencijalne obaveze, njena fer vrijednost se može pouzdano izmjeriti.
- 19.16 Sticateljev **izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti** treba obuhvatiti dobiti i gubitke stečenika poslije datuma sticanja uključivanjem **prihoda** i **rashoda** stečenika po osnovu troška poslovnog spajanja kod sticatelja. Na



primjer, troškovi **amortizacije** uključeni nakon datuma sticanja u sticateljev izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti koji se odnose na imovinu stečenika koja se amortizira, trebaju se temeljiti na fer vrijednosti te imovine koja se amortizira na datum sticanja, odnosno trošku kod sticatelja.

- 19.17 Primjena metode sticanja počinje od datuma sticanja, što predstavlja datum na koji sticatelj stiče kontrolu nad stečenikom. Budući da je kontrola moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta ili djelatnosti na način da osigura koristi od njegovih aktivnosti, nije neophodno da se transakcija pravno realizira ili zaključi prije nego što sticatelj stekne kontrolu. Sve relevantne činjenice i okolnosti koje se odnose na poslovno spajanje, trebaju se razmotriti kod procjene kada je sticatelj stekao kontrolu.
- 19.18 U skladu sa paragrafom 19.14, sticatelj zasebno priznaje samo imovinu, obaveze i potencijalne obaveze stečenika koja se može identificirati i koje su postojale na datum sticanja i koje zadovoljavaju uvjete priznavanja iz paragrafa 19.15. Stoga:
- (a) sticatelj treba priznati obaveze za obustavljanje ili smanjenje aktivnosti stečenika kao dio raspoređivanja troška spajanja samo kada stečenik ima, na datum sticanja, postojeću obavezu za restrukturiranje priznatu u skladu sa Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*; i
  - (b) sticatelj, kada raspoređuje trošak spajanja, ne treba priznati obaveze za buduće gubitke ili druge troškove za koje se očekuje da će nastati kao rezultat poslovnog spajanja.
- 19.19 Ako nije dovršeno početno računovodstveno tretiranje poslovnog spajanja do kraja **izvještajnog perioda** u kojem je spajanje nastalo, sticatelj treba priznati u svojim **finansijskim izvještajima** iznose rezerviranja za one stavke za koje tretman nije dovršen. U roku od dvanaest mjeseci od datuma sticanja, sticatelj treba retroaktivno uskladiti iznose rezerviranja priznatih kao imovinu i obaveze na datum sticanja (odnosno da ih računovodstveno tretira kao da su nastali na datum sticanja) kako bi odrazilo nove informacije. Nakon dvanaest mjeseci od datuma sticanja, usklađivanja početnog tretmana poslovnog spajanja trebaju se priznati samo kako bi ispravila **pogreška** u skladu sa Odjeljkom 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*.

## Potencijalne obaveze

- 19.20 Paragraf 19.14 definira da sticatelj zasebno priznaje rezerviranja za potencijalne obaveze stečenika samo ako se fer vrijednost istih može pouzdano izmjeriti. Ako se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti:
- (a) postoji rezultirajući učinak na iznos koji je priznat kao goodwill ili tretiran u skladu sa paragrafom 19.24; i
  - (b) sticatelj treba objaviti informacije o potencijalnim obavezama u skladu sa zahtjevima iz Odjeljka 21.
- 19.21 Nakon početnog priznavanja, sticatelj treba mjeriti potencijalne obaveze koje su zasebno priznate u skladu sa paragrafom 19.14 po višem od:
- (a) iznosa koji bi se priznao u skladu sa Odjeljkom 21, i
  - (b) početno priznatog iznosa umanjenog za iznose prethodno priznate kao **prihod** u skladu sa Odjeljkom 23 *Prihodi*.

## Goodwill

- 19.22 Sticatelj treba, na datum sticanja:
- (a) priznati goodwill stečen u poslovnom spajanju kao imovinu, i
  - (b) početno mjeriti taj goodwill po njegovom trošku, koji predstavlja iznos za koji trošak poslovnog spajanja premašuje sticateljev udio u neto fer vrijednosti imovine, obaveza i potencijalnih obaveza koje se mogu identificirati i koji su priznati u skladu sa paragrafom 19.14
- 19.23 Nakon početnog priznavanja, sticatelj treba mjeriti goodwill stečen u poslovnom spajanju po trošku umanjenom za akumuliranu **amortizaciju** i akumulirane gubitke od **umanjenja vrijednosti**:
- (a) Subjekt se prđžava načela iz točaka 18.19–18.24 kod amortizacije goodwilla. Ako se **korisni vijek** upotrebe goodwilla ne može pouzdano utvrditi, vijek upotrebe se utvrđuje na osnovu najbolje procjene uprave ali ne može biti duži od deset godina.
  - (b) Subjekt treba slijediti odredbe Odjeljka 27 *Umanjenje vrijednosti imovine* kod priznavanja i mjerenja umanjenja vrijednosti goodwilla.

## Iznos za koji udio sticatelja u neto fer vrijednosti imovine, obaveza i potencijalnih obaveza koje se mogu identificirati prelazi trošak poslovnog spajanja

- 19.24 Ako je sticatelj udio u neto fer vrijednosti imovine, obaveza i rezerviranja za potencijalne obaveze koji se mogu identificirati i koji su priznati u skladu sa paragrafom 19.14, veći od troška poslovnog spajanja (što se ponekad označava kao „negativni goodwill“), sticatelj treba:
- ponovno procijeniti i **mjeriti** imovinu, obaveze i rezerviranja za potencijalne obaveze stečenika, kao i trošak poslovnog spajanja, i
  - odmah priznati u **dobiti ili gubitku** svaki preostali višak nakon te ponovne procjene.

## Objavljivanja

---

### Za poslovno(a) spajanje(a) tokom izvještajnog perioda

- 19.25 Za svako poslovno spajanje tokom izvještajnog perioda, sticatelj objavljuje sljedeće:
- nazive i opise subjekta ili djelatnosti koji se spajaju,
  - datum sticanja,
  - postotak stečenih instrumenata kapitala s pravom glasa,
  - trošak spajanja i opise dijelova tog troška (kao što su novac, instrumenti kapitala i dužnički instrumenti),
  - iznose priznate na datum sticanja za svaku stavku imovine, obaveza i potencijalnih obaveza stečenika, uključujući goodwill,
  - iznos svakog viška priznatog u dobiti ili gubitku u skladu sa paragrafom 19.24, kao i stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (i u **računu dobiti i gubitka**, ukoliko se prezentira) u kojoj je višak iskazan, i
  - kvalitativni opis faktora koji čine priznati goodwill, kao što su očekivane sinergije od spajanja stečenikovih i sticateljovih poslovanja, ili nematerijalna imovina ili druge stavke koje nisu priznate u skladu s paragrafom 19.15.

### Za sva poslovna spajanja

- 19.26 Sticatelj objavljuje korisne vijekove upotrebe korištene za goodwill i usklađivanje **knjigovodstvenog iznosa** goodwilla na početku i na kraju izvještajnog perioda, zasebno prikazujući:
- promjene koje proizlaze iz novih poslovnih spajanja,
  - gubitke od umanjenja vrijednosti,
  - otuđenja prethodno stečenih djelatnosti, i
  - druge promjene.

Usklađivanja se ne moraju prezentirati za prethodne periode.

## Odjeljak 20

### Najmovi

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 20.1 Ovaj odjeljak propisuje računovodstveni tretman svih **najmova**, osim:
- sporazuma o najmu za istraživanje ili korištenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa (vidjeti Odjeljak 34 *Specijalizirane aktivnosti*),
  - sporazuma o licencijama za takve predmete kao što su kino filmovi, video zapisi, igrokazi, rukopisi, patenti i autorska prava (vidjeti Odjeljak 18 *Nematerijalna imovina osim goodwilla*),
  - mjerenja** nekretnina koje drže najmoprimci, a koje su iskazane kao **ulaganja u nekretnine** i mjerenja ulaganja u nekretnine koje daje najmodavac po osnovu **poslovnih najmova** (vidjeti Odjeljak 16 *Ulaganje u nekretnine*),
  - mjerenja **biološke imovine** koju drže najmoprimci pod finansijskim najmovima i biološke imovine koju daje najmodavac po osnovu poslovnih najmova (vidi Odjeljak 34),
  - najmova koji mogu rezultirati gubitkom za najmodavca ili najmoprimca kao rezultat ugovornih odredbi koje nisu povezane s promjenama cijena **imovine** koje je predmet najma, promjenama kurseva stranih valuta, promjenama plaćanja najma zasnovanim na varijabilnim tržišnim kamatnim stopama ili neizvršavanjem obaveza jedne od ugovornih strana (vidjeti paragraf 12.3(f)), i
  - štetnih poslovnih najmova.
- 20.2 Ovaj se Odjeljak primjenjuje na sporazume prema kojima se prenosi pravo za korištenje imovine, čak i ako najmodavac može zahtijevati značajne usluge vezane za funkcioniranje i održavanje te imovine. Ovaj se Odjeljak ne primjenjuje na sporazume koji predstavljaju ugovore za usluge kojima se ne prenosi pravo na korištenje imovine s jedne na drugu ugovornu stranu.
- 20.3 Neki ugovori, kao što su neki ugovori o angažiranju vanjskih resursa, telekomunikacijski ugovori kojima se daju prava na kapacitete, te uzmi-ili-plati ugovori, nemaju pravni oblik najma, već prenose prava na korištenje imovine u zamjenu za plaćanje. Takvi ugovori su u biti ugovori o najmu imovine, te se iskazuju u skladu s odredbama ovog odjeljka.

#### Klasifikacija najmova

---

- 20.4 Najam se klasificira kao finansijski najam ako se prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom. Najam se klasificira kao poslovni najam ako se ne prenose gotovo svi rizici i koristi povezani s vlasništvom.
- 20.5 Da li je neki najam finansijski najam ili poslovni najam više zavisi o sadržaju transakcije nego o obliku sporazuma. Slijede primjeri koji pojedinačno ili kombinirano dovode do klasifikacije najma kao finansijskog najma:
- najmom se prenosi vlasništvo imovine na najmoprimca po završetku perioda najma.
  - najmoprimac ima opciju kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti znatno niža od **fer vrijednosti** na dan kada se opcija može ostvariti tako da je na početku najma prilično izvjesno da će se opcija ostvariti.
  - period najma pokriva veći dio ekonomskog vijeka sredstva, čak iako vlasništvo nije preneseno.
  - na početku najma **sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma** pokriva gotovo cjelokupnu fer vrijednost iznajmljene imovine.
  - iznajmljena imovina posebne je prirode tako da ju samo najmoprimac može koristiti bez većih preinaka.
- 20.6 Pokazatelji stanja koji bi pojedinačno ili kombinirano doveli do klasifikacije najma kao finansijskog najma su kako slijedi:
- ako najmoprimac može poništiti najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmoprimac.

- (b) **dobici** ili gubici iz fluktuacija fer vrijednosti **ostatka vrijednosti** zaračunavaju se najmoprimcu (na primjer, u obliku popusta na najamninu koji je jednak većini prihoda od prodaje na kraju perioda najma).
- (c) najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam za dodatni period uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.
- 20.7 Primjeri i pokazatelji u paragrafima 20.5 i 20.6 nisu uvijek jasni. Ako je iz ostalih karakteristika razvidno da najam u većem dijelu ne prenosi sve rizike i koristi vezane za vlasništvo, najam se klasificira kao poslovni najam. To se, na primjer, može dogoditi u slučaju kada se vlasništvo nad imovinom prenosi po isteku najma za iznos koji je jednak fer vrijednosti imovine na dan prijenosa, ili kada se radi o potencijalnom najmu, koji za rezultat ima da najam ne prenosi sve rizike i koristi najmoprimcu.
- 20.8 Najam se klasificira na početku najma i ne mijenja se tokom perioda trajanja najma, osim ako se najmoprimac ili najmodavac usuglase oko promjene odredbi o najmu (osim obnavljanja najma) u kojem slučaju bi trebalo izvršiti ponovnu klaisifikaciju najma.

## Finansijski izvještaji najmoprimca – finansijski najam

### Početno priznavanje

- 20.9 Na početku perioda najma finansijski najam treba priznati u **izvještaju o finansijskom položaju** najmoprimca kao imovinu i **obaveze** u iznosima jednakima fer vrijednosti iznajmljene nekretnine ili, ako je niže, po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, određenih na početku najma. Svi početni direktni troškovi najmoprimca (inkrementalni troškovi koji su direktno pripisivi pregovorima i dogovorima o najmu) dodaju se iznosu koji je priznat kao imovina.
- 20.10 Kod izračunavanja sadašnje vrijednosti minimalnih plaćanja najma diskontna stopa je **kamatna stopa sadržana u najmu**. Ako se ne može utvrditi, treba se koristiti **inkrementalna kamatna stopa kod najmoprimca**.

### Naknadno mjerenje

- 20.11 Najmoprimac treba rasporediti minimalna plaćanja najma podjednako između finansijskog troška i smanjenja nepodmirene obaveze primjenom **efektivne kamatne stope** (vidjeti paragrafe 11.15 – 11.20). Najmoprimac treba rasporediti finansijski trošak na periode tokom trajanja najma kako bi se postigla ista periodična kamatna stopa na preostali saldo obaveze za svaki period. Potencijalne najamnine teretit će **troškove** u periodima kada su nastale.
- 20.12 Najmoprimac treba amortizirati imovinu koja je predmet finansijskog najma u skladu sa mjerodavnim odjeljcima ovog Standarda u zavisnosti od vrste imovine, odnosno Odjeljak 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, Odjeljak 18 ili Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*. Ako ne postoji neka razumna izvjesnost da će najmoprimac steći vlasništvo po završetku trajanja najma, imovinu treba u cijelosti amortizirati u kraćem periodu od sljedećih - od perioda najma ili njegovog **vijeka upotrebe**. Najmoprimac također treba na svaki **izvještajni datum** procijeniti da li umanjena vrijednost imovine koja je predmet finansijskog najma (vidjeti Odjeljak 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*).

### Objavljivanja

- 20.13 Najmoprimac treba objaviti sljedeće informacije kod finansijskog najma:
- (a) za svaku **skupinu imovine**, neto **knjigovodstvena vrijednost** na kraju **izvještajnog perioda**.
- (b) ukupan iznos budućih minimalnih plaćanja najma na kraju izvještajnog perioda, za svaki sljedeći period:
- (i) kraće od jedne godine;
- (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
- (iii) duže od pet godina.

- (c) opći opis značajnih ugovora o najmu najmprimca uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamnima, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcija kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijene, podnajmove kao i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.
- 20.14 Nadalje, zahtjevi u svezi objavljivanja u skladu sa Odjeljcima 17, 18, 27 i 34 primjenjuju se na najmprimce za unajmljenu imovinu pod finansijskim najmom.

## Finansijski izvještaji najmprimca – poslovni najam

### Priznavanje i mjerenje

- 20.15 Najmprimac treba priznati plaćanja najmnine pod poslovnim najmom (osim troškova za usluge kao što su osiguranje i održavanje) kao rashod na pravolinijskoj osnovi, osim ako:
- (a) nema druge sistematske osnove koja predstavlja vremenski okvir koristi najmprimca, čak i ako plaćanja nisu na toj osnovi, ili
- (b) plaćanja najmodavcu su strukturirana tako da se linearno povećavaju u skladu sa očekivanom općom inflacijom (na osnovu objavljenih pokazatelja ili statistika) kako bi nadoknadili očekivana povećanja troškova kod najmodavca.

Ako plaćanja najmodavcu osciliraju zbog drugih faktora osim opće inflacije, onda ovaj uvjet (b) nije ispunjen.

#### Primjer primjene paragrafa 20.15(b):

X posluje u pravnom sistemu u kojem je jedinstveno predviđanje banaka u pogledu budućeg rasta indeksa opće razine cijena, kako ga objavljuje vlada, u prosječnoj razini od 10% godišnje tokom narednih pet godina. X zakupljuje određeni uredski prostor od Y u periodu od pet godina kroz poslovni najam. Plaćanja po osnovu najma su strukturirana kako bi odrazila očekivano godišnje povećanje cijena u razini od 10% tokom petogodišnjeg perioda kako je i prikazano.

Godina 1	NJ 100,000
Godina 2	NJ 110,000
Godina 3	NJ 121,000
Godina 4	NJ 133,000
Godina 5	NJ 146,000

X priznaje godišnje troškove najmnine u istovjetnim iznosima koje duguje najmodavcu, kao što je prethodno prikazano. Ako povećanja plaćanja nisu jasno strukturirana kako bi nadoknadila očekivana povećanja troškova najmodavca po osnovu objavljenih indeksa ili statistika, tada X priznaje godišnji trošak najmnine na pravolinijskoj osnovi: NJ 122.000 za svaku godinu (zbroj iznosa koji se duguju po osnovu najma podijeljen sa pet godina).

### Objavljivanja

- 20.16 Najmprimac treba objaviti sljedeće informacije za poslovni najam:
- (a) ukupna buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima za svaki sljedeći period:
- (i) kraće od jedne godine;
- (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
- (iii) duže od pet godina.
- (b) plaćene najmnine priznate kao trošak.

- (c) opći opis najmoprimčevih značajnih ugovora o najmu uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamninama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, podnajmove, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.

## Finansijski izvještaji najmodavca: finansijski najam

### Početo priznavanje i mjerenje

- 20.17 Najmodavac treba priznati imovinu koju drži pod finansijskim najmom u svojoj izvještaju o finansijskom položaju i prezentirati je kao potraživanje u iznosu koji je jednak **neto ulaganju u najam**. Neto ulaganje u najam je najmodavčevo **bruto ulaganje u najam** diskontirano po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu. Bruto ulaganje u najam predstavlja zbroj:
- (a) minimalnih plaćanja po osnovu najma koje najmodavac potražuje u okviru finansijskog najma, i
  - (b) svih nezajamčenih ostataka vrijednosti pripisivih najmodavcu.
- 20.18 Kod finansijskih najмова, osim onih koji uključuju proizvođače ili posrednike u ulozi najmodavca, početni direktni troškovi (inkrementalni troškovi koji su direktno pripisivi pregovorima i dogovorima o najmu) dio su početnog mjerenja potraživanja finansijskog najma te smanjuju iznos **prihoda** priznatih tokom perioda najma.

### Naknadno mjerenje

- 20.19 **Priznavanje** finansijskog prihoda treba se temeljiti na osnovici koja odražava konstantnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca koje se odnosi na finansijski najam. Naplaćene najmnine koje se odnose na obračunski period, bez troškova za usluge, povezuju se s bruto ulaganjem u najam kako bi se smanjila glavnica i nezarađeni finansijski prihod. Ako postoje naznake značajnog smanjenja procijenjenog nezajamčenog ostatka vrijednosti korištenog pri izračunu bruto ulaganja u najam, raspored prihoda tokom perioda najma se mijenja, a svako smanjenje već obračunanih i iskazanih iznosa odmah se priznaje u **dobiti ili gubitku**

### Proizvođači ili dileri kao najmodavci

- 20.20 Proizvođači ili dileri često nude kupcima izbor da kupe ili da unajme imovinu. Finansijski najam sredstva od strane proizvođača ili dilera u ulozi najmodavca dovodi do dvije vrste prihoda:
- (a) dobit ili gubitak koji je jednak dobiti ili gubitku koji proizlazi iz direktne prodaje sredstva pod najmom po normalnim prodajnim cijenama koje odražava primjerene popuste na količinu ili promet, i
  - (b) finansijski prihod tokom perioda najma.
- 20.21 **Prihod** od prodaje priznat na početku perioda najma od strane proizvođača ili dilera u ulozi najmodavca je fer vrijednost sredstva, ili ako je manja, sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja najma koje obračuna najmodavac uz primjenu tržišne kamatne stope. Trošak prodaje priznat na početku perioda najma je trošak, ili knjigovodstvena vrijednost ako se razlikuje, od iznajmljene nekretnine, umanjeno za sadašnju vrijednost nezajamčenog ostatka vrijednosti. Razlika između prihoda od prodaje i troška prodaje predstavlja dobit od prodaje koja se priznaje u skladu s politikom koju subjekt primjenjuje kod direktne prodaje.
- 20.22 Ako se nude umjetno niske kamatne stope, prihod od prodaje mogao bi se ograničiti na iznos koji bi bio da se primjenjuje tržišna kamatna stopa. Troškovi nastali od strane proizvođača ili dilera u ulozi najmodavca u svezi s pregovaranjem i dogovaranjem finansijskog najma priznaju se kao rashod u trenutku priznavanja dobitka od prodaje.

### Objavlivanja

- 20.23 Najmodavac treba objaviti sljedeće informacije kod finansijskog najma:
- (a) povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na kraju izvještajnog perioda, i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na kraju izvještajnog perioda. Pored toga

treba objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na kraju izvještajnog perioda, za svaki od sljedećih perioda:

- (i) kraće od jedne godine;
  - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
  - (iii) duže od pet godina.
- (b) nezarađeni finansijski prihod.
  - (c) nezajamčeni ostatak vrijednosti koja je obračunana i iskazana kao korist najmodavca.
  - (d) akumulirana ispravka za nenaplaćena potraživanja minimalnih najamnina.
  - (e) nepredviđene najamnine koje su priznate kao prihod u periodu.
  - (f) opći opis najmodavčevih značajnih ugovora o najmu uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamninama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.

## Finansijski izvještaji najmodavca: poslovni najam

---

### Priznavanje i mjerenje

- 20.24 Najmodavac treba prikazati imovinu koja je pod poslovnim najmom u **izvještaju o finansijskom položaju** u skladu s prirodom imovine.
- 20.25 Najmodavac treba priznati prihod od poslovnog najma (bez primitaka za usluge kao što su osiguranje i održavanje) ravnomjerno u dobit ili gubitak na temelju pravolinijske metode tokom trajanja najma, osim ako
- (a) ne postoji druga sistematska osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir strukture koristi od upotrebe iznajmljene imovine, čak i ako primici nisu na toj osnovi, ili
  - (b) plaćanja najmodavcu su strukturirana tako da se linearno povećavaju u skladu sa očekivanom općom inflacijom (na osnovu objavljenih pokazatelja ili statistika) kako bi nadoknadili očekivana povećanja troškova kod najmodavca. Ako plaćanja najmodavcu osciliraju zbog drugih faktora osim opće inflacije, onda ovaj uvjet (b) nije ispunjen.
- 20.26 Najmodavac treba priznati u rashode troškove, uključujući **amortizaciju**, nastalu tokom perioda realizacije prihoda od najma. Amortizacijska politika za imovinu u najmu koja se amortizira treba biti dosljedna uobičajnoj amortizacijskoj politici za sliču imovinu kod najmodavca.
- 20.27 Početni direktni troškovi koji su nastali od strane najmodavaca pregovaranjem i dogovaranjem poslovnog najma trebaju se dodati knjigovodstvenoj vrijednosti iznajmljene imovine i priznaju se kao rashod tokom perioda najma na istoj osnovi kao i prihod od najma.
- 20.28 U svrhu utvrđivanja umanjenja vrijednosti iznajmljene imovine, subjekt treba primijeniti Odjeljak 27.
- 20.29 Proizvođač ili diler u ulozi najmodavca ne priznaje dobit od prodaje kada se ulazi u poslovni najam budući da on nije ekvivalent prodaji.

### Objavljanja

- 20.30 Najmodavac treba objaviti sljedeće informacije kod poslovnog najma:
- (a) buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima u ukupnom iznosu za svako od sljedećih perioda:
    - (i) kraće od jedne godine; i
    - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
    - (iii) duže od pet godina.
  - (b) ukupne nepredviđene najamnine priznate kao prihod u periodu.



- (c) opći opis najmodavčevih značajnih sporazuma o najmu, uključujući, na primjer, informacije o potencijalnim najamnina, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.
- 20.31 Nadalje, zahtjevi objavljivanja koji se odnose na imovinu sadržani u Odjeljcima 17, 18, 27 i 34 primjenjuju se na najmodavce za imovinu pod poslovnim najmom.

## **Transakcija prodaje i povratnog najma**

---

- 20.32 Transakcija prodaje i povratnog najma sadrži prodaju neke imovine i uzimanje u najam te iste imovine. Najmnina i prodajna cijena u pravilu su međuzavisne, jer se o njima pregovara u paketu. Računovodstveni postupak s transakcijom prodaje i povratnog najma zavisi o vrsti tog najma.

### **Transakcija prodaje i povratnog najma koja za rezultat ima finansijski najam**

- 20.33 Ako transakcija prodaje i povratnog najma rezultira finansijskim najmom, višak prihoda od prodaje iznad knjigovodstvene vrijednosti ne treba se odmah priznati kao prihod u finansijskim izvještajima prodavača-najmoprimca. Umjesto toga, prodavač-najmoprimac navedeni višak treba odgoditi i amortizirati tokom perioda najma.

### **Transakcija prodaje i povratnog najma koja za rezultat ima poslovni najam**

- 20.34 Ako transakcija prodaje i povratnog najma rezultira poslovnim najmom, te ako je jasno da je ta transakcija utemeljena po fer vrijednosti, dobit ili gubitak treba se odmah priznati kod prodavača-najmoprimca. Ako je prodajna cijena ispod fer vrijednosti, dobit ili gubitak treba se odmah priznati osim ako se gubitak kompenzira budućim najamnina ispod tržišne cijene. U tom se slučaju, prodavač-najmoprimac treba odgoditi i amortizirati takav gubitak u razmjeru s plaćanjima najma tokom perioda u kojem se očekuje da će se imovina koristiti. Ako je prodajna cijena iznad fer vrijednosti, prodavač-najmoprimac iznos koji premašuje fer vrijednost treba odgoditi i amortizirati tokom perioda u kojem se očekuje da će se imovina koristiti.

### **Objavljivanja**

- 20.35 Kod transakcija prodaje i povratnog najma zahtjevi za objavljivanjem jednako se primjenjuju kod najmoprimaca i najmodavaca. Zahtijevani opis značajnih ugovora o najmu podrazumijeva objavljivanja jedinstvenih ili neuobičajenih odredbi sporazuma ili uvjeta transakcije prodaje i povratnog najma.



## Odjeljak 21

### Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 21.1 Ovaj Odjeljak treba primjeniti na sva **rezerviranja** (odnosno **obaveze** neizvjesne u pogledu vremena nastanka i iznosa), **potencijalne obaveze** i **potencijalnu imovinu** osim onih rezerviranja koja su u okviru djelokruga drugih Odjeljaka ovog Standarda. Ti Odjeljci definiraju rezerviranja koja se odnose na:
- najmove** (vidjeti Odjeljak 20 *Najmovi*). Međutim, ovaj se Odjeljak primjenjuje na slučajeve **poslovnih najmova** koji su postali štetni,
  - ugovore o izgradnji** (vidjeti Odjeljak 23 *Prihodi*);
  - primanja zaposlenih** (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*);
  - porez na dobit** (vidjeti Odjeljak 29 *Porez na dobit*).
- 21.2 Odredbe ovog Odjeljka se ne primjenjuju na izvršive ugovore, osim ako su **štetni ugovori**. Izvršivi ugovori jesu ugovori prema kojima niti jedna strana nije izvršila neku svoju obavezu ili su obje strane djelomično izvršile svoje obaveze u jednakoj mjeri.
- 21.3 Pojam “rezerviranje” se ponekad koristi u kontekstu stavaka kao što je **amortizacija**, umanjeње **imovine** i sumnjiva potraživanja. To su usklađivanja **knjigovodstvene vrijednosti** imovine, a ne **priznavanje** obaveza, i nisu obrađena u ovome Odjeljku.

#### Početno priznavanje

---

- 21.4 Subjekt treba priznati rezerviranje samo kada:
- subjekt ima obavezu na **izvještajni datum** kao rezultat prošlog događaja;
  - je **vjerovatno** (tj. više moguće nego što nije) da će podmirenje obaveze zahtijevati odliv resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i
  - se iznos obaveze može pouzdano procijeniti.
- 21.5 Subjekt treba priznati rezerviranje kao obavezu u **izvještaju o finansijskom položaju** i iznos rezerviranja kao **rashod**, osim ako neki drugi Odjeljak ovog Standarda zahtijeva da se trošak rezerviranja prizna kao dio troška nabave imovine kao što su **zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema**.
- 21.6 Uvjet iz paragrafa 21.4(a) (obaveza na izvještajni datum kao rezultat prošlog događaja) podrazumijeva da subjekt nema realne alternative izmirenju obaveze. Ovo se može dogoditi kada subjekt ima zakonsku obavezu koja se može provesti u skladu sa zakonom ili kada subjekt ima **izvedenu obavezu** koja proizlazi iz prošlog događaja (koja može biti aktivnost subjekta) na osnovu kojeg su nastala valjana očekivanja kod drugih strana da će subjekt izmiriti obavezu. Obaveze koje će nastati na osnovu budućeg djelovanja subjekta (odnosno budućeg vođenja poslovanja) ne zadovoljavaju uvjete iz paragrafa 21.4(a), bez obzira na vjerovatnost nastanka i čak i ako su ugovorne. Ilustracije radi, zbog komercijalnih pritisaka ili zakonskih zahtjeva, subjekt može imati namjeru ili biti u obavezi snositi izdatke da bi poslovao na određeni način u budućnosti (naprimjer, ugrađivanje filtera za dim u određenoj vrsti tvornice). Budući da subjekt može izbjeći buduće izdatke svojim budućim djelovanjem, naprimjer, promjenom načina poslovanja ili prodajom tvornice, ono nema sadašnju obavezu za taj budući izdatak, te se rezerviranje ne priznaje.

#### Početno mjerenje

---

- 21.7 Subjekt treba mjeriti rezerviranje po najboljoj procjeni izdataka potrebnih za podmirivanje obaveze na izvještajni datum. Najbolja procjena je iznos koji bi subjekt mogao objektivno platiti radi podmirivanja obaveze na kraju **izvještajnog perioda** ili da ju u isto vrijeme prenese trećoj strani.
- Tamo gdje mjerenje rezerviranja uključuje veliki broj stavaka, obaveza se procjenjuje ponderiranjem svih mogućih ishoda s njihovim vjerovatnostima. Rezerviranje će se stoga razlikovati, zavisno o tome je li vjerovatnost gubitka nekog iznosa na primjer 60% ili 90%. Tamo gdje postoje brojniji

rasponi mogućih ishoda i svaki ishod je vjerovatan kao i bilo koji drugi, uzima se srednja vrijednost ishoda iz toga raspona.

- (b) Tamo gdje se iznos rezerviranja utvrđuje za jednu obavezu, najvjerojatniji ishod može biti najbolja procjena iznosa potrebnog za podmirenje obaveze. Međutim, čak i u takvom slučaju, subjekt razmatra druge moguće ishode. Ako su drugi mogući ishodi ili većinom viši ili većinom manji od najvjerojatnijeg ishoda, najbolja će procjena biti viši ili niži iznos.

Ako je učinak vremenske vrijednosti novca **značajan**, iznos rezerviranja treba biti **sadašnja vrijednost** očekivanih izdataka potrebnih za podmirivanje obaveze. Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa (ili stope) prije poreza, koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca. Rizici specifični za određenu obavezu trebaju se odraziti ili kroz diskontnu stopu ili kroz procjene iznosa izdataka potrebnih za podmirenje obaveze, ali ne kroz oboje.

- 21.8 Pri **utvrđivanju** iznosa rezerviranja, subjekt ne treba uzeti u obzir **dobitke** od očekivanog otuđenja imovine.
- 21.9 Ako se očekuje da će neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja nadoknaditi druga strana (naprimjer, kroz potraživanja od osiguranja), naknada se treba priznati kao zasebna imovina, samo kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obavezu. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja. Potraživanje po osnovu naknade se treba priznati kao imovina u izvještaju o finansijskom položaju, te se ne treba prebijati sa odnosnim rezerviranjem. U **izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti**, subjekt može prebiti svaku naknadu od druge strane sa odnosnim troškom rezerviranja.

## Naknadno mjerenje

---

- 21.10 Subjekt treba koristiti rezerviranje samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.
- 21.11 Rezerviranja treba pregledati na svaki datum izvještavanja i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu iznosa izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obaveze na datum izvještavanja. Svaka promjena u prethodno priznatom iznosu rezerviranja treba se priznati u **dobiti ili gubitku** osim ako je rezerviranje prvobitno priznato u trošak nabavke određene imovinske stavke (vidjeti paragraf 21.5). Kada se rezerviranje mjeri po sadašnjoj vrijednosti iznosa izdataka potrebnih za podmirenje obaveze, realizacija diskonta se treba priznati kao finansijski rashod u dobiti ili gubitku u periodu kada je i nastao.

## Potencijalne obaveze

---

- 21.12 Potencijalna obaveza je moguća, ali neizvjesna obaveza ili sadašnja obaveza koja nije priznata zato što ne zadovoljava jedan ili oba uvjeta pod (b) i (c) iz paragrafa 21.4. Subjekt neće priznati potencijalnu obavezu kao obavezu, osim za rezerviranja za potencijalne obaveze subjekta stečenog kroz **poslovno spajanje** (vidjeti paragrafe 19.20 i 19.21). Potencijalna se obaveza objavljuje, kao što zahtijeva paragraf 21.15, osim ako je udaljena mogućnost odliva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi. Ako je subjekt solidarno odgovoran za obavezu, s dijelom obaveze za koju se očekuje da će ga ispuniti druge strane postupa se kao s potencijalnom obavezom.

## Potencijalna imovina

---

- 21.13 Subjekt neće priznati **potencijalnu imovinu** kao imovinu. Kao što zahtijeva paragraf 21.16, potencijalna se imovina objavljuje ako je vjerovatan priliv ekonomskih koristi. Međutim, kada je priliv budućih ekonomskih koristi subjektu gotovo izvjestan, tada odnosna imovina nije potencijalna imovina i njeno priznavanje je prikladno.

## Objavljivanje

---

### Objavljivanja o rezerviranjima

- 21.14 Za svaku skupinu rezerviranja subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) usklađivanje koje prikazuje:
    - (i) knjigovodstvenu vrijednost na početku i na kraju perioda;
    - (ii) dodatna rezerviranja u tom periodu, uključujući i usklađivanja koja nastaju usljed promjena u mjerenju diskontiranog iznosa,
    - (iii) iskorištene iznose rezerviranja tokom perioda; i
    - (iv) neiskorištene iznose ukinute tokom perioda.
  - (b) sažeti opis vrste obaveze te očekivani iznos i vrijeme bilo kojih odliva koji nastanu,
  - (c) pokazatelj neizvjesnosti u vezi iznosa i vremena tih odliva,
  - (d) iznos bilo kojih očekivanih nadoknađivanja od drugih, navodeći iznos imovine koja je priznata za tu očekivanu nadoknadu.

Uporedne informacije za prethodne periode se ne zahtijevaju.

### Objavljivanja o potencijalnim obavezama

- 21.15 Osim ako je mogućnost odliva na osnovu podmirenja mala, subjekt za svaku skupinu treba objaviti potencijalne obaveze na izvještajni datum, sažeti opis prirode potencijalne obaveze te ako je izvodljivo:
- (a) procjenu njenog finansijskog učinka, utvrđenu prema paragrafima 21.7–21.11;
  - (b) pokazatelj neizvjesnosti koji se odnosi na iznos ili vrijeme odliva; i
  - (c) mogućnost nadoknađivanja od drugih.

Ako je **neizvodljivo** izvršiti jedno ili više od zahtijevanih objavljivanja, ta činjenica se mora naznačiti.

### Objavljivanja o potencijalnoj imovini

- 21.16 Ako je priliv ekonomskih koristi vjerovatan (više vjerovatan, nego što nije vjerovatan), ali nije sasvim siguran, subjekt će objaviti sažeti opis prirode potencijalne imovine na kraju izvještajnog perioda i osim ako bi to podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore, procjenu njihovog finansijskog učinka, mjerenu prema načelima datim u paragrafima 21.7–21.11. Ako bi takva procjena podrazumijevala prekomjerne troškove ili napore, subjekt objavljuje tu činjenicu i razloge zbog kojih bi procjenjivanje finansijskog učinka podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore.

### Štetna objavljivanja

- 21.17 U iznimno rijetkim slučajevima objavljivanje neke ili svih informacija potrebnih prema paragrafima 21.14 – 21.16, može ozbiljno ugroziti položaj subjekta u sporovima s drugim stranama koji se vode u vezi sa rezerviranjem, potencijalnom obavezom ili potencijalnom imovinom. U takvom slučaju subjekt ne treba objaviti te informacije, ali treba objaviti opću prirodu spora, zajedno s činjenicom da informacija nije objavljena i razlogom za to.

## Odjeljak 22

### Obaveze i kapital

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 22.1 Ovaj odjeljak definira načela za klasifikaciju **finansijskih instrumenata** kao **obaveza ili kapitala**, te propisuje računovodstveni tretman instrumenata kapitala izdatih pojedincima ili drugim stranama koje se javljaju kao ulagači u instrumente kapitala (odnosno kao **vlasnici**). Odjeljak 26 *Plaćanje po osnovu dionica* definira računovodstveni tretman transakcija u kojima subjekt prima dobra ili usluge (uključujući i rad zaposlenih) kao naknadu za instrumente kapitala (uključujući dionice ili opcije dionica) od zaposlenih i drugih dobavljača koji se javljaju kao dobavljači dobara i usluga.
- 22.2 Ovaj odjeljak treba primijeniti kod klasifikacije svih oblika finansijskih instrumenata, osim kod:
- onih udjela u **zavisnim subjektima, pridruženim subjektima i zajedničkim poduhvatima** čiji je računovodstveni tretman definiran u skladu sa Odjeljkom 9 *Konsolidirani i odvojeni finansijski izvještaji*, Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* ili Odjeljku 15 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*.
  - prava i obaveza zaposlenih u skladu sa planovima **primanja zaposlenih**, na koje se primjenjuje Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*.
  - ugovora za izvedenu obavezu u **poslovnom spajanju** (vidjeti Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*). Ovaj izuzetak se primjenjuje samo kod sticaoca.
  - finansijskih instrumenata, ugovora i obaveza u okviru **plaćanja po osnovu dionica** na koje se primjenjuje Odjeljak 26, izuzev što paragrafe 22.3 – 22.6 treba primijeniti kod otkupljenih **vlastitih dionica**, prodatih, izdatih ili povučenih u vezi s planovima opcija dionica zaposlenih, planovima kupovine dionica zaposlenih, i svih ostalih **planova plaćanja po osnovu dionica**.

#### Klasifikacija finansijskog instrumenta kao obaveze ili kapitala

---

- 22.3 Kapital je preostali udio u **imovini** subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza. Obaveza je sadašnja obaveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije podmirenje se očekuje da će rezultirati odlivom resursa subjekta koje utjelovljuju ekonomske koristi. Kapital obuhvata ulaganja vlasnika subjekta, plus povećanja tih ulaganja ostvarena kroz profitabilno poslovanje i zadržana za korištenje u poslovanju subjekta, minus smanjenja ulaganja vlasnika kao rezultat neprofitabilnog poslovanja i raspodjela vlasnicima.
- 22.3A Subjekt klasificira finansijski instrument kao **finansijsku obavezu** ili kao kapital u skladu sa sadržajem ugovornog aranžmana, ne samo njegovim pravnim oblikom, i u skladu s definicijama finansijske obaveze i vlasničkog instrumenta. Osim ako subjekt ima bezuslovno pravo da izbjegne davanje **novca** ili druge **finansijske imovine** za podmirenje ugovorne obaveze, obaveza zadovoljava definiciju finansijske obaveze te se klasificira kao takva, osim onih instrumenata koji se klasificiraju kao vlasnički instrumenti u skladu s paragrafom 22.4.
- 22.4 Neki finansijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju obaveze se klasificiraju kao kapital iz razloga što predstavljaju preostali udio u neto imovini subjekta:
- Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavaocu je finansijski instrument koji imaocu daje pravo da proda taj instrument natrag izdavaocu za novac ili drugu finansijsku imovinu ili ga izdavalac automatski isplaćuje ili otkupljuje u slučaju nastanka neizvjesnog budućeg događaja ili smrti ili penzionisanja imaoca instrumenta. Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavaocu koji ispunjava sva sljedeća obilježja, klasificira se kao instrument kapitala:
    - daje pravo imaocu na srazmjerni dio neto imovine subjekta u slučaju likvidacije tog subjekta. Neto imovina subjekta je ona imovina koja preostaje nakon odbitka svih ostalih potraživanja na njegovu imovinu.
    - instrument je u skupini instrumenata koja je podređena svim ostalim skupinama instrumenata.
    - svi finansijski instrumenti u skupini instrumenata koja je podređena svim drugim skupinama instrumenata imaju istovjetna obilježja.

- (iv) izuzev ugovorne obaveze izdavaoca da otkupi ili isplati instrument za novac ili drugu finansijski imovinu, instrument ne uključuje druge ugovorne obaveze davanja novca ili druge finansijske imovine drugom subjektu, ili razmjenu finansijske imovine ili finansijskih obaveza sa drugim subjektom pod uvjetima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt, niti je ugovor koji se mora ili može izmiriti putem vlastitih instrumenata kapitala subjekta.
  - (v) ukupno očekivani novčani tokovi pripisivi instrumentu tokom perioda njegovog trajanja su u biti temeljeni na **dobiti ili gubitku**, promjeni u priznatoj neto imovini ili promjeni u **fer vrijednosti** priznate i nepriznate neto imovine subjekta tokom perioda instrumenta (isključujući sve učinke instrumenta).
- (b) Instrumenti, ili dijelovi instrumenata, koji su podređeni svim ostalim skupinama instrumenata, se klasificiraju kao kapital ukoliko subjektu nameću obavezu da drugoj strani isporuči srazmjerni dio neto imovine subjekta u slučajevima likvidacije.
- 22.5 U nastavku su primjeri instrumenata koji se klasificiraju kao obaveze, a ne kao kapital:
- (a) Instrument se klasificira kao obaveza ako je raspodjela neto imovine kod likvidacije ograničena maksimalnim iznosom (gornja granica). Na primjer, ako imaoci instrumenata u likvidaciji prime srazmjerni dio neto imovine, ali je ovaj iznos ograničen gornjom granicom i ako se višak neto imovine raspodjeli humanitarnoj organizaciji ili državi, taj instrument se ne klasificira kao kapital.
  - (b) Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavaocu se klasificira kao kapital, kada se opcija prodaje realizira, ako imalac prima srazmjerni dio neto imovine subjekta mjenog u skladu s ovim Standardom. Međutim, ako imalac ima pravo na iznos utvrđen na nekoj drugoj osnovi (kao što su lokalni standardi), instrument se klasificira kao obaveza.
  - (c) Instrument se klasificira kao obaveza ako obavezuje subjekt na plaćanje imaocu prije likvidacije, kao što su obavezne dividende.
  - (d) Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavaocu koji je klasificiran kao kapital u **finansijskim izvještajima** zavisnog subjekta, klasificira se kao obaveza u konsolidiranim finansijskim izvještajima grupe.
  - (e) Prioritetna dionica koja osigurava obavezan otkup od strane izdavaoca za fiksni ili odredivi iznos na fiksni ili odredivi budući datum, ili daje imaocu pravo da od izdavaoca zahtijeva otkup instrumenta na ili poslije određenog datuma za fiksni ili odredivi iznos, je finansijska obaveza.
- 22.6 Dionice članova u kooperativnim subjektima i slični instrumenti su kapital ako:
- (a) subjekt ima bezuvjetno pravo da odbije otkup dionica članova, ili
  - (b) je otkup bezuvjetno zabranjen lokalnim zakonom, propisima ili aktima subjekta.

## Početo izdavanje dionica ili drugih instrumenata kapitala

---

- 22.7 Subjekt treba priznati izdavanje dionica ili drugih instrumenata kapitala kao kapital onda kada izdaje te instrumente, a druga strana je obavezna osigurati novac ili druge resurse subjektu u zamjenu za te instrumente.
- (a) Ako se instrumenti kapitala izdaju prije nego što subjekt primi novac ili druge resurse, subjekt treba prezentirati iznos potraživanja kao odbitnu stavku kapitala u **izvještaju o finansijskom položaju**, a ne kao imovinu.
  - (b) Ako subjekt primi novac ili druge resurse prije izdavanja instrumenata kapitala, i ako se od subjekta ne može zahtijevati isplata novca ili drugih primljenih resursa, subjekt treba priznati odgovarajuće povećanje kapitala u iznosu primljene naknade.
  - (c) U mjeri u kojoj su instrumenti kapitala upisani, ali nisu izdati, te subjekt još nije primio novac ili druge resurse, subjekt ne treba priznati povećanje kapitala.
- 22.8 Subjekt mjeri vlasničke instrumente, osim onih koji su izdati kao dio poslovnog spajanja ili onih koji su iskazani u skladu s paragrafima 22.15A–22.15B, po fer vrijednosti novca ili drugih resursa koje je primio ili potražuje, bez troškova transakcije. Ako je plaćanje odgođeno i vremenska vrijednost novca je **značajna**, početno **mjerenje** treba biti utemeljeno na **sadašnjoj vrijednosti**.

- 22.9 Subjekt iskazuje transakcijske troškove za transakcije kapitalom kao umanjene kapitala. **Porez na dobit** koji je povezan s troškovima transakcije iskazuje se u skladu s Odjeljkom 29 *Porez na dobit*.
- 22.10 Način prezentiranja povećanja kapitala po osnovu izdavanja dionica ili drugih instrumenata kapitala u izvještaju o finansijskom položaju je određen primjenivim zakonima. Na primjer, originalna vrijednost (ili druga nominalna vrijednost) dionica i iznos plaćen kao višak preko nominalne vrijednosti se mogu zasebno prezentirati.

## Prodaja opcija, prava i jamstava

---

- 22.11 Subjekt treba primijeniti načela iz tačaka 22.7 – 22.10 na kapital izdat kroz prodaju opcija, prava, jamstava i drugih sličnih instrumenata kapitala.

## Kapitalizacija ili bonusna izdavanja dionica i dijeljenje dionica

---

- 22.12 Kapitalizacija ili bonusna izdavanja (koja se ponekad nazivaju i dividendne dionice) je izdavanje novih dionica dioničarima srazmjerno postojećim vlasničkim udjelima. Na primjer, subjekt može dati svojim dioničarima jednu dividendnu ili bonusnu dionicu na svakih pet dionica koje posjeduju. Dijeljenje dionica (koje se ponekad naziva i podjela dionica) je dijeljenje postojećih dionica subjekta na više dionica. Naprimjer, prilikom dijeljenja dionica, svaki dioničar može primiti jednu dodatnu dionicu na svaku dionicu koju posjeduje. U nekim slučajevima, prethodno izdate dionice se otkazuju i zamjenjuju novim dionicama. Kapitalizacija, bonusna izdavanja i dijeljenje dionica ne utječu na promjenu ukupnog kapitala. Subjekt treba reklasificirati iznose u okviru kapitala u skladu sa zahtjevima primjenjivih zakona.

## Konvertibilne obaveze ili slični složeni finansijski instrumenti

---

- 22.13 Pri izdavanju konvertibilnih obaveza ili sličnih složenih **finansijskih instrumenata** koji sadrže komponente i obaveza i kapitala, subjekt treba rasporediti primitke između komponente obaveze i komponente kapitala. Da bi izvršio ovaj raspored, subjekt treba prvo utvrditi iznos komponente obaveze kao fer vrijednost slične obaveze koji nema opciju konverzije, ili slične povezane komponente kapitala. Subjekt treba rasporediti preostali iznos kao komponentu kapitala. Transakcijski troškovi se trebaju rasporediti između komponente obaveze i komponente kapitala na temelju njihovih relativnih fer vrijednosti.
- 22.14 Subjekt ne treba revidirati raspored u narednom periodu.
- 22.15 U periodima nakon izdavanja instrumenata, subjekt iskazuje komponentu obaveze kako slijedi:
- (a) u skladu s Odjeljkom 11 *Osnovni finansijski instrumenti* ako komponenta obaveze ispunjava uslove iz paragrafa 11.9. U tim slučajevima, subjekt sistematski priznaje svaku razliku između komponente obaveze i iznosa glavnice plativog po dospelju, kao dodatni **rashod** kamata koristeći **metodu efektivne kamatne stope** (vidjeti paragrafe 11.15–11.20).
  - (b) u skladu s Odjeljkom 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* ako komponenta obaveze ne ispunjava uslove iz paragrafa 11.9.

## Gašenje finansijskih obaveza s vlasničkim instrumentima

---

- 22.15A Subjekt može ugovoriti izmijenjene uslove finansijske obaveze s povjericom subjekta s ishodom da subjekt gasi obavezu u potpunosti ili djelimično izdavanjem vlasničkih instrumenata povjeriocu. Sastavni dio izdavanja vlasničkih instrumenata je naknada koja se plaća u skladu s paragrafom 11.38. Subjekt izdate vlasničke instrumente mjeri po njihovoj fer vrijednosti. Međutim, ako se fer vrijednost izdatih vlasničkih instrumenata ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, vlasnički instrumenti se mjere po fer vrijednosti ugašene finansijske obaveze. Subjekt prestaje priznavati finansijsku obavezu, ili dio finansijske obaveze, u skladu s paragrafima 11.36–11.38.
- 22.15B Ako se dio plaćene naknade odnosi na izmjenu uslova preostalog dijela obaveze, subjekt raspodjeljuje plaćenu naknadu između dijela ugašene obaveze i dijela koji ostaje nepodmiren. Ova raspodjela bi se trebala izvršiti na razumnoj osnovi. Ako je preostala obaveza znatno izmijenjena, subjekt iskazuje izmjenu kao gašenje prvobitne obaveze i **priznavanje** nove obaveze kako to zahtijeva paragraf 11.37.



- 22.15C Subjekt ne primjenjuje paragrafe 22.15A–22.15B na transakcije u situacijama u kojima:
- (a) povjerilac je također izravni ili neizravni dioničar i djeluje u svom svojstvu kao izravni ili neizravni postojeći dioničar,
  - (b) povjerioca i subjekt kontrolira ista strana ili strane prije i poslije transakcije i sadržaj transakcije uključuje raspodjelu kapitala od strane subjekta ili doprinos kapitala subjektu, ili
  - (c) gašenje finansijske obaveze izdavanjem vlasničkih instrumenata je u skladu s prvobitnim uslovima finansijske obaveze (vidi paragrafe 22.13–22.15).

## Vlastite dionice

---

- 22.16 Vlastite dionice su instrumenti kapitala subjekta koje je subjekt izdao i naknadno ponovno stekao (otkupio). Subjekt treba oduzeti od kapitala fer vrijednost naknade date za otkup vlastitih dionica. Subjekt ne treba priznati **dobitak** ili gubitak od stjecanja, prodaje, izdavanja ili otkazivanja vlastitih dionica u dobiti ili gubitku.

## Raspodjele vlasnicima

---

- 22.17 Subjekt smanjuje kapital za iznos raspodjela svojim vlasnicima (imaocima njegovih instrumenata kapitala). Porez na dobit koji se odnosi na raspodjele vlasnicima iskazuje se u skladu s Paragrafom 29.
- 22.18 Ponekad subjekt svojim vlasnicima raspoređuje imovinu koja nije novac (‘nenovčane raspodjele’). Kada subjekt objavi takvu raspodjelu i ima obavezu da raspodijeli nenovčanu imovinu svojim vlasnicima, on priznaje obavezu. Subjekt takvu obavezu mjeri po fer vrijednosti imovine koja se raspodjeljuje osim ako ispunjava uslove iz paragrafa 22.18A. Na kraju svakog **izvještajnog perioda** i na datum izmirenja, subjekt provjerava i usklađuje **knjigovodstveni iznos** obaveza za dividende kako bi odrazio promjene u fer vrijednosti imovine koja se raspodjeljuje, sa promjenama priznatim u kapitalu kao usklađivanje iznosa raspodjele. Kada subjekt podmiri obavezu za dividende, on priznaje u dobiti ili gubitku svaku razliku između knjigovodstvenog iznosa raspodijeljene imovine i knjigovodstvenog iznosa obaveze za dividende.
- 22.18A Ako se fer vrijednost imovine koja se treba raspodijeliti ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, obaveza se mjeri po knjigovodstvenom iznosu imovine koja se treba raspodijeliti. Ako se prije izmirenja fer vrijednost imovine koja se treba raspodijeliti može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora, obaveza se ponovo mjeri po fer vrijednosti uz odgovarajuću korekciju koja se vrši u iznosu raspodjele i iskazuje u skladu s paragrafom 22.18.
- 22.18B Paragrafi 22.18–22.18A se ne primjenjuju na raspodjelu nenovčane imovine koju u konačnici kontrolira ista strana ili strane prije i poslije raspodjele. Ovo isključenje se primjenjuje na odvojene, pojedinačne i **konsolidirane finansijske izvještaje** subjekta koji vrši raspodjelu.

## Manjinski (nekontrolirajući) interes i transakcije dionicama konsolidiranog zavisnog subjekta

---

- 22.19 U konsolidiranim finansijskim izvještajima, **manjinski (nekontrolirajući) interes** u neto imovini zavisnog subjekta je uključen u kapital. Subjekt treba tretirati promjene u kontrolirajućem interesu **matičnog** subjekta u zavisnom subjektu koje ne rezultira gubitkom **kontrole** kao transakcije sa vlasnicima kapitala u njihovom svojstvu vlasnika kapitala. U skladu s tim, knjigovodstveni iznos manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa treba se uskladiti kako bi odrazio promjene u matičnom udjelu u neto imovini zavisnog subjekta. Svaka razlika između iznosa kojim se manjinski (nekontrolirajući) interes tako usklađuje i fer vrijednosti naknade plaćene ili primljene, ako postoji, treba se priznati direktno u kapitalu i pripisati vlasnicima kapitala matičnog subjekta. Subjekt ne treba priznati dobitak ili gubitak na osnovu ovih promjena. Također, subjekt ne treba priznati **promjene knjigovodstvenih iznosa imovine** (uključujući **goodwill**) ili obaveza kao rezultat takvih transakcija.

## Objavljivanja

---

- 22.20 Ako se fer vrijednost imovine koja se treba raspodijeliti kako je opisano u paragrafima 22.18–22.18A ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova i napora, subjekt objavljuje tu činjenicu i razloge zašto bi pouzdano mjerenje fer vrijednosti podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore.



## Odjeljak 23

### Prihodi

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 23.1 Ovaj Odjeljak treba primijeniti kod računovodstvenog tretmana **prihoda** koji nastaju na osnovu sljedećih transakcija i događaja:
- (a) prodaje proizvoda (bez obzira da li su proizvedeni radi prodaje ili su nabavljeni radi preprodaje),
  - (b) pružanje usluga,
  - (c) **ugovora o izgradnji** u kojim je subjekt izvođač radova, i
  - (d) korištenja **imovine** subjekta od strane drugih, a čime se zarađuju kamate, tantijeme i dividende.
- 23.2 Prihodi ili drugi **dobici** koji nastaju iz određenih transakcija ili događaja su obrađeni u drugim odjeljcima ovog Standarda:
- (a) ugovori o **najmovima** (vidjeti Odjeljak 20 *Najmovi*)
  - (b) dividende i drugi dobiti koji proizlaze iz ulaganja koja se obračunavaju prema metodi udjela (vidjeti Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* i Odjeljak 15 *Ulaganja u zajedničke poduhvate*),
  - (c) promjene **fer vrijednosti finansijske imovine** i **finansijskih obaveza** ili njihova otuđenja (vidjeti Odjeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*);
  - (d) promjene fer vrijednosti **ulaganja u nekretnine** (vidjeti Odjeljak 16 *Ulaganja u nekretnine*);
  - (e) početno **priznavanje** i promjena fer vrijednosti **biološke imovine** povezane s poljoprivrednom proizvodnjom (vidjeti Odjeljak 34 *Specijalizirane aktivnosti*);
  - (f) početno priznavanje **poljoprivrednih proizvoda** (vidjeti Odjeljak 34).

#### Mjerenje prihoda

---

- 23.3 Subjekt prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja. Kod utvrđivanja fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja uzima se u obzir iznos bilo kojih trgovačkih popusta, popusta za plaćanje odmah i količinskih rabata koje odobrava subjekt.
- 23.4 Prihodi uključuju samo bruto prilive primljenih ekonomskih koristi i potraživanja subjekta za njegov račun. Subjekt iz prihoda treba isključiti naplaćene iznose u ime trećih lica, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i porez na dodanu vrijednost. U zastupničkom odnosu, subjekt u prihod treba uključiti samo iznos svoje provizije za pružene usluge. Iznosi naplaćeni u ime nalogodavca nisu prihodi subjekta.

#### Odgođeno plaćanje

- 23.5 Ako je priliv **novca i novčanih ekvivalenata** odgođen, i kada takav sporazum praktično predstavlja finansijsku transakciju, fer vrijednost naknade je **sadašnja vrijednost** svih budućih primitaka utvrđena primjenom **imputirane kamatne stope**. Finansijska transakcija nastaje kada, primjera radi, subjekt kupcu daje beskamatni kredit ili od kupca, kao naknadu za prodane proizvode, prima mjenicu koja sadrži kamatnu stopu nižu od tržišne. Imputirana kamatna stopa je jasnije određiva od sljedećih:
- (a) stopa koja preovladava u sličnom instrumentu izdavaoca sa sličnim kreditnim rejtingom; ili
  - (b) kamatna stopa koja diskontira nominalni iznos instrumenta na tekuću novčanu prodajnu cijenu proizvoda ili usluga.

Subjekt treba priznati razliku između sadašnje vrijednosti svih budućih primitaka i nominalne vrijednosti naknade kao prihod od kamate u skladu sa paragrafima 23.28. i 23.29, te Odjeljku 11.

## Razmjena dobara i usluga

- 23.6 Subjekt neće priznati prihod:
- (a) kada se dobra ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za dobra ili usluge slične prirode i vrijednosti, ili
  - (b) kada se dobra ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za neslične dobra ili usluge, ali bez komercijalnog karaktera.
- 23.7 Subjekt treba priznati prihod kada se dobra prodaju ili usluge razmjene za neslična dobra ili usluge u transakciji koja ima komercijalni karakter. U ovom slučaju, subjekt transakciju treba mjeriti po:
- (a) fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata; ili
  - (b) ako se fer vrijednost pod (a) ne može pouzdano izmjeriti, prihod se mjeri po fer vrijednosti datih roba ili usluga usklađenih za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata; ili
  - (c) ako se fer vrijednost ni primljene ni date imovine ne može pouzdano izmjeriti, onda po **knjigovodstvenoj vrijednosti** date imovine usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata.

## Identificiranje transakcije koja stvara prihod

---

- 23.8 Subjekt kriterije priznavanja iz ovog Odjeljka obično primjenjuje odvojeno za svaku transakciju. Međutim, u određenim okolnostima potrebno je primijeniti kriterije priznavanja na odvojene prepoznatljive dijelove jedne transakcije kako bi se odrazila bit te transakcije. Na primjer, subjekt primjenjuje kriterij priznavanja na odvojene prepoznatljive dijelove jedne transakcije kada prodajna cijena proizvoda sadrži prepoznatljiv iznos za naknadne usluge održavanja. Suprotno tome, kriteriji priznavanja primjenjuju se na dvije ili više transakcija zajedno kada su povezane na takav način da se ne može razumjeti komercijalni učinak bez sagledavanja skupa transakcija kao cjeline. Na primjer, subjekt primjenjuje kriterije priznavanja na dvije ili više transakcija zajedno kad proda proizvode i istovremeno sklopi posebni ugovor o kasnijem otkupu tih proizvoda, negirajući tako samostalni učinak transakcije.
- 23.9 Ponekad, kao dio prodajne transakcije, subjekt daje kupcu nagradu za lojalnost, koju kupac može iskoristiti u budućnosti u obliku besplatnih ili sniženih dobara ili usluga. U ovom slučaju, u skladu sa paragrafom 23.8, subjekt treba obračunati iznos nagrade kao dio početne prodajne transakcije koji se može zasebno identificirati. Subjekt treba rasporediti fer vrijednost primljene naknade ili potraživanja po osnovu prodaje, na nagradu i druge dijelove prodaje. Naknada raspoređena na nagradu treba se mjeriti u odnosu na njenu fer vrijednost, odnosno u iznosu za koji bi se nagrada mogla zasebno prodati.

## Prodaja proizvoda

---

- 23.10 Prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti:
- (a) subjekt je na kupca prenio značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,
  - (b) subjekt ne zadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stepena koji se obično povezuje s vlasništvom, kao ni učinkovitu kontrolu nad prodatim proizvodima,
  - (c) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti,
  - (d) **vjerovatno** je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt, i
  - (e) troškovi, koji su nastali ili će nastati u vezi sa transakcijom, mogu se pouzdano izmjeriti.
- 23.11 Procjena o tome kada je subjekt prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva, zahtijeva ispitivanje okolnosti transakcije. U većini slučajeva, prenošenje rizika i koristi vlasništva podudara se sa prenošenjem prava vlasništva ili prenošenjem posjedovanja na kupca. Ovo je slučaj kod većine trgovina na malo. U drugim slučajevima prenošenje rizika i koristi od vlasništva nastaje u različito vrijeme od onoga kada se vlasništvo ili posjedovanje pravno prenosi na kupca.
- 23.12 Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, prihod se ne priznaje. Primjeri situacija u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi od vlasništva su:

- (a) kada subjekt zadržava obavezu za nezadovoljavajuće izvršenje, nepokriveno uobičajenim jamstvima;
  - (b) kada je primitak prihoda od pojedine prodaje uvjetovan kupčevom prodajom njegovih proizvoda;
  - (c) kada se isporučeni proizvodi instaliraju, a instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije izvršio; i(d) kada kupac ima pravo opozvati kupovinu iz razloga navedenog u ugovoru o kupovini ili bez ikakvog razloga na osnovu kupčevog diskrecionog prava, a subjekt nije siguran u pogledu vjerovatnoće povrata
- 23.13 Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Na primjer, subjekt priznaje prihod kada pravno zadržava vlasništvo nad robom isključivo da zaštiti naplativost dospjelog iznosa. Slično, subjekt priznaje prihod u situacijama kada nudi povrat novca ako kupac utvrdi da roba ima grešku ili nije zadovoljan iz drugih razloga, a subjekt može pouzdano procijeniti buduće povrate. U takvim slučajevima subjekt priznaje **rezerviranja** za povrate u skladu sa Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

## Pružanje usluga

---

- 23.14 Kada se ishod transakcije, koja obuhvata pružanje usluga, može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom će se priznati prema stepenu dovršenosti transakcije na kraju **izvještajnog perioda** (ponekad se to naziva metoda stepena dovršenosti). Ishod transakcije se može pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
- (a) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti,
  - (b) vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt,
  - (c) stepen dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda se može pouzdano izmjeriti, i
  - (d) nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.
- Tačke 23.21 – 23.27 obezbjeđuju upute za primjenu metode stepena dovršenosti.
- 23.15 Ako se usluge pružaju kroz neodređeni broj radnji tokom određenog vremena, prihodi se priznaju ravnomjerno tokom tog određenog perioda, osim kada postoje dokazi da neka druga metoda bolje odražava stepen dovršenosti. Ako je određena radnja mnogo važnija nego druge radnje, priznavanje prihoda odlaže se sve dok se ta radnja ne obavi.
- 23.16 Kada se ishod transakcije, koja obuhvata pružanje usluga, ne može pouzdano procijeniti, prihod će se priznati samo u visini priznatih **rashoda** koji se mogu nadoknaditi.

## Ugovori o izgradnji

---

- 23.17 Kada je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi i troškovi povezani s ugovorom o izgradnji se trebaju priznati kao prihod, odnosno rashod prema stepenu dovršenosti ugovornih aktivnosti na kraju izvještajnog perioda (ponekad se ovo naziva metoda stepena dovršenosti). Pouzdana procjena ishoda zahtjeva pouzdane procjene stepena dovršenosti, budućih troškova i naplativosti potraživanja. Paragrafi 23.21 – 23.27 obezbjeđuju upute za primjenu metode stepena dovršenosti.
- 23.18 Zahtjevi iz ovoga Odjeljka se uobičajeno primjenjuju zasebno na svaki pojedinačni ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima će biti neophodno primijeniti ovaj Odjeljak na komponente pojedinačnog ugovora koje se mogu zasebno identificirati ili zajedno na skupinu ugovora, a kako bi se na pravi način mogla prikazati suština nekog ugovora ili skupine ugovora.
- 23.19 Kad se ugovor odnosi na više stavki imovine, izgradnja svake pojedine imovine se treba tretirati kao zaseban ugovor o izgradnji kada:
- (a) su za svaku pojedinačnu imovinu podnesene odvojene ponude,
  - (b) je svaka pojedinačna imovina predmet posebnog pregovaranja i kada su izvođač radova i naručilac u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na tu pojedinu imovinu, i
  - (c) je moguće odrediti troškove i prihode svake pojedinačne imovine.
- 23.20 Skupinu ugovora, bez obzira da li se radi o jednom ili više naručilaca, treba tretirati kao jedan ugovor o izgradnji ako:

- (a) je skupina ugovora sklopljena u jednom paketu,
- (b) su ugovori međusobno tako usko povezani da su zapravo dio jednog projekta s općom profitnom maržom, i
- (c) se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu.

## Metoda stepena dovršenosti

---

- 23.21 Ova metoda se koristi kod priznavanja prihoda od pružanja usluga (vidjeti paragrafe 23.14 – 23.16) i kod ugovora o izgradnji (vidjeti paragrafe 23.17 – 23.20). Subjekt treba pregledati i, kada je potrebno, promijeniti procjenu prihoda i troškova kako budu napredovale aktivnosti pružanja usluga ili ugovora o izgradnji.
- 23.22 Subjekt treba utvrditi stepen dovršenosti transakcije ili ugovora koristeći metodu koja pouzdano mjeri obavljene usluge. Metode mogu uključiti:
- (a) udio nastalih troškova do određenog datuma u ukupnim procijenjenim troškovima transakcije. Troškovi nastali za obavljene usluge do određenoga datuma ne uključuju troškove budućih aktivnosti, kao što su materijali ili avansi.
  - (b) pregled obavljenog rada,
  - (c) dovršenost fizičkog dijela transakcije pružanja usluge ili ugovora o izgradnji.
- Postepena plaćanja i primljeni avansi od kupaca često ne odražavaju obavljene usluge.
- 23.23 Subjekt treba priznati troškove koji se odnose na buduće aktivnosti transakcije ili ugovora, kao što su materijali ili avansi, kao imovinu ako je vjerovatno da će troškovi biti nadoknađeni.
- 23.24 Subjekt u rashode treba odmah priznati sve troškove za koje nije vjerovatno da će biti nadoknađeni.
- 23.25 Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:
- (a) prihode treba priznati samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerovatno da će biti nadoknađeni, i
  - (b) troškovi ugovora priznaju se kao rashod perioda u kojem su nastali.
- 23.26 Kada je vjerovatno da će ukupni troškovi ugovora premašiti ukupne prihode ugovora o izgradnji, očekivani gubitak treba odmah priznati kao rashod, sa odgovarajućim rezerviranjem za štetne ugovore (vidjeti Odjeljak 21).
- 23.27 Ako naplata iznosa, koji je već priznat kao prihod od ugovora o izgradnji, više nije vjerovatna, subjekt neneplativi iznos treba priznati kao rashod, a ne kao usklađivanje iznosa prihoda od ugovora o izgradnji.

## Kamate, tantijeme i dividende

---

- 23.28 Subjekt treba priznati prihod nastao korištenjem imovine subjekta od strane drugih, a čime se zarađuju kamate, tantijeme i dividende, na osnovama definiranim u paragrafu 23.29 kada:
- (a) je vjerovatno da će ekonomske koristi povezane sa transakcijom pritjecati u subjekt, i
  - (b) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti.
- 23.29 Prihodi će se priznati na sljedećim osnovama:
- (a) kamate će se priznati primjenom **metode efektivne kamatne stope** kako je navedeno u paragrafima 11.15 – 11.20;
  - (b) tantijeme će se priznati na obračunskoj osnovi u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i
  - (c) dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na primitak plaćanja.

## Objavlјivanja

---

### Opća objavlјivanja o prihodima

- 23.30 Subjekt treba objaviti:
- (a) **računovodstvene politike** usvojene za priznavanje prihoda, uključujući usvojene metode za određivanje stepena dovršenosti kod pružanja usluga;
  - (b) iznos svake značajne kategorije prihoda priznate tokom perioda, prikazujući zasebno, kao minimum, prihode nastale iz:
    - (i) prodaje proizvoda,
    - (ii) pružanja usluga,
    - (iii) kamata,
    - (iv) tantijema,
    - (v) dividendi,
    - (vi) provizija,
    - (vii) **državnih potpora**, i
    - (viii) svih ostalih značajnih vrsta prihoda.

### Objavlјivanja koja se odnose na prihod od ugovora o izgradnji

- 23.31 Subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u periodu,
  - (b) metode korištene za utvrđivanje prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u periodu,
  - (c) metode korištene za utvrđivanje stepena dovršenosti ugovora koji su u toku.
- 23.32 Subjekt treba prezentirati:
- (a) bruto iznos potraživanja od naručioca za ugovorene radove kao imovinu, i
  - (b) bruto iznos obaveza prema naručiocima za ugovorene radove kao **obavezu**.

## Odjeljak 24

### Državne potpore

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 24.1 Ovaj Odjeljak propisuje računovodstvo za sve vrste državnih potpora. **Državne potpore** su pomoći države u obliku transfera resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja subjekta.
- 24.2 Državne potpore isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost, kao i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija subjekta.
- 24.3 Ovaj Odjeljak se ne bavi državnom pomoći koja se pruža subjektu u obliku koristi koje su raspoložive pri utvrđivanju **oporezive dobiti** ili gubitka, ili su utvrđene ili ograničene na osnovu obaveze za **porez na dobit**. Primjeri takvih olakšica su mirovanje poreza na dobit, porezne olakšice na osnovu ulaganja, dopuštanje ubrzane **amortizacije** i sniženje stopa poreza na dobit. Odjeljak 29 *Porez na dobit* propisuje računovodstvo za poreze zasnovane na **dobiti**.

#### Priznavanje i mjerenje

---

- 24.4 Subjekt državne potpore treba priznati na sljedeći način:
- potpore koje od primaoca ne zahtijevaju ispunjenje određenih uvjeta u kontekstu budućeg rezultata priznaju se kao prihod prilikom priznavanja potraživanja za potpore,
  - potpore koje od primaoca zahtijevaju ispunjenje određenih uvjeta u kontekstu budućeg rezultata priznaju se kao prihod samo kada su ti uvjeti zadovoljeni,
  - potpore primljene prije ispunjenja uvjeta za **priznavanje prihoda**, priznaju se kao **obaveze**.
- 24.5 Subjekt potpore treba mjeriti po **fer vrijednosti** potraživanih ili primljenih **sredstava**.

#### Objavljivanja

---

- 24.6 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o državnim potporama:
- vrstu i iznose državnih potpora priznatih u **finansijskim izvještajima**,
  - neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje vezane za državne potpore koje nisu priznate u prihode,
  - naznake drugih oblika državnih pomoći od kojih subjekt ima direktne koristi.
- 24.7 Za potrebe objavljivanja definiranih u paragrafu 24.6(c), državna pomoć je djelovanje države kojem je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom subjektu ili nizu subjekata koji zadovoljavaju određene kriterije. Primjeri pomoći su besplatni tehnički ili marketinški savjeti, davanje jamstava i beskamatni zajmovi, odnosno zajmovi uz niske kamatne stope.

## Odjeljak 25

### Troškovi posudbe

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 25.1 Ovaj Odjeljak definira računovodstveni tretman **troškova posudbe**. Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu u subjektu u vezi sa posudbom sredstava. Troškovi posudbe uključuju:
- (a) **troškove** kamata obračunate korištenjem metode **efektivne kamatne stope** kako je opisano u Odjeljku 11 *Osnovni finansijski instrumenti*,
  - (b) finansijske troškove u odnosu na **finansijske najmove** priznate u skladu sa Odjeljkom 20 *Najmovi*,
  - (c) kursne razlike nastale po osnovu pozajmljivanja u stranoj valuti, u mjeri u kojoj se smatraju prilagođavanjem troškova kamata.

#### Priznavanje

---

- 25.2 Subjekt sve troškove posudbe treba priznati kao rashod u **dobiti ili gubitku** perioda u kojem su nastali.

#### Objavljivanje

---

- 25.3 Paragraf 5.5(b) zahtijeva objavljivanje finansijskih troškova. Paragraf 11.48(b) zahtijeva objavljivanje ukupnih troškova kamata (korištenjem metode efektivne kamatne stope) za **finansijske obaveze** koje se ne mjere po **fer vrijednosti** kroz dobit ili gubitak. Ovaj Odjeljak ne zahtijeva neka dodatna objavljivanja.

## Odjeljak 26

### Plaćanje po osnovu dionica

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 26.1 Ovaj odjeljak predviđa iskazivanje svih **transakcija plaćanja po osnovu dionica** uključujući one koje se podmiruju u kapitalu ili novcu ili one u kojima uvjeti sporazuma predviđaju izbor da li subjekt podmiruje transakciju u **novcu** (ili drugoj **imovini**) ili izdavanjem **vlasničkih** instrumenata.
- 26.1A Transakciju plaćanja po osnovu dionica može podmiriti drugi subjekt iz grupe (ili dioničar bilo kojeg subjekta iz **grupe**) u ime subjekta koji prima robu ili usluge. Ovaj odjeljak se također primjenjuje na subjekt koji:
- (a) prima robu ili usluge kada drugi subjekt u istoj grupi (ili dioničar bilo kojeg subjekta iz grupe) ima obavezu da podmiri transakciju plaćanja po osnovu dionica, ili
  - (b) ima obavezu da podmiri transakciju plaćanja po osnovu dionica kada drugi subjekt u istoj grupi prima robu ili usluge
- osim ako transakcija nedvojbeno ima neku drugu svrhu, a ne plaćanje robe i usluga koje se pružaju subjektu koji ih prima.
- 26.1B U nedostatku robe ili usluga koje se mogu izričito identificirati, druge okolnosti mogu ukazivati da su roba ili usluge primljene (ili će biti primljene), u kojem slučaju se ovaj odjeljak primjenjuje (vidi paragraf 26.17).
- 26.2 **Transakcije po osnovu dionica koje se podmiruju u novcu** obuhvataju prava utemeljena na povećanju vrijednosti dionica. Na primjer, subjekt može zaposlenicima u okviru njihovih primanja dodijeliti pravo zasnovano na povećanju vrijednosti dionice kao dio njihovog paketa nagrađivanja, pri čemu zaposlenici imaju pravo na buduće novčane isplate (a ne na instrumente kapitala) zasnovane na povećanju cijene dionice subjekta iznad određenog nivoa u određenom periodu. Ili, subjekt svojim zaposlenicima može dati pravo na buduće novčane isplate na način da im da pravo na dionice (uključujući dionice koje trebaju biti izdate prilikom izvršenja opcije na dionice) za koje ili postoji obaveza otkupa (npr. nakon prestanka radnog odnosa) ili za koje zaposlenici mogu odlučiti da su otkupljive.

#### Priznavanje

---

- 26.3 Subjekt treba priznati dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije u kojoj se plaćanje temelji na dionicama onda kada dobra ili usluge primi. Subjekt treba priznati odgovarajuće povećanje kapitala, ako su dobra ili usluge stečene **razmjenom za instrumente kapitala subjekta**, ili odgovarajuću **obavezu** ako su dobra ili usluge stečeni u transakciji plaćanja po osnovu dionica koji se izmiruju u novcu.
- 26.4 Kad dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije plaćanja po osnovu dionica ne udovoljavaju kriterijima **priznavanja** kao imovine, subjekt ih treba priznati kao **troškove**.

#### Priznavanje kada su ispunjeni uvjeti stjecanja prava

---

- 26.5 Ako se prava plaćanja po dionicama data zaposlenicima **stječu** odmah, zaposlenik se ne treba pridržavati uvjeta proteka određenog perioda pružanja usluga prije nego što bezuvjetno stekne pravo na ta plaćanja po osnovu dionica. Ako ne postoje dokazi koji bi potvrdili suprotno, subjekt će pretpostaviti da su usluge koje je zaposlenik pružio kao naknadu za plaćanja po osnovu dionica primljene. U tom slučaju, subjekt na **datum odobrenja** priznaje primljene usluge u potpunosti, zajedno s odgovarajućim povećanjem kapitala ili obaveza.
- 26.6 Ako se prava plaćanja po osnovu dionica ne stječu dok ne protekne određeni period u kojem zaposlenik pruža usluge, subjekt će pretpostaviti da će usluge koje druga strana treba pružiti kao naknadu za plaćanja po osnovu dionica biti primljene u budućnosti, tokom **perioda u kojem se stječu prava**. Subjekt obračunava navedene usluge kao da ih je zaposlenik pružio tokom perioda stjecanja prava, zajedno s odgovarajućim povećanjem kapitala ili obaveza.



## Mjerenje plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju kapitalom

### Načelo mjerenja

- 26.7 Za transakcije plaćanja po osnovu dionica koje se podmiruju kapitalom, subjekt primljena dobra ili usluge, kao i odgovarajuće povećanje kapitala, treba mjeriti po **fer vrijednosti** stečenih dobara ili usluga, osim ako fer vrijednost nije moguće pouzdano procijeniti. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti fer vrijednost stečenih dobara ili usluga, on njihovu vrijednost, kao i odgovarajuće povećanje kapitala, treba mjeriti na temelju fer vrijednosti datih instrumenata kapitala. U svrhu primjene ovog zahtjeva, na transakcije sa zaposlenicima ili drugim stranama koje pružaju slične usluge, subjekt fer vrijednost primljenih usluga treba mjeriti na temelju fer vrijednosti datih instrumenata kapitala, jer obično nije moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih usluga.
- 26.8 Kod transakcija sa zaposlenicima (uključujući i druge koji pružaju slične usluge), fer vrijednost instrumenata kapitala treba se mjeriti na datum dodjeljivanja. Kod transakcija sa drugim stranama izuzev zaposlenika, datum **mjerenja** je datum kada subjekt stječe dobra ili druga strana pruži uslugu.
- 26.9 Dodjela instrumenata kapitala može biti uvjetovana ispunjenjem određenih **uvjeta stjecanja** od strane zaposlenika koji se odnose na usluge ili rezultate rada. Primjer uvjeta stjecanja koji se odnosi na usluge je kada je dodjela dionica ili dioničkih opcija zaposleniku uvjetovana ostankom zaposlenika u radnom odnosu sa subjektom tokom određenog vremena. Primjeri uvjeta stjecanja koji se odnose na rezultate rada su kada je dodjela dionica ili dioničkih opcija uvjetovana određenim trajanjem usluga i subjektivim postizanjem određenog rasta dobiti (netržišni uvjet stjecanja) ili određenim povećanjem cijene dionica subjekta (**tržišni uvjet stjecanja**). Uvjeti stjecanja se iskazuju kako slijedi:
- (a) svi uvjeti stjecanja koji se odnose na usluge zaposlenog ili na netržišni uvjet u pogledu rezultata rada se uzimaju u obzir kod procjene broja instrumenata kapitala čije se stjecanje očekuje. Naknadno, subjekt revidira tu procjenu ako nove informacije ukazuju da se broj instrumenata kapitala čije se stjecanje očekuje razlikuje od prethodne procjene. Na datum stjecanja, subjekt revidira procjenu radi izjednačavanja s brojem instrumenata kapitala koji se konačno stječu. Uvjeti stjecanja koji se odnose na usluge zaposlenog ili na netržišni uvjet u pogledu rezultata rada ne uzimaju se u obzir kada se procjenjuje fer vrijednost dionica, dioničkih opcija ili drugih vlasničkih instrumenata na datum mjerenja.
  - (b) svi tržišni uvjeti stjecanja i nestjecajni uvjeti se uzimaju u obzir kada se procjenjuje fer vrijednost dionica, dioničkih opcija ili drugih vlasničkih instrumenata na datum mjerenja, bez naknadne korekcije procijenjene fer vrijednosti, nezavisno od ishoda tržišnog ili nestjecajnog uvjeta, pod uvjetom da su svi drugi uvjeti stjecanja zadovoljeni.

### Dionice

- 26.10 Subjekt treba mjeriti fer vrijednost dionica (i povezanih primljenih dobara ili usluga) korištenjem sljedeće trodijelne hijerarhije mjerenja:
- (a) Ako je dostupna uočljiva tržišna cijena za dodijeljene instrumente kapitala, primjenjuje se ta cijena.
  - (b) Ako nije dostupna uočljiva tržišna cijena, mjeriti fer vrijednost dodijeljenih instrumenata kapitala korištenjem uočljivih tržišnih podataka koji se odnose na subjekt, kao što su:
    - (i) nedavne transakcije dionicama subjekta, ili
    - (ii) nedavne nezavisne procjene fer vrijednosti subjekta ili njegovih glavnih sredstava.
  - (c) Ako uočljiva tržišna cijena nije dostupna i ako je pribavljanje pozdanog mjerenja tržišne vrijednosti pod (b) **neizvodljivo**, treba indirektno mjeriti fer vrijednost dionica ili prava na osnovu povećanja vrijednosti dionica korištenjem metode vrednovanja koja upotrebljava tržišne podatke u najvećoj mogućoj mjeri radi procjene koja bi cijena tih instrumenata kapitala bila na datum dodjeljivanja u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana. Uprava subjekta treba da koristi svoju prosudbu kako bi primijenili najprimjereniju metodu vrednovanja za utvrđivanje fer vrijednosti. Svaka primijenjena metoda vrednovanja treba biti konzistentna sa općeprihvaćenim metodologijama vrednovanja instrumenata kapitala.

## Opcije na dionice i prava po osnovu povećanja vrijednosti dionica koja se podmiruju kapitalom

- 26.11 Subjekt fer vrijednost opcija na dionice i prava po osnovu povećanja vrijednosti dionica (i povezanih primljenih dobara ili usluga) treba mjeriti korištenjem sljedeće trodijelne hijerarhije mjerenja:
- Ako je dostupna uočljiva tržišna cijena za dodijeljene instrumente kapitala, primjenjuje se ta cijena.
  - Ako nije dostupna uočljiva tržišna cijena, mjeriti fer vrijednost opcija na dionice i prava po osnovu povećanja vrijednosti dionica korištenjem vidljivih tržišnih podataka koji se odnose na subjekt, kao što su (a) nedavne transakcije opcijama na dionice.
  - Ako uočljiva tržišna cijena nije dostupna i ako je pribavljanje pozdanog mjerenja fer vrijednosti pod (b) neizvodljivo, treba indirektno mjeriti fer vrijednost opcija na dionice ili prava po osnovu povećanja vrijednosti dionica korištenjem modela određivanja cijena opcija. Ulazni podaci za ovaj model (kao što su prosječna ponderirana cijena dionice, cijena izvršenja, očekivana varijacija cijena, trajanje opcije, očekivane dividende i bezrizična kamatna stopa) treba da koriste tržišne podatke u najvećoj mogućoj mjeri. Paragraf 26.10 osigurava uputstvo za utvrđivanje fer vrijednosti dionica korištenih u utvrđivanju prosječne ponderirane cijene dionice. Subjekt treba procijeniti očekivane varijacije cijena u skladu sa metodologijom vrednovanja koja se koristi kod utvrđivanja fer vrijednosti dionica.

## Izmjene uvjeta pod kojima su dodijeljeni instrumenti kapitala

- 26.12 Subjekt može izmijeniti uvjete pod kojima se vlasnički instrumenti dodjeljuju na način koji je povoljan za zaposlenog, na primjer, kroz smanjenje cijene izvršenja opcije ili smanjenjem roka stjecanja ili izmjenom ili eliminiranjem uvjeta koji se odnos na rezultate rada. Alternativno, subjekt može izmijeniti uvjete na način koji nije povoljan za zaposlenog, na primjer, produženjem roka stjecanja ili dodavanjem uvjeta koji se odnosi na rezultate rada. Subjekt uzima u obzir izmijenjene uvjete stjecanja prilikom iskazivanja transakcije plaćanja po osnovu dionica, i to onako kako slijedi:
- ako izmjena povećava fer vrijednost dodijeljenih instrumenata kapitala (ili povećava broj dodijeljenih instrumenata kapitala), izmjerenu odmah prije ili poslije izmjene, subjekt uključuje dodijeljenu inkrementalnu fer vrijednost u mjerenje iznosa priznatog za primljene usluge kao naknadu za dodijeljene instrumente kapitala. Dodijeljena inkrementalna fer vrijednost je razlika između fer vrijednosti izmijenjenog instrumenta kapitala i prvobitne vrijednosti instrumenta kapitala, pri čemu su obje procijenjene na datum izmjene. Ako se izmjena desi tokom perioda stjecanja, dodijeljena inkrementalna fer vrijednost se uzima u obzir prilikom mjerenja iznosa priznatog za primljene usluge tokom perioda od datuma izmjene pa sve do datuma kada se izmijenjeni instrumenti kapitala stječu, kao dodatak iznosu temeljenom na fer vrijednosti prvobitnih instrumenata kapitala na datum dodijeljivanja, koji se priznaje tokom preostalog prvobitnog perioda stjecanja.
  - ako izmjena smanjuje ukupnu fer vrijednost **ugovora plaćanja po osnovu dionica**, ili očigledno na neki drugi način nije povoljna za zaposlenog, subjekt ipak iskazuje primljene usluge kao naknadu za dodijeljene instrumente kapitala kao da se izmjena nije ni dogodila.

Zahtjevi u ovom paragrafu su izraženi u kontekstu transakcija plaćanja po osnovu dionica sa zaposlenima. Navedeni zahtjevi se također primjenjuju na transakcije plaćanja po osnovu dionica sa stranama koje nisu zaposleni ako se te transakcije mjere pozivanjem na fer vrijednost dodijeljenih vlasničkih instrumenata, ali se pozivanje na datum dodjele odnosi na datum na koji subjekt prima robu ili druga ugovorna strana pruža uslugu.

## Otkazivanja i podmirenja

- 26.13 Subjekt treba obračunati otkazivanje ili podmirenje plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju kapitalom kao ubrzanje u stjecanju prava te stoga odmah priznaje iznos koji bi inače priznao za primljene usluge tokom preostalog perioda stjecanja prava.

## Plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju u novcu

---

- 26.14 Kod transakcija plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju u novcu, subjekt će stečena dobra i usluge i nastale obaveze mjeriti po fer vrijednosti obaveze. Sve do podmirenja obaveze, subjekt je dužan mjeriti fer vrijednost obaveze na svaki **izvještajni datum** i na datum podmirenja, a sve promjene fer vrijednosti priznati u **dobiti ili gubitku** perioda.

## Transakcije plaćanja po osnovu dionica s alternativom podmirenja u novcu

---

- 26.15 Neke transakcije plaćanja po osnovu dionica daju ili subjektu ili drugoj strani pravo izbora izmirenja transakcije u novcu (ili drugoj imovini) ili prijenosom instrumenata kapitala. U tom slučaju, subjekt takvu transakciju treba tretirati kao transakciju plaćanja po osnovu dionica koje se podmiruje u novcu, osim kada:
- (a) subjekt ima prethodnu praksu podmirenja izdavanjem instrumenata kapitala, ili
  - (b) opcija nema komercijalnu supstancu iz razloga što iznos novčanog izmirenja nije povezan sa fer vrijednosti instrumenta kapitala, ili je vjerovatno da će biti niži od iste.
- U okolnostima pod (a) i (b), subjekt transakcije treba tretirati kao plaćanja po osnovu dionica koja se podmiruju kapitalom u skladu sa paragrafima 26.7 – 26.13.

## Planovi grupe

---

- 26.16 Ako nagradu plaćanja po osnovu dionica dodjeljuje subjekt zaposlenicima jednog ili više subjekata u grupi, a grupa prezentira **konsolidirane finansijske izvještaje** uz primjenu ili *MSFI za MSS* ili **potpunih MSFI**, subjektima u grupi se dozvoljava, kao alternativa tretmanu utvrđenom u paragrafima 26.3–26.15, da mjere trošak plaćanja po osnovu dionica na osnovu razumnog rasporeda troška za grupu.

## Roba ili usluge koje se mogu identificirati

---

- 26.17 Ako izgleda da je primljena naknada koja se može identificirati manja od fer vrijednosti dodijeljenih vlasničkih instrumenata ili nastale obaveze, ova situacija u pravilu ukazuje da je primljena (ili će biti primljena) druga naknada (tj. roba ili usluge koje se ne mogu identificirati). Na primjer, neke jurisdikcije imaju programe po kojima **vlasnici** (kao što su zaposlenici) mogu steći kapital bez pružanja robe ili usluga koje se mogu izričito identificirati (ili pružanjem robe ili usluga koje su očigledno manje vrijednosti od fer vrijednosti dodijeljenih vlasničkih instrumenata). Ovo ukazuje da je primljena ili će biti primljena druga naknada (kao što su prošle ili buduće usluge zaposlenih). Subjekt mjeri primljenu (ili koja će biti primljena) robu ili usluge koje se ne mogu identificirati kao razliku između fer vrijednosti plaćanja po osnovu dionica i fer vrijednosti svih roba ili usluga koje su primljene (ili koje će biti primljene) i koje se mogu identificirati, mjerenih na datum dodjeljivanja. Za transakcije koje se podmiruju u novcu, obaveza se ponovo mjeri na kraju svakog **izvještajnog perioda** dok se ne podmiri u skladu s paragrafom 26.14.

## Objavljivanja

---

- 26.18 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o prirodi i obimu plaćanja po osnovu dionica koji su postojali tokom perioda:
- (a) opis svakog tipa sporazuma o plaćanju po osnovu dionica koji je postojao u bilo kojem trenutku tokom perioda, uključujući opće uvjete i uvjete svakog sporazuma, kao što su zahtjevi vezani za uvjete stjecanja, najduži period valjanosti datih opcija te način podmirenja (npr. u novcu ili instrumentima kapitala). Subjekt sa suštinski sličnim tipovima sporazuma o isplata po osnovu dionica može navedene informacije objaviti skupno.
  - (b) Broj i prosječne ponderirane izvršne cijene dioničkih opcija za svaku sljedeću skupinu opcija:
    - (i) opcije nepodmirene na početku perioda;

- (ii) opcije date tokom perioda;
  - (iii) opcije izgubljene tokom perioda;
  - (iv) opcije izvršene tokom perioda;
  - (v) opcije istekle tokom perioda;
  - (vi) opcije nepodmirene na kraju perioda;
  - (vii) opcije koje se mogu izvršiti na kraju perioda.
- 26.19 Za sporazume plaćanja po osnovu dionica koji se podmiruju kapitalom, subjekt treba objaviti informacije o načinu mjerenja fer vrijednosti primljenih dobara ili usluga ili vrijednosti dodijeljenih instrumenata kapitala. Ako je korištena metodologija vrednovanja, subjekt treba objaviti primijenjenu metodu i razloge odabira iste.
- 26.20 Za sporazume plaćanja po osnovu dionica koji se podmiruju u novcu, subjekt treba objaviti informacije o načinu mjerenja obaveze.
- 26.21 Za sporazume plaćanja po osnovu dionica koji su izmijenjeni tokom perioda, subjekt treba objaviti objašnjenja tih izmjena.
- 26.22 Ako je subjekt dio grupnog plana plaćanja po osnovu dionica, i ako mjeri svoje rashode plaćanja po osnovu dionica na osnovu razumnog rasporeda troškova priznatih za grupu, treba objaviti tu činjenicu i osnovu za raspored (vidjeti paragraf 26.16).
- 26.23 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o učinku transakcija plaćanja po osnovu dionica na njegovu dobit ili gubitak perioda te na **finansijski položaj**:
- (a) ukupni rashod priznat u dobiti ili gubitku za period.
  - (b) ukupni **knjigovodstveni iznos** na kraju perioda za obaveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja po osnovu dionica.

## Odjeljak 27

### Umanjenje vrijednosti imovine

#### Cilj i djelokrug

---

- 27.1 **Gubitak od umanjenja vrijednosti** se javlja kada **knjigovodstveni iznos imovine** premašuje njen **nadoknadivi iznos**. Ovaj odjeljak treba primjeniti kod računovodstvenog tretmana umanjenja vrijednosti svih oblika imovine osim sljedećih, za koja drugi odjeljci ovog Standarda definiraju zahtjeve u kontekstu umanjenja vrijednosti:
- (a) **odložena porezna imovina** (vidjeti Odjeljak 29 *Porez na dobit*);
  - (b) imovina koja nastaje po osnovu **primanja zaposlenih** (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*);
  - (c) **finansijska imovina** u okviru djelokruga Odjeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti* ili Odjeljka 12 *Pitanja koja se odnose na ostale finansijske instrumente*;
  - (d) **ulaganja u nekretnine** mjerena po **fer vrijednosti** (vidjeti Odjeljak 16 *Ulaganja u nekretnine*);
  - (e) **biološka imovina** koja se odnosi na poljoprivrednu aktivnost mjerenu po fer vrijednosti umanjenju za procijenjene troškove prodaje (vidjeti Odjeljak 34 *Specijalizirane aktivnosti*); i
  - (f) imovina koja nastaje iz **ugovora o izgradnji** (vidi Odjeljak 23 *Prihodi*).

#### Umanjenje vrijednosti zaliha

---

##### Prodajna cijena umanjena za troškove dovršenja i prodaje

- 27.2 Subjekt na svaki **izvještajni datum** treba procijeniti da li je zalihama umanjena vrijednost. Subjekt treba vršiti ovu procjenu poređenjem **knjigovodstvene vrijednosti** svake stavke zaliha (ili grupe sličnih stavki – vidjeti paragraf 27.3) s prodajnom cijenom umanjenom za troškove dovršenja i prodaje. Ako je stavki zaliha (ili grupi sličnih stavki) umanjena vrijednost, subjekt treba smanjiti knjigovodstveni iznos zaliha (ili grupe) na njenu prodajnu cijenu umanjenu za troškove dovršenja i prodaje. To smanjenje je gubitak od umanjenja vrijednosti i priznaje se odmah u **dobiti ili gubitku**.
- 27.3 Ako je **neizvodljivo** utvrditi prodajnu cijenu umanjenu za troškove dovršenja i prodaje za zalihe stavku po stavku, subjekt može grupisati stavke zaliha koje se odnose na istu proizvodnu liniju i koje imaju slične namjene ili krajnje koristi i koje su proizvedene i plasirane na ista geografska područja, a za potrebe procjene umanjenja vrijednosti.

##### Ukidanje umanjenja vrijednosti

- 27.4 Subjekt na svaki naredni izvještajni datum treba vršiti novu procjenu prodajne cijene umanjene za troškove dovršenja i prodaje. Ako okolnosti koje su u ranijem periodu uzrokovale umanjenje vrijednosti zaliha više ne postoje ili ako postoji nedvosmislen dokaz o povećanju prodajne cijene umanjene za troškove dovršenja i prodaje zbog promjena ekonomskih uvjeta, subjekt treba ukinuti iznos gubitka od umanjenja vrijednosti (ukidanje je ograničeno na iznos prvobitnog gubitka od umanjenja vrijednosti) tako da nova knjigovodstvena vrijednost bude niži iznos od sljedeća dva - troška i novoutvrđene prodajne cijene umanjene za troškove dovršenja i prodaje.

## Umanjenje vrijednosti imovine osim zaliha

### Opći principi

- 27.5 Ako, i samo ako, je nadoknadivi iznos imovine manji od knjigovodstvenog iznosa, subjekt knjigovodstveni iznos imovine treba smanjiti na njen nadoknadivi iznos. To smanjenje predstavlja gubitak od umanjenja vrijednosti. Paragrafi 27.11- 27.20 definiraju načine mjerenja nadoknadivog iznosa.
- 27.6 Subjekt odmah priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti u dobiti ili gubitku, osim ako se imovina iskazuje po revalorizovanom iznosu u skladu s modelom revalorizacije iz Odjeljka 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizovane imovine tretira se kao revalorizaciono smanjenje u skladu s paragrafom 17.15D.

### Pokazatelji umanjenja vrijednosti

- 27.7 Subjekt na kraju svakog izvještajnog perioda treba procijeniti da li postoji pokazatelj da nekoj imovini može biti umanjena vrijednost. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Ako nema pokazatelja umanjenja vrijednosti, nije potrebno procjenjivati nadoknadivi iznos.
- 27.8 Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos pojedinačne imovine, subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos **jedinice koja stvara novac**, a kojoj imovina pripada. Ovo može biti slučaj kada mjerenje nadoknadivog iznosa zahtijeva predviđanje novčanih tokova, a ponekad pojedinačna imovina ne stvara novac samostalno. Jedinica koja stvara novac je najmanja skupina imovine koja se može identificirati i koja stvara novčane prilive koji su prilično nezavisni od novčanih priliva nastalih od ostale imovine ili drugih skupina imovine.
- 27.9 Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da vrijednost imovine može biti umanjena, subjekt mora razmotriti najmanje sljedeće pokazatelje:

#### *Vanjski izvori informacija*

- (a) tokom perioda, tržišna vrijednost imovine je značajno smanjena, više nego se očekivalo kao rezultat proteka vremena i normalne upotrebe;
- (b) značajne promjene su nastale tokom perioda ili će nastati u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u tehnološkim, tržišnim, ekonomskim ili zakonskim uvjetima u kojima posluje ili na tržištu kojem je imovina namijenjena;
- (c) tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata od ulaganja povećane su tokom perioda, a ta će povećanja vjerovatno **značajno** utjecati na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju **vrijednosti u upotrebi** imovine i značajno će smanjiti **fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje**;
- (d) knjigovodstveni iznos neto imovine subjekta je viši od njegove procijenjene fer vrijednosti kao cjeline (takva procjena može biti izvršena, na primjer, u vezi s potencijalnom prodajom dijela ili cjelokupnog subjekta).

#### *Interni izvori informacija*

- (e) postoji dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja imovine;
  - (f) značajne promjene su se dogodile tokom perioda ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u obimu ili načinu na koji se imovina koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvataju imovinu koja se stavlja van upotrebe, planove za prestanak ili restrukturiranje poslovanja kojem imovina pripada, planove za otuđenje imovine prije prethodno očekivanog datuma, kao i ponovnu procjenu korisnog vijeka upotrebe imovine kao ograničenog prije nego neograničenog;
  - (g) postoji dokaz iz internih izvještaja koji pokazuje da ekonomska uspješnost imovine već jeste ili će biti lošija nego se očekuje. U tom kontekstu, ekonomska uspješnost podrazumijeva rezultate poslovanja i novčane tokove.
- 27.10 Ako postoji pokazatelj da vrijednost imovine može biti umanjena, to može ukazivati da bi subjekt trebao provjeriti preostali **korisni vijek upotrebe, metodu amortizacije ili ostatak vrijednosti** imovine i uskladiti ih prema odjeljku ovog Standarda koji se može primijeniti na imovinu (npr. Odjeljak 17 *Nekretnine, postrojenja*

*i oprema* i Odjeljak 18 *Nematerijalna imovina osim goodwilla*), čak i ako gubitak od umanjenja vrijednosti imovine nije priznat za tu imovinu.

## Mjerenje nadoknadivog iznosa

- 27.11 Nadoknadivi iznos imovine ili jedinice koja stvara novac je njena **fer vrijednost umanjena za troškove prodaje** ili njena **vrijednost u upotrebi**, zavisno od toga što je više. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos pojedinačne imovine, odredbe u paragrafima 27.12 – 27.20 koje se odnose na imovinu se trebaju tumačiti kao odredbe koje se odnose na jedinicu koja stvara novac.
- 27.12 Nije uvijek nužno odrediti i fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.
- 27.13 Ako ne postoji razlog za vjerovanje da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njenu fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje, nadoknadivi iznos imovine može biti njena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. To će biti često slučaj kod imovine koja se drži za otuđenje.

## Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

- 27.14 Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos koji se može dobiti prodajom imovine u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana, umanjen za troškove otuđenja (paragrafi 11.27–11.32 sadrže uputstva o fer vrijednosti).

## Vrijednost u upotrebi

- 27.15 Vrijednost u upotrebi je **sadašnja vrijednost** budućih novčanih tokova za koje se očekuje da će pritjecati od imovine. Procjena vrijednosti imovine u upotrebi uključuje sljedeće korake:
- procjenu budućih novčanih priliva i odliva koji proizlaze iz neprekinute upotrebe imovine i iz njenog konačnog otuđenja, i
  - primjenu odgovarajuće diskontne stope na gore navedene buduće novčane tokove.
- 27.16 Sljedeći elementi trebaju biti uzeti u obzir pri izračunu vrijednosti u upotrebi:
- procjena budućih novčanih tokova koji se očekuju od upotrebe imovine,
  - očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
  - vremenska vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamata,
  - cijena neizvjesnosti inherentna imovini,
  - ostali faktori, kao što je nelikvidnost koju će učesnici na tržištu uzeti u obzir pri određivanju cijene budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje od imovine.
- 27.17 Pri mjerenju vrijednosti u upotrebi, procjenjivanje budućih novčanih tokova treba uključiti:
- projekcije novčanih priliva od neprekidne upotrebe imovine;
  - projekcije novčanih odliva koji nužno nastaju pri stvaranju novca iz neprekinute upotrebe imovine (uključujući novčane odlive za dovođenje imovine u upotrebu) i koji se mogu direktno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na imovinu, i
  - neto novčane tokove, ako postoje, za koje se očekuje da će se primiti (ili platiti) za otuđenje imovine na kraju korisnog vijeka upotrebe u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana.
- Subjekt može koristiti neke prethodne finansijske proračune ili predviđanja pri procjeni novčanih tokova, ako su raspoloživi. Da bi se procijenili novčani tokovi izvan perioda obuhvaćenih posljednjim proračunima ili predviđanjima, subjekt se može koristiti ekstrapolacijom projekcija zasnovanom na proračunima ili predviđanjima koristeći stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim ako se može opravdati rastuća stopa.
- 27.18 Procjene budućih novčanih tokova neće uključivati:
- novčane prilive ili odlive od finansijskih aktivnosti, ili
  - povrate ili plaćanja poreza na **dobit**.



- 27.19 Budući novčani tokovi trebaju se procijeniti za imovinu u njenom sadašnjem stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane prilive ili odlive koji se očekuju da će proisteći iz:
- (a) budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obavezu; ili
  - (b) poboljšanja ili povećanja uspješnosti imovine.
- 27.20 Diskontna stopa (stope) koja se koristi u izračunavanju sadašnje vrijednosti treba biti stopa (stope) prije poreza koja odražava tekuće tržišne procjene:
- (a) vremenske vrijednosti novca, i
  - (b) rizika specifičnih za imovinu za koju procjene budućih novčanih tokova nisu prilagođene.
- Diskontna stopa (stope) koja se koristi za određivanje vrijednosti sredstva u upotrebi ne odražava rizike u odnosu na koje su prilagođene procjene budućih novčanih tokova, a kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje.

## Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac

- 27.21 Gubitak od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac treba se priznati ako, i samo ako, je nadoknadiivi iznos jedinice manji od njenog knjigovodstvenog iznosa. Gubitak od umanjenja vrijednosti se radi smanjenja knjigovodstvenog iznosa imovine jedinice treba rasporediti sljedećim redosljedom:
- (a) prvo, kao smanjenje knjigovodstvenog iznosa **goodwilla** raspoređenog na jedinicu koja stvara novac, i
  - (b) zatim, na drugu imovinu jedinice srazmjerno knjigovodstvenom iznosu pojedine imovine u okviru jedinice koja stvara novac.
- 27.22 Međutim, subjekt ne treba smanjiti knjigovodstveni iznos pojedinačne imovine u okviru jedinice koja stvara novac ispod onoga što je najviše od sljedećih vrijednosti:
- (a) njene fer vrijednosti umanjenje za troškove prodaje (ako se može utvrditi);
  - (b) njene vrijednosti u upotrebi (ako se može uvrđiti); i
  - (c) nule.
- 27.23 Svaki višak iznosa gubitka od umanjenja vrijednosti koji se ne može rasporediti na imovinu zbog ograničenja iz paragrafa 27.22 treba se rasporediti na drugu imovinu jedinice srazmjerno knjigovodstvenom iznosu te druge imovine.

## Dodatni zahtjevi kod umanjenja vrijednosti goodwilla

- 27.24 Goodwill se, sam po sebi, ne može prodati. Goodwill ne stvara novčane tokove subjektu koji su nezavisni od novčanih tokova druge imovine. Kao posljedica, fer vrijednost goodwilla se ne može direktno mjeriti. Stoga se fer vrijednost goodwilla mora izvoditi iz mjerenja fer vrijednosti jedinice(a) koja stvara novac, a čiji je goodwill sastavni dio.
- 27.25 U svrhe testiranja umanjenja vrijednosti imovine, goodwill stečen tokom **poslovnog spajanja** će, počevši od datuma sticanja, biti raspodijeljen na sve stjecateljeve jedinice koje stvaraju novac, a za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergije takvog spajanja, nezavisno do toga da li su ostala stečena imovina i **obaveze** stečenog subjekta dodijeljeni tim jedinicama.
- 27.26 Dio nadoknadiivog iznosa jedinice koja stvara novac se može pripisati **manjinskom (nekontrolirajućem) interesu** u goodwillu. U svrhe testiranja umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac sa goodwillom, a koja nije u potpunom vlasništvu, knjigovodstveni iznos te jedinice se nominalno prilagođava, prije poređenja sa njenim nadoknadiivim iznosom, kroz određivanje bruto knjigovodstvenog iznosa goodwilla raspoređenog na jedinicu da bi se uključio goodwill koji se može pripisati manjinskom (nekontrolirajućem) interesu. Ovaj nominalno prilagođen knjigovodstveni iznos se tada uspoređuje sa nadoknadiivim iznosom jedinice kako bi se utvrdilo da li je umanjena vrijednost jedinice koja stvara novac.

27.27 Ako se goodwill ne može rasporediti na pojedinačnu jedinicu koja stvara novac (ili grupe jedinica koje stvaraju novac) na sistematskoj osnovi, onda subjekt u svrhe testiranja goodwilla treba testirati umanjenje vrijednosti goodwilla određivanjem nadoknadivog iznosa za (a) ili (b):

- (a) stečeni subjekt u cjelini, ako se goodwill odnosi na stečeni subjekt koji još nije integriran. Integriran podrazumijeva da je stečeno poslovanje restrukturirano ili razdvojeno u izvještajni subjekt ili druge **zavisne subjekte**. ili
- (b) cijela grupa subjekata, isključujući bilo koji subjekt koji nije integriran, ako se goodwill odnosi na subjekt koji nije integriran.

U primjeni ovog paragrafa, subjekt će trebati razdvojiti goodwill na goodwill koji se odnosi na subjekte koji su integrirani i goodwill koji se odnosi na subjekte koji nisu integrirani. Također, subjekt treba ispuniti zahtjeve iz ovog odjeljka koji se odnose na jedinice koje stvaraju novac prilikom izračunavanja nadoknadivog iznosa stečenog subjekta ili grupe subjekata i raspoređivanja i ukidanja gubitaka od umanjenja vrijednosti na imovinu koja im pripada.

## Ukidanje gubitaka od umanjenja vrijednosti

27.28 Gubitak od umanjenja vrijednosti goodwilla se ne treba ukidati u narednom periodu.

27.29 Za svu imovinu, osim goodwilla, subjekt na svaki izvještajni datum treba procijeniti da li postoje pokazatelji da gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u prethodnim periodima možda više ne postoji ili je možda manji. Pokazatelji da je gubitak od umanjenja vrijednosti manji ili više ne postoji su općenito suprotni onim pokazateljima definiranim u paragrafu 27.9. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt treba utvrditi da li treba ukinuti dio ili cjelokupan gubitak od umanjenja vrijednosti iz prethodnih perioda. Procedura za takvu procjenu će zavisiti od toga da li je prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti bio utemeljen na:

- (a) nadoknadivom iznosu te pojedinačne imovine (vidjeti paragraf 27.30), ili
- (b) nadoknadivom iznosu jedinice koja stvara novac, a kojoj imovina pripada (vidjeti paragraf 27.31).

## Ukidanje kada je nadoknadivi iznos procijenjen za pojedinačnu imovinu kojoj je umanjena vrijednost

27.30 Kada se prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti imovine temelji na nadoknadivom iznosu pojedinačne imovine kojoj je umanjena vrijednost, primjenjuju se sljedeći zahtjevi:

- (a) Subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine na tekući izvještajni datum.
- (b) Ako procijenjeni nadoknadivi iznos pojedinačne imovine prelazi njen knjigovodstveni iznos, subjekt povećava knjigovodstveni iznos do nadoknadivog iznosa, pod ograničenjima opisanim pod (c) u daljnjem tekstu. To povećanje je ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti. Subjekt odmah priznaje ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti u dobit ili gubitak, osim ako se imovina iskazuje po revaloriziranom iznosu u skladu s modelom revalorizacije iz paragrafa 17.15B. Svako ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine tretira se kao revalorizaciono povećanje u skladu s paragrafom 17.15C.
- (c) Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti ne može povećati knjigovodstveni iznos imovine iznad knjigovodstvenog iznosa koji bi se utvrdio (neto od amortizacije) da gubitak od umanjenja vrijednosti imovine nije priznat u prethodnim periodima.
- (d) Nakon ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti, subjekt treba prilagoditi trošak amortizacije te imovine u narednim periodima u svrhu rasporeda revidiranog knjigovodstvenog iznosa imovine, umanjeno za ostatak vrijednosti (ako postoji), na sistematskoj osnovi kroz preostali korisni vijek upotrebe.

## Ukidanje kada je nadoknadivi iznos procijenjen za jedinicu koja stvara novac

27.31 Kada se prvobitni gubitak od umanjenja vrijednosti imovine temelji na nadoknadivom iznosu jedinice koja stvara novac, a kojoj pojedinačna imovina pripada, primjenjuju se sljedeći zahtjevi:

- (a) Subjekt treba procijeniti nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac na tekući izvještajni datum.

- (b) Ako procijenjeni nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac prelazi njen knjigovodstveni iznos, to povećanje predstavlja ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti. Subjekt raspoređuje iznos tog ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti na imovinu te jedinice, osim na goodwill, srazmjerno knjigovodstvenom iznosu te imovine, uz ograničenja opisana pod (c) u daljnjem tekstu. Ta povećanja knjigovodstvenih iznosa tretiraju se kao ukidanja gubitaka od umanjenja vrijednosti za pojedinu imovinu, te se odmah priznaju u dobit ili gubitak, osim ako se imovina iskazuje po revaloriziranom iznosu u skladu s modelom revalorizacije iz paragrafa 17.15B. Svako ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine tretira se kao revalorizaciono povećanje u skladu s paragrafom 17.15C.
- (c) Pri raspoređivanju ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac, knjigovodstvena vrijednost neke imovine ne treba se povećati iznad onoga što je najniže od sljedećih vrijednosti:
- (i) njenog nadoknadivog iznosa, i
  - (ii) knjigovodstvene vrijednosti koja bi se mogla odrediti (neto od amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja vrijednosti priznatog za tu imovinu u prethodnim periodima.
- (d) Svaki višak iznosa ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti koji se ne može rasporediti na imovinu, zbog ograničenja navedenog u (c), treba se srazmjerno rasporediti na drugu imovinu jedinice koja stvara novac, osim goodwilla.
- (e) Nakon priznavanja ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti, ako je primjenjivo, subjekt treba prilagoditi iznos troška amortizacije za svaku pojedinačnu imovinu u okviru jedinice koja stvara novac u narednim periodima u svrhu rasporeda revidiranog knjigovodstvenog iznosa imovine, umanjenog za ostatak vrijednosti (ako postoji), na sistematskoj osnovi kroz preostali korisni vijek upotrebe.

## Objavljivanja

---

- 27.32 Subjekt treba objaviti sljedeće za svaku **skupinu imovine** naznačenu u paragrafu 27.33:
- (a) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti imovine koji su priznati u dobicima i gubicima tokom perioda i stavku(e) u **izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti** (i u **računu dobiti i gubitka**, ako je prezentiran) u kojima se ti gubici nalaze.
  - (b) iznos ukidanja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobicima i gubicima tokom perioda i stavku(e) izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti (i računa dobiti i gubitka, ako je prezentiran) u kojima su ti gubici ukinuti.
- 27.33 Subjekt treba objaviti informacije zahtijevane u paragrafu 27.32 za svaku od sljedećih skupina imovine:
- (a) zalihe,
  - (b) **nekretnine, postrojenja i opremu** (uključujući ulaganja u nekretnine koje se vrednuju po modelu troška),
  - (c) goodwill,
  - (d) **nematerijalnu imovinu**, osim goodwilla,
  - (e) ulaganja u **pridružene subjekte** i
  - (f) ulaganja u **zajedničke poduhvate**.

## Odjeljak 28

### Primanja zaposlenih

#### Djelokrug odjeljka

---

- 28.1 **Primanja zaposlenih** su svi oblici primanja koje subjekt daje u zamjenu za usluge pružene od strane zaposlenika, uključujući direktore i menadžment. Ovaj odjeljak se odnosi na sva primanja zaposlenih, osim na **plaćanja po osnovu dionica**, koje su pokrivene u Odjeljku 26 *Plaćanja po osnovu dionica*. Primanja zaposlenih obuhvaćena ovim odjeljkom su neka od sljedeće četiri vrste:
- (a) kratkoročne naknade zaposlenicima, a to su su primanja zaposlenih (osim **otpremnina**) koje u cijelosti dospijevaju u roku od dvanaest mjeseci nakon kraja perioda u kojem zaposlenici pružaju s tim povezane usluge.
  - (b) **primanja poslije prestanka zaposlenja**, a to su primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa poslije prestanka zaposlenja.
  - (c) ostala dugoročna primanja zaposlenih, a to su primanja zaposlenih (osim primanja po prestanku zaposlenja i otpremnina) koja nisu u cijelosti dospjela za isplatu unutar dvanaest mjeseci od kraja perioda u kojem su zaposlenici pružali s tim povezane usluge.
  - (d) otpremnine, a to su primanja zaposlenih plativa kao rezultat bilo:
    - (i) odluke subjekta o prestanku zaposlenja radnika prije redovnog datuma penzionisanja, ili
    - (ii) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvate raskid radnog odnosa (smanjenje viška broja zaposlenih) u zamjenu za ta primanja.
- 28.2 Primanja zaposlenih uključuju i isplate po osnovu dionica u kojim zaposlenici dobivaju instrumente **kapitala** (poput dionica ili dioničkih opcija) ili **novac** ili druga **sredstva** subjekta u iznosu koje se bazira na cijeni dionica subjekta ili drugih instrumenata kapitala. Subjekt treba primijeniti Odjeljak 26 za računovodstveni tretman isplata zasnovanih na dionicama.

#### Opći princip priznavanja svih primanja zaposlenih

---

- 28.3 Subjekt je dužan priznati trošak svih primanja zaposlenih na koje su zaposlenici ostvarili pravo kao rezultat pruženih usluga subjektu tokom **izvještajnog perioda**:
- (a) kao **obavezu**, nakon umanjenja za iznose koji su plaćeni ili direktno zaposlenima ili su uplaćeni u fond primanja zaposlenih. Ako isplaćeni iznos premašuje obaveze koje proizlaze iz usluga prije **izvještajnog datuma**, subjekt taj višak treba priznati kao sredstvo u mjeri u kojoj će ta pretplata dovesti do smanjenja budućih plaćanja ili do povrata novca.
  - (b) kao **rashod**, osim ako drugi odjeljak ovog Standarda zahtijeva da trošak bude priznat kao dio nabavne vrijednosti sredstva kao što su **zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema**.

#### Kratkoročna primanja zaposlenih

---

##### Primjeri

- 28.4 Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su:
- (a) plaće, zarade i doprinosi za socijalno osiguranje;
  - (b) naknade za kratkoročna odsustva (kao što su plaćeni godišnji odmor, plaćeno bolovanje), kada se očekuje da se odsustva dese tokom dvanaest mjeseci poslije kraja perioda u kojem je zaposlenik pružio svoje s njima povezane usluge;
  - (c) učešća u dobiti i obaveze za bonuse, koje dospijevaju tokom dvanaest mjeseci od kraja perioda u kojem zaposleni pružaju svoje s njima povezane usluge; i

- (d) nenovčane naknade (kao što su zdravstvena zaštita, smještaj, korištenje automobila te besplatno ili uz povlaštenu cijenu korištenje dobara ili usluga) za trenutno zaposlene.

## Mjerenje kratkoročnih primanja općenito

- 28.5 Kada je zaposlenik pružio uslugu subjektu tokom izvještajnog perioda, subjekt priznate iznose treba da mjeri u skladu sa paragrafom 28.3 po nediskontovanom iznosu kratkoročnih primanja za koja se očekuje da će biti isplaćena u zamjenu za tu uslugu.

## Priznavanje i mjerenje – kratkoročna plaćena odsustva

- 28.6 Subjekt zaposlenicima može naknađivati odsustva iz raznih razloga, uključujući godišnji odmor i bolovanje. Neka kratkoročna plaćena odsustva su kumulativna – mogu se prenijeti unaprijed i koristiti u narednim periodima ako se pravo korištenja istog ne iskoristi u cijelosti u tekućem periodu. Primjeri su godišnji odmor i bolovanje. Subjekt treba da prizna očekivane troškove **kumulirajućih naknada za vrijeme odsustva** kada zaposlenici pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vrijeme odsustava. Subjekt treba da vrednuje očekivani trošak kumulirajućih naknada za vrijeme odsustva kao nediskontovani dodatni iznos koji subjekt očekuje da isplati kao rezultat neiskorištenog prava koje se kumuliralo na kraju izvještajnog perioda. Subjekt ovaj iznos treba prezentirati kao kratkoročnu obavezu na izvještajni datum.
- 28.7 Subjekt treba da prizna troškove ostalih (nekumulirajućih) naknada za vrijeme odsustva onda kada se odsustva dogode. Subjekt treba da mjeri trošak nekumulirajućih naknada za vrijeme odsustva kao nediskontovani iznos zarada i plaća plaćenih ili plativih za period odsustva.

## Priznavanje – planovi učešća u dobiti i bonusa

- 28.8 Subjekt treba da prizna očekivani trošak za učešće u dobiti i isplate bonusa samo kada:
- subjekt ima sadašnju zakonsku ili **izvedenu obavezu** za takvo plaćanje kao rezultat prošlog događaja (to znači da subjekt realno nema alternative osim da izvrši isplatu) i
  - može da se izvrši pouzdana procjena obaveze.

## Primanja nakon prestanka zaposlenja: razlika između planova definisanih doprinosa i planova definisanih primanja

---

- 28.9 Primanja poslije prestanka zaposlenja uključuju, na primjer:
- primanja nakon penzionisanja, kao što su penzije, i
  - druga primanja poslije prestanka zaposlenja, kao što su životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena njega poslije prestanka zaposlenja.

Aranžmani prema kojima subjekt obezbjeđuje primanja poslije prestanka zaposlenja su **planovi primanja poslije prestanka zaposlenja**. Subjekt primjenjuje ovaj odjeljak na sve takve aranžmane, bez obzira na to uključuju li oni ili ne osnivanje posebnog subjekta koji prima doprinose i koji isplaćuje primanja. U nekim slučajevima, ovi aranžmani proizlaze iz aktivnosti subjekta čak i pri odsustvu formalnog, dokumentovanog plana.

- 28.10 Planovi primanja poslije zaposlenja razvrstavaju se kao **planovi definisanih doprinosa** ili kao **planovi definisanih primanja**, zavisno od glavnih uslova i okolnosti.
- Planovi definisanih doprinosa su planovi primanja poslije prestanka zaposlenja po kojima subjekt plaća fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i nema zakonske niti izvedene obaveze da plaća dalje doprinose ili čini direktne isplate zaposlenicima, ako fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja koja se odnose na usluge zaposlenika u tekućem i prethodnim periodima. Dakle, iznos primanja poslije prestanka zaposlenja koje je zaposlenik primio jeste određen iznosom doprinosa koje je subjekt uplatio (a možda i sam zaposlenik) planu primanja poslije prestanka zaposlenja ili osiguravatelju, zajedno sa povratom na ulaganja proizašlih iz doprinosa.
  - Planovi definisanih primanja su planovi primanja po prestanku zaposlenja koji nisu planovi definisanih doprinosa. Prema planu definisanih primanja, obaveza subjekta je da obezbijedi

dogovorena primanja sadašnjim i bivšim zaposlenicima, a aktuarski rizik (da će primanja koštati više ili manje nego što se očekuje) i rizik ulaganja (da će se povrat na sredstva izdvojena u fond razlikovati od očekivanih) suštinski padaju na teret subjekta. Ako je aktuarsko ili ulagačko iskustvo lošije od očekivanog, obaveza subjekta se može povećati i obrnuto, u slučaju da je aktuarsko ili ulagačko iskustvo bolje od očekivanog.

## Planovi više poslodavaca i državni planovi

- 28.11 **Planovi više poslodavaca** i državni planovi su razvrstani kao planovi definisanih doprinosa ili planovi definisanih primanja na osnovu uslova plana, uključujući bilo kakvu izvedenu obavezu koja ide izvan formalnih uslova. Ipak, ukoliko ne postoji dovoljno podataka da se koristi računovodstvo definisanih primanja za plan više poslodavaca koji je plan definisanih primanja, subjekt će plan računovodstveno tretirati u skladu sa paragrafom 28.13 kao da je riječ o planu definisanih doprinosa te će vršiti objavljivanja zahtjevana paragrafom 28.40.

## Osigurana primanja

- 28.12 Subjekt može platiti premije osiguranja radi finansiranja plana primanja poslije prestanka zaposlenja. Subjekt će takav plan tretirati kao plan definisanih doprinosa, osim ako subjekt ima zakonsku ili izvedenu obavezu da ili:
- (a) direktno isplati primanja zaposlenih kada dospijevaju, ili
  - (b) da uplati daljnje iznose ako osiguravatelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih koja se odnose na rad u tekućem i ranijim periodima.

Izvedena obaveza može indirektno nastati putem plana, kroz mehanizam za namirenje budućih premija ili kroz odnose **povezanih strana** sa osiguravateljem. Ukoliko subjekt zadrži takvu zakonsku ili izvedenu obavezu, onda subjekt treba da tretira plan kao plan definisanih primanja.

## Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definisanih doprinosa

### Priznavanje i mjerenje

- 28.13 Subjekt će plative doprinose za period priznati:
- (a) kao obavezu, po oduzimanju već uplaćenih doprinosa. Ako već uplaćeni doprinos premašuje dospjeli doprinos za usluge izvršene prije datuma izvještaja o finansijskom položaju, subjekt taj višak treba priznati kao sredstvo.
  - (b) kao rashod, osim ako drugi odjeljak ovog Standarda ne zahtijeva uključivanje doprinosa u nabavnu vrijednost nekog sredstva kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja ili oprema.

## Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definisanih primanja

### Priznavanje

- 28.14 Primjenom općih principa **priznavanja** u paragrafu 28.3 na planove definisanih primanja, subjekt treba da prizna:
- (a) obavezu za svoje obaveze prema planu definisanih primanja neto od sredstava plana – svoju **“obavezu za definisano primanje”** (pogledati paragrafe 28.15 – 28.23), i
  - (b) neto promjenu te obaveze tokom perioda kao trošak njegovog plana definisanih primanja tokom perioda (pogledati paragrafe 28.24 – 28.27)



## Mjerenje obaveze za definisano primanje

- 28.15 Subjekt obavezu za definisano primanje po osnovu svoje obaveze po planu definisanih primanja treba da mjeri kao neto zbir sljedećih iznosa:
- sadašnja vrijednost** njegovih obaveza po osnovu plana definisanih primanja (njegova **obaveza po osnovu definisanih primanja**) na izvještajni datum (paragrafi 28.16 – 28.22 daju uputstvo za mjerenje ove obaveze), minus
  - fer vrijednost **sredstava plana** (ukoliko ih ima) na izvještajni datum iz kojih će te obaveze biti direktno izmirene. Paragrafi 11.27 – 11.32 postavljaju zahtjeve za određivanje fer vrijednosti onih sredstava plana koja su finansijska sredstva.

## Uključivanje stečenih i nestečenih primanja

- 28.16 Sadašnja vrijednost obaveza subjekta prema planu definisanih primanja na izvještajni datum treba da odražava procijenjeni iznos primanja koja su zaposleni zaradili u zamjenu za pružene usluge u tekućem i prethodnim periodima, uključujući primanja koja još nisu **stečena** (pogledati paragraf 28.26) i uključujući efekte formula za primanja kojima se zaposlenima daju veća primanja za kasnije godine rada. Ovo zahtijeva da subjekt odredi koliko primanja se može pripisati tekućem i prethodnim periodima na osnovu formule izračunavanja primanja te da izvrši procjenu (aktuarsku pretpostavku) demografskih varijabli (kao što su fluktuacija zaposlenih i smrtnost) i finansijskih varijabli (kao što su buduća povećanja plata i zdravstvenih troškova) koji utječu na trošak primanja. Aktuarske pretpostavke treba da budu nepristrasne (ni nerazborite ni pretjerano konzervativne), međusobno kompatibilne i odabrane da vode do najbolje procjene budućih novčanih tokova po osnovu plana.

## Diskontovanje

- 28.17 Subjekt svoju obavezu po osnovu definisanih primanja treba da mjeri na osnovu diskontovane **sadašnje vrijednosti**. Subjekt će odrediti diskontnu stopu po kojoj će se vršiti diskontovanje na osnovu tržišnih prinosa na visokokvalitetne korporativne obveznice na izvještajni datum. U zemljama koje nemaju razvijeno tržište za ovakve obveznice, subjekt treba koristiti prinose (na izvještajni datum) na državne obveznice. Valuta i rok korporativnih ili državnih obveznica treba da su u skladu sa valutom i procijenjenim rokom budućih plaćanja.

## Aktuarska metoda vrednovanja

- 28.18 Ukoliko je subjekt u mogućnosti, bez prekomjernih troškova i napora, da koristi **metodu projektovane kreditne jedinice** za mjerenje svoje obaveze po osnovu definisanih primanja i povezanog rashoda, treba to da i učini. Ako se definisana primanja zasnivaju na budućim plaćama, metoda projektovane kreditne jedinice zahtijeva da subjekt mjeri svoju obavezu po osnovu definisanih primanja na osnovici koja odražava procijenjena buduća povećanja plata. Pored toga, metoda projektovane kreditne jedinice zahtijeva da subjekt napravi razne aktuarske pretpostavke pri mjerenju obaveze po osnovu definisanih primanja, uključujući diskontne stope, očekivane stope povrata na sredstva plana, očekivane stope povećanja plata, fluktuaciju zaposlenika, smrtnost i (za planove definisanih medicinskih primanja) stope trenda medicinskih troškova.
- 28.19 Ukoliko subjekt nije u mogućnosti da bez prekomjernih troškova i napora primijeni metodu projektovane kreditne jedinice za mjerenje svojih obaveza i troškova po planu definisanih primanja, subjektu je dozvoljeno da uradi sljedeća pojednostavljenja u mjerenju svojih obaveza po osnovu definisanih primanja u odnosu na trenutno zaposlene:
- zanemariti procijenjena buduća povećanja plata (pretpostavlja da trenutna zarada ostaje ista sve dok trenutno zaposleni ne počnu da primaju primanja nakon prestanka zaposlenja)
  - zanemariti buduće usluge trenutno zaposlenih (pretpostavlja zatvaranje plana za postojeće i nove zaposlene); i
  - zanemariti moguću smrtnost trenutno zaposlenih za period između izvještajnog datuma i datuma kada se očekuje da zaposleni počnu da primaju primanja po prestanku zaposlenja (prepostavlja da će svi trenutno zaposleni primiti primanja po prestanku zaposlenja). Međutim, smrtnost nakon prestanka rada (odnosno očekivani životni vijek) se i dalje treba razmatrati.

Subjekt koji iskoristi navedena pojednostavljenja i pored toga mora da uključi i **stečena** i nestečena primanja u mjerenje svoje obaveze po osnovu definisanih primanja.



- 28.20 Ovaj Standard ne zahtijeva da subjekt angažuje nezavisnog aktuara da izvrši sveobuhvatno aktuarsko vrednovanje potrebno za obračun njegove obaveze po osnovu definisanih primanja. Također ne zahtijeva da se sveobuhvatno aktuarsko vrednovanje mora vršiti svake godine. U periodima između sveobuhvatnih aktuarskih vrednovanja, ako glavne aktuarske pretpostavke nisu značajno promijenjene, obaveza po osnovu definisanih primanja se može mjeriti usklađivanjem mjerenja za prethodni period za promjene u demografiji zaposlenih kao što su broj zaposlenika i nivo plaća.

## Uvođenje plana, promjene, smanjenja i podmirenja

- 28.21 Ukoliko je plan definisanih primanja uveden ili promijenjen u tekućem periodu, subjekt treba povećati ili smanjiti svoju obavezu za definisana primanja kako bi odrazio ovu promjenu i treba priznati povećanje (smanjenje) kao rashod (**prihod**) pri **mjerenju dobiti ili gubitka** tekućeg perioda. Suprotno, ukoliko je plan bio smanjen (primanja ili grupa pokrivenih zaposlenika su smanjeni) ili podmiren (poslodavčeva obaveza je u potpunosti ispunjena) u tekućem periodu, obaveza po osnovu definisanih primanja se umanjuje ili ukida i subjekt će rezultirajući **dobitak** ili gubitak priznati u dobiti ili gubitku tekućeg perioda.

## Sredstva plana definisanih primanja

- 28.22 Ako je sadašnja vrijednost obaveze po osnovu definisanih primanja na izvještajni datum manja od fer vrijednosti sredstava plana na taj datum, plan ima višak. Subjekt će višak plana priznati kao sredstvo plana definisanih primanja samo u obimu u kome je moguće povratiti višak ili putem smanjenja doprinosa u budućnosti ili putem refundacije od strane plana.

## Trošak plana definisanih primanja

- 28.23 Subjekt će neto promjenu u njegovoj obavezi za definisana primanja tokom perioda, a koja nije promjena pripisiva primanjima plaćenim zaposlenima tokom perioda ili doprinosima od poslodavca, priznati kao trošak njegovog plana definisanih primanja tokom perioda. Taj trošak se priznaje ili u potpunosti kao rashod u dobiti ili gubitku ili djelimično u dobiti ili gubitku, a djelimično kao stavka **ostale sveobuhvatne dobiti** (vidjeti paragraf 28.24), osim kada drugi odjeljak ovog Standarda zahtijeva da se trošak prizna kao dio nabavne vrijednosti nekog sredstva kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema.

## Priznavanje – izbor računovodstvene politike

- 28.24 Od subjekta se zahtijeva da prizna sve aktuarske dobitke i gubitke u periodu u kome nastanu. Subjekt treba:
- priznati sve aktuarske dobitke i gubitke u dobiti ili gubitak, ili
  - priznati sve aktuarske dobitke i gubitke u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
- što predstavlja izbor računovodstvene politike. Subjekt će izabranu računovodstvenu politiku primjenjivati dosljedno za sve njegove planove definisanih primanja i sve aktuarske dobitke i gubitke. Aktuarski dobitci i gubici koji su priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti će se prezentirati u **izveštaju o sveobuhvatnoj dobiti**.
- 28.25 Neto promjena obaveze za definisana primanja koja je priznata kao trošak plana definisanih primanja uključuje:
- promjenu obaveze za definisana primanja proizašlu iz pruženih usluga zaposlenih tokom izvještajnog perioda;
  - kamatu na obaveze po osnovu definisanih primanja tokom izvještajnog perioda;
  - povrat na bilo koja sredstva plana i neto promjenu fer vrijednosti priznatog prava na nadoknadu (vidjeti paragraf 28.28) tokom izvještajnog perioda;
  - aktuarske dobitke i gubitke nastale tokom izvještajnog perioda;
  - povećanja ili smanjenja obaveze za definisana primanja proizašla iz uvođenja novog plana ili promjene postojećeg plana u izvještajnom periodu (vidjeti paragraf 28.21);
  - smanjenja obaveze za definisana primanja proizašlog iz smanjenja ili podmirenja postojećeg plana u izvještajnom periodu (vidjeti paragraf 28.21).

- 28.26 Uslug zaposlenika dovodi do nastanka obaveze po planu definisanih primanja, čak i ako su primanja uslovljena budućim zaposlenjima (drugim riječima, ona još nisu stečena). Usluga zaposlenika prije datuma stjecanja prava dovodi do nastanka izvedene obaveze jer se, na svaki naredni izvještajni datum, smanjuje iznos buduće usluge koju će neki zaposlenik morati da izvrši prije stjecanja prava na dato primanje. Prilikom mjerenja svoje obaveze po osnovu definisanog primanja, subjekt razmatra vjerovatnoću da neki zaposlenici možda neće zadovoljiti zahtjeve za stjecanje. Slično tome, iako određena primanja po prestanku zaposlenja (na primjer, zdravstvena zaštita po prestanku zaposlenja) postaju plativa jedino ako nastane određeni događaj kad zaposlenik nije više zaposlen (na primjer bolest), obaveza nastaje kada zaposlenik izvrši uslugu koja će mu obezbijediti pravo na tu naknadu ukoliko se određeni događaj desi. Vjerovatnoća da će se određeni događaj desiti utječe na mjerenje date obaveze, ali ne određuje da li ta obaveza postoji.
- 28.27 Ukoliko su definisana primanja umanjena za iznos koji će zaposlenima biti plaćen u okviru plana sponzorisanog od države, subjekt će svoju obavezu po osnovu definisanih primanja mjeriti na osnovici koja odražava primanja plativa po državnom planu, ali samo ako:
- su ovi planovi propisani prije izvještajnog datuma, ili
  - prošlost ili drugi pouzdan dokaz ukazuju da će se ta državna primanja promijeniti na neki predvidljiv način, na primjer, u skladu sa budućim promjenama općeg nivoa cijena ili općeg nivoa zarada.

## Refundacije

- 28.28 Kada je gotovo sigurno da će druga strana refundirati neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje obaveze po osnovu definisanih primanja, subjekt će svoje pravo na tu refundaciju priznati kao odvojeno sredstvo. Subjekt će to sredstvo mjeriti po fer vrijednosti. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u **bilansu uspjeha**, ako je prezentiran) rashod koji se odnosi na plan definisanih primanja se može prezentirati prebijen s iznosom koji je priznat za refundaciju.

## Ostala dugoročna primanja zaposlenih

---

- 28.29 Ostala dugoročna primanja zaposlenih uključuju, na primjer:
- dugoročna plaćena odsustva kao što su odsustvo na osnovu dugog staža ili dopust;
  - primanja po osnovu dugog staža;
  - primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti;
  - učešće u dobiti i bonusi plativi dvanaest mjeseci ili više nakon kraja perioda u kome je zaposleni izvršio s tim povezane usluge;
  - odložena naknada koja dopijeva dvanaest mjeseci ili više nakon kraja perioda u kome je zarađena.
- 28.30 Subjekt će obavezu za ostala dugoročna primanja zaposlenih priznati mjerenu kao neto sumu sljedećih iznosa:
- sadašnja vrijednost obaveza po osnovu primanja na izvještajni datum, minus
  - fer vrijednost sredstava plana (ako postoje) na izvještajni datum, iz kojih se direktno podmiruju te obaveze.

Subjekt priznaje neto promjenu u obavezi u toku perioda, osim promjene koja se može pripisati primanjima koja se plaćaju zaposlenima tokom perioda ili doprinosima od poslodavca, kao trošak njegovih ostalih dugoročnih primanja zaposlenih tokom perioda. Taj trošak se u cijelosti priznaje u dobiti ili gubitku kao izdatak osim kada neki drugi odjeljak ovog Standarda zahtijeva da se on prizna kao dio troška imovine, kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema.

## Otpremnine

---

- 28.31 Subjekt može biti obavezan da po zakonu, ugovoru ili drugim aranžmanima sa zaposlenicima ili njihovim predstavnicima, ili po osnovu izvedene obaveze zasnovane na poslovnoj praksi, običaju ili želji za pravičnim postupkom, plaća (ili obezbijedi druga primanja) zaposlenicima, onda kada on prekine njihovo zaposlenje. Takva plaćanja su otpremnine.

## Priznavanje

- 28.32 Pošto otpremnine subjektu ne obezbjeđuju buduće ekonomske koristi, on će ih odmah priznati kao rashod u dobiti ili gubitku.
- 28.33 Kada neki subjekt priznaje otpremnine, on će možda morati da obračuna i ograničenje penzijskih primanja ili druga primanja zaposlenih.
- 28.34 Subjekt otpremnine treba da prizna kao obavezu i rashod, samo kada ondemonstrira odlučnost da ili:
- (a) prekine zaposlenje nekog zaposlenika ili grupe zaposlenika prije redovnog datuma penzionisanja, ili
  - (b) obezbijedi otpremnine kao rezultat ponude date s ciljem da se ohrabri dobrovoljno prihvatanje statusa viška zaposlenika.
- 28.35 Subjekt demonstrira odlučnost da prekine zaposlenje samo kada taj subjekt ima detaljan formalni plan za prekid zaposlenja i nema realnu mogućnost da odustane od njega.

## Mjerenje

- 28.36 Subjekt će otpremnine mjeriti kao najbolju procjenu izdatka koji bi se zahtijevao za izmirenje obaveze na izvještajni datum. U slučaju ponude date radi ohrabivanja dobrovoljnog prihvatanja statusa viška, mjerenje otpremnine treba se zasnivati na broju zaposlenih za koje se očekuje da će prihvatiti tu ponudu.
- 28.37 Kada otpremnine dospijevaju za isplatu za duže od dvanaest mjeseci nakon završetka izvještajnog perioda, treba ih mjeriti prema njihovoj diskontovanoj sadašnjoj vrijednosti.

## Planovi grupe

---

- 28.38 Ukoliko **matični subjekt** obezbjeđuje primanja zaposlenima jednog ili više **zavisnih subjekata u grupi**, a matični subjekt prezentira **konsolidovane finansijske izvještaje** koristeći ili MSFI za MSS ili **pune MSFI**, tim zavisnim subjektima je dozvoljeno da rashod po osnovu primanja zaposlenih priznaju i mjere na bazi razumnog rasporeda rashoda priznatog za grupu.

## Objavljivanja

---

### Objavljivanja o kratkoročnim primanjima zaposlenih

- 28.39 Ovaj odjeljak ne zahtijeva posebna objavljivanja o kratkoročnim primanjima zaposlenih.

### Objavljivanja o planovima definisanih doprinosa

- 28.40 Subjekt treba da iznos priznat u dobiti ili gubitku objavi kao rashod za planove definisanih primanja. Ako subjekt tretira plan definisanih primanja više poslodavaca kao plan definisanih doprinosa zato što nema dovoljno informacija za primjenu računovodstva definisanih primanja (vidjeti paragraf 28.11), treba da objavi činjenicu da je to plan definisanih primanja i razlog zašto se računovodstveno tretira kao plan definisanih doprinosa, zajedno sa svim raspoloživim informacijama o višku ili manjku plana i posljedicama po subjekt, ako ih ima.

### Objavljivanja o planovima definisanih primanja

- 28.41 Subjekt će objaviti sljedeće informacije o planovima definisanih primanja (osim za plan definisanih primanja više poslodavaca koji je računovodstveno obuhvaćen kao plan definisanih doprinosa u skladu sa paragrafom 28.11 i na koji se primjenjuju zahtjevi objavljivanja iz paragrafa 28.40). Ukoliko subjekt ima više od jednog plana definisanih primanja, ova objavljivanja se mogu vršiti zbirno, odvojeno za svaki plan ili grupisanjem koje se smatra najkorisnijim:
- (a) opći opis tipa datog plana, uključujući politiku **finansiranja**;

- (b) računovodstvenu politiku subjekta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka (u dobiti ili gubitku ili kao stavke ostale sveobuhvatne dobiti) i iznos aktuarskih dobitaka i gubitaka priznatih tokom perioda;
- (c) ukoliko subjekt pri mjerenju svojih obaveza po osnovu definisanih primanja primjenjuje bilo koje pojednostavljenje iz paragrafa 28.19, on objavljuje tu činjenicu i razloge zašto bi korištenje metode projicirane jedinice kredita za mjerenje njegovih obaveza i troškova po osnovu planova definisanih primanja podrazumijevalo prekomjerne troškove ili napore;
- (d) datum posljednjeg sveobuhvatnog aktuarskog vrednovanja i, ukoliko on nije na izvještajni datum, opis usklađivanja izvršenih radi mjerenja obaveza po osnovu definisanih primanja na izvještajni datum;
- (e) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja obaveza po osnovu definisanih primanja prikazujući odvojeno isplaćena primanja i sve ostale promjene;
- (f) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja fer vrijednosti sredstava plana i početnog i krajnjeg stanja bilo kojeg prava na refundaciju priznatog kao sredstvo, prikazujući odvojeno, ako je primjenjivo:
  - (i) doprinose;
  - (ii) isplaćena primanja; i
  - (iii) ostale promjene sredstava plana.
- (g) ukupne troškove koji se odnose na plan definisanih primanja za period, objavljujući iznose odvojeno:
  - (i) priznate u dobit ili gubitak kao rashod; i
  - (ii) uključene u nabavnu vrijednost nekog sredstva.
- (h) za svaku veću klasu sredstava plana - što uključuje ali nije ograničeno na instrumente kapitala, dužničke instrumente, nekretnine i sva druga sredstva - procenat ili iznos koji svaka veća klasa čini u fer vrijednosti cjelokupnih sredstava plana na izvještajni datum;
- (i) iznose sadržane u fer vrijednosti sredstava plana za:
  - (i) svaku klasu sopstvenih **finansijskih instrumenata** subjekta; i
  - (ii) svaku nekretninu ili druga sredstva koja subjekt koristi.
- (j) stvarni povrat na sredstva plana; i
- (k) glavne korištene aktuarske pretpostavke, uključujući, gde je primjenljivo:
  - (i) diskontne stope;
  - (ii) očekivane stope povrata na svako sredstvo plana za periode prikazane u **finansijskim izvještajima**;
  - (iii) očekivane stope rasta zarada;
  - (iv) stope trenda zdravstvenih troškova; i
  - (v) sve druge **značajne** aktuarske pretpostavke koje su korištene.

Usklađivanja pod (e) i (f) se ne moraju prezentirati za prethodne periode. Zavisni subjekt koji rashod po osnovu primanja zaposlenih priznaje i mjeri na osnovu razumnog rasporeda rashoda priznatog za grupu (vidjeti paragraf 28.38) treba, u svojim odvojenim finansijskim izvještajima, opisati svoju politiku raspoređivanja i izvršiti objavljivanja od (a) do (k) za plan kao cjelinu.

## Objavljivanja o drugim dugoročnim primanjima

- 28.42 Za svaku kategoriju ostalih dugoročnih primanja koje subjekt obezbjeđuje svojim zaposlenicima, subjekt objavljuje prirodu primanja, iznos svoje obaveze i obim **finansiranja** na izvještajni datum.

## Objavljivanja o otpremninama

- 28.43 Za svaku kategoriju otpremnina koje subjekt obezbjeđuje svojim zaposlenicima, subjekt objavljuje prirodu primanja, iznos svoje obaveze i obim finansiranja na izvještajni datum.
- 28.44 Kada postoji neizvjesnost u pogledu broja zaposlenih koji će prihvatiti ponudenu otpremninu, postoji **potencijalna obaveza**. Odjeljak 21 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* zahtijeva da subjekt objavi informaciju o potencijalnim obavezama, osim kada je vjerovatnoća odliva za izmirenje mala.

## Odjeljak 29

### Porez na dobit

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 29.1 Za potrebe ovog Standarda, **porez na dobit** uključuje sve domaće i inostrane poreze koji se zasnivaju na **oporezivoj dobiti**. Porez na dobit, također, uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća **zavisni subjekat, pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat** na raspodjele izvještajnom subjektu.
- 29.2 Ovaj odjeljak obuhvata prikazivanje poreza na dobit. Od subjekta se zahtjeva da prizna tekuće i buduće porezne učinke transakcija i ostalih događaja koji su priznati u **finansijskim izvještajima**. Priznati porezni iznosi čine **tekući porez** i **odgođeni porez**. Tekući porez je porez na dobit koji je plativ (nadoknadiv) u pogledu oporezive dobiti (poreznog gubitka) za tekući period ili prošli period. Odgođeni porez je porez na dobit koji je plativ ili nadoknadiv u budućim periodima, obično kao rezultat nadoknade ili podmirenja **imovine** i **obaveza** subjekta u njihovom tekućem **knjigovodstvenom iznosu**, i porezni učinak prijenosa trenutno neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita.
- 29.3 Ovaj odjeljak se ne bavi metodama prikazivanja **državnih podrški** (vidi Odjeljak 24 *Državne podrške*). Međutim, ovaj odjeljak se bavi prikazivanjem **privremenih razlika** koje mogu nastati iz takvih podrški.

#### Priznavanje i mjerenje tekućeg poreza

---

- 29.4 Subjekt treba priznati tekuću poreznu obavezu za porez plativ na oporezivu dobit za tekući i prošle periode. Ako plaćeni iznos za tekući i prošle periode premašuje iznos plativ za taj period, subjekat taj višak priznaje kao tekuću poreznu imovinu.
- 29.5 Subjekt priznaje tekuću poreznu imovinu po osnovici poreznog gubitka koji se može prenijeti unazad radi naplate poreza plaćenog u prethodnom periodu.
- 29.6 Subjekt treba mjeriti tekuću poreznu obavezu (imovinu) po iznosu za koji se očekuje da plati (povrati) primjenom poreznih stopa i zakona koji su važeći ili u **postupku donešenja do izvještajnog datuma**. Subjekt smatra porezne stope i porezne zakone u postupku donešenim kada preostali koraci u postupku donošenja u prošlosti nisu utjecali na ishod niti je vjerovatno da će utjecati na ishod. Tačke 29.32–29.33 sadrže dodatne smjernice za **mjerenje**.

#### Priznavanje odgođenog poreza

---

##### Opće načelo priznavanja

- 29.7 **Priznavanju** imovine ili obaveze je svojstveno da izvještajni subjekat očekuje da nadoknadi ili podmiri knjigovodstveni iznos te imovine ili obaveze. Ako je **vjerovatno** da će nadoknada ili podmirenje tog knjigovodstvenog iznosa učiniti buduća plaćanja poreza većim (manjim) nego što bi bila ako takva nadoknada ili podmirenje ne bi imalo porezne posljedice, ovaj odjeljak obavezuje subjekat da prizna **odgođenu poreznu obavezu (odgođenu poreznu imovinu)** uz određene ograničene izuzetke. Ako subjekat očekuje da nadoknadi knjigovodstveni iznos imovine ili podmiri knjigovodstveni iznos obaveze, bez utjecaja na oporezivu dobit, ne nastaje odgođeni porez u pogledu te imovine ili obaveze.
- 29.8 Subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu ili obavezu za porez koji je nadoknadiv ili plativ u budućim periodima kao rezultat prošlih transakcija ili događaja. Takav porez nastaje iz razlika između knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza subjekta u **izvještaju o finansijskom položaju** i iznosa koje toj imovini i obavezama pripisuju porezna tijela (te razlike se zovu 'privremene razlike'), i prijenosa trenutno neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita.

## Porezne osnovice i privremene razlike

- 29.9 **Porezna osnovica** imovine je iznos koji će biti odbitan u porezne svrhe od svih oporezivih ekonomskih koristi koje će pritićati u subjekat kada se naplati knjigovodstveni iznos imovine. Ako te ekonomske koristi neće biti oporezive, porezna osnovica imovine je jednaka njenom knjigovodstvenom iznosu.
- 29.10 Porezna osnovica obaveze je njen knjigovodstveni iznos umanjen za svaki iznos koji će biti odbitan u porezne svrhe u pogledu te obaveze u budućim periodima. U slučaju **prihoda** koji je unaprijed primljen, porezna osnovica rezultirajuće obaveze je njen knjigovodstveni iznos umanjen za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim periodima.
- 29.11 Neke stavke imaju poreznu osnovicu, ali se ne priznaju kao imovina i obaveze u izvještaju o finansijskom položaju. Naprimjer, troškovi **istraživanja i razvoja** se priznaju kao **rashod** pri utvrđivanju **računovodstvene dobiti** u periodu u kome su nastali, ali se ne mogu dozvoliti kao odbitak pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) do narednog perioda. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja i razvoja, koja je iznos koji će porezni organi dozvoliti kao odbitak u budućim periodima i knjigovodstvenog iznosa od nule je **odbitna privremena razlika** koja rezultira odgođenom poreznom imovinom.
- 29.12 Privremene razlike su razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obaveze u izvještaju o finansijskom položaju i njene porezne osnovice. U **konsolidiranim finansijskim izvještajima**, privremene razlike se utvrđuju upoređivanjem knjigovodstvenih iznosa imovine i obaveza u konsolidiranim finansijskim izvještajima s odgovarajućom poreznom osnovicom. Porezna osnovica se utvrđuje pozivanjem na konsolidiranu poreznu prijavu u onim jurisdikcijama u kojima se takva prijava podnosi. U ostalim jurisdikcijama, porezna osnovica se utvrđuje pozivanjem na porezne prijave svakog subjekta u **grupi**.
- 29.13 Primjeri situacija u kojima nastaju privremene razlike uključuju:
- imovinu stečenu i obaveze preuzete u **poslovnom spajanju** koje je moguće identificirati i koje se priznaju po njihovim **fer vrijednostima** u skladu s Odjeljkom 19 *Poslovna spajanja i goodwill*, ali se ne vrši razmjerno usklađivanje u porezne svrhe (naprimjer, porezna osnovica imovine može ostati po trošku prethodnog vlasnika). Rezultirajuća odgođena porezna imovina ili obaveza utječe na iznos **goodwilla** koji subjekat priznaje.
  - imovinu koja se ponovo mjeri, ali se ne vrši razmjerno usklađivanje u porezne svrhe. Naprimjer, ovaj Standard dopušta ili zahtijeva da se određena imovina ponovo mjeri po fer vrijednosti ili da se revalorizira (naprimjer, Odjeljak 16 *Ulaganja u nekretnine* i Odjeljak 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*).
  - goodwill koji nastaje u poslovnom spajanju, naprimjer, porezna osnovica goodwilla će biti nula ako porezni organi ne dozvoljavaju **amortizaciju** ili **umanjenje vrijednosti** goodwilla kao odbitni rashod pri utvrđivanju oporezive dobiti i ne dopuštaju da se trošak goodwilla tretira kao odbitni rashod kod otuđenja zavisnog subjekta.
  - poreznu osnovicu imovine ili obaveze koja se prilikom početnog priznavanja razlikuje od njenog početnog knjigovodstvenog iznosa.
  - knjigovodstveni iznos ulaganja u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte ili udjela u zajedničkim poduhvatima koji postane drugačiji od porezne osnovice ulaganja ili udjela.

Neće sve ove privremene razlike rezultirati odgođenom poreznom imovinom i obavezama (vidi tačke 29.14 i 29.16).

## Oporezive privremene razlike

- 29.14 Odgođena porezna obaveza treba se priznati za sve **oporezive privremene razlike**, osim u mjeri u kojoj odgođena porezna obaveza nastaje iz:
- početnog priznavanja goodwilla; ili
  - početnog priznavanja imovine ili obaveze u transakciji koja:
    - nije poslovno spajanje; i
    - u trenutku transakcije, ne utječe niti na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).



Međutim, za oporezive privremene razlike koje su povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte i udjelima u zajedničkim poduhvatima, odgođena porezna obaveza se priznaje u skladu s tačkom 29.25.

29.15 Neke privremene razlike nastaju kada se **dobit** ili rashod uključuje u računovodstvenu dobit u jednom periodu dok se uključuje u oporezivu dobit u različitom periodu. Takve privremene razlike se često opisuju kao **vremenske razlike**. Sljedeći su primjeri privremenih razlika ove vrste koje su oporezive privremene razlike i koje prema tome rezultiraju odgođenim poreznim obavezama:

- (a) kamatni prihod je uključen u računovodstvenu dobit na vremenski razmjernoj osnovi, ali može, u nekim jurisdikcijama, biti uključen u oporezivu dobit kada se novac naplati. Porezna osnovica svakog potraživanja po osnovu takvih prihoda je nula, jer prihodi ne utječu na oporezivu dobit dok se novac ne naplati.
- (b) **amortizacija** koja se primjenjuje pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) može se razlikovati od one koja se primjenjuje pri utvrđivanju računovodstvene dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvenog iznosa imovine i njene porezne osnovice, koja je prvobitni trošak imovine umanjena za sve odbitke u pogledu te imovine koji su dopušteni od strane poreznih organa pri utvrđivanju oporezive dobiti tekućeg i prethodnih perioda. Oporeziva privremena razlika nastaje i rezultira u odgođenom poreznom obavezom, kada je amortizacija u porezne svrhe ubrzana. Ako je amortizacija u porezne svrhe manje brza od računovodstvene amortizacije, nastaje odbitna privremena razlika koja rezultira odgođenom poreznom imovinom (vidi tačku 29.16).

## Odbitne privremene razlike

29.16 Odgođena porezna imovina treba se priznati za sve odbitne privremene razlike u mjeri u kojoj je vjerovatno da će postojati oporeziva dobit na kojoj se mogu iskoristiti odbitne privremene razlike, osim ako odgođena porezna imovina nastane iz početnog priznavanja imovine ili obaveze u transakciji koja:

- (a) nije poslovno spajanje i
- (b) u trenutku transakcije, ne utječe niti na računovodstvenu dobit ni na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za odbitne privremene razlike koje su povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte i za udjele u zajedničkim poduhvatima, odgođena porezna imovina se priznaje u skladu s tačkom 29.26.

29.17 Sljedeći su primjeri odbitnih privremenih razlika koje rezultiraju odgođenom poreznom imovinom:

- (a) troškovi primanja nakon umirovljenja mogu se odbiti pri utvrđivanju računovodstvene dobiti u trenutku kada zaposleni pruža uslugu, ali se odbijaju pri utvrđivanju oporezive dobiti ili kada subjekat uplaćuje doprinose fondu ili kada subjekat uplaćuje primanja nakon umirovljenja. Privremena razlika postoji između knjigovodstvenog iznosa obaveze i njene porezne osnovice; porezna osnovica obaveze je obično nula. Takva odbitna privremena razlika rezultira odgođenom poreznom imovinom jer će ekonomske koristi pritjecati u subjekat u obliku odbitka od oporezivih dobiti kada se uplaćuju doprinosi ili primanja nakon umirovljenja.
- (b) određena imovina se može iskazivati po fer vrijednosti, bez vršenja razmjernog usklađivanja u porezne svrhe. Odbitna privremena razlika nastaje ako porezna osnovica imovine premašuje njen knjigovodstveni iznos.

29.18 Ukidanje odbitnih privremenih razlika rezultira odbicima pri utvrđivanju oporezivih dobiti budućih perioda. Vjerovatno je da će postojati oporeziva dobit na kojoj se može iskoristiti odbitna privremena razlika kada postoje dovoljne oporezive privremene razlike koje se odnose na isti porezni organ i isti oporezivi subjekat za koje se očekuje da će se ukinuti:

- (a) u istom periodu kao očekivano ukidanje odbitne privremene razlike ili
- (b) u periodima u koje se porezni gubitak, nastao iz odgođene porezne imovine, može vratiti ili prenijeti.

U takvim okolnostima, odgođena porezna imovina se priznaje u periodu u kojem odbitne privremene razlike nastanu.

29.19 Kada ne postoje dovoljne oporezive privremene razlike koje se odnose na isti porezni organ i isti oporezivi subjekat, odgođena porezna imovina se priznaje u mjeri u kojoj:



- (a) je vjerojatno da će subjekat imati dovoljnu oporezivu dobit koja se odnosi na isti porezni organ i isti oporezivi subjekat u istom periodu kao ukidanje odbitne privremene razlike (ili u periodima u koje se porezni gubitak nastao iz odgođene porezne imovine može vratiti ili prenijeti). Pri ocjeni da li će imati dovoljnu oporezivu dobit u budućim periodima, subjekat zanemaruje oporezive iznose koji nastaju iz odbitnih privremenih razlika i za koje se očekuje da će nastati u budućim periodima, jer će sama odgođena porezna imovina koja nastane iz tih odbitnih privremenih razlika iziskivati buduću oporezivu dobit da bi se iskoristila.
- (b) mogućnosti poreznog planiranja su dostupne subjektu koji će proizvoditi oporezivu dobit u odgovarajućim periodima.

29.20 Kada subjekat ima povijest nedavnih gubitaka, subjekat uzima u obzir smjernice iz tačaka 29.21–29.22.

## Neiskorišteni porezni gubici i neiskorišteni porezni krediti

29.21 Odgođena porezna imovina se priznaje za prijenos neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita u mjeri u kojoj je vjerojatno da će postojati buduća oporeziva dobit kroz koju se mogu iskoristiti neiskorišteni porezni gubici i neiskorišteni porezni krediti. Pri ocjeni vjerojatnosti da će postojati oporeziva dobit kroz koju se mogu iskoristiti neiskorišteni porezni gubici ili neiskorišteni porezni krediti, subjekat uzima u obzir sljedeće kriterije:

- (a) da li subjekat ima dovoljne oporezive privremene razlike koje se odnose na isto porezno tijelo i isti oporezivi subjekat, koje će rezultirati u oporezivim iznosima kroz koje se mogu iskoristiti neiskorišteni porezni gubici ili neiskorišteni porezni krediti prije nego što prestanu važiti;
- (b) da li je vjerojatno da će subjekat imati oporezive dobiti prije nego što neiskorišteni porezni gubici ili neiskorišteni porezni krediti prestanu važiti;
- (c) da li neiskorišteni porezni gubici proizlaze iz uzroka koje je moguće identificirati i za koje nije vjerojatno da će se ponoviti i
- (d) da li su mogućnosti poreznog planiranja dostupne subjektu koji će proizvesti oporezivu dobit u periodu u kojem se neiskorišteni porezni gubici ili neiskorišteni porezni krediti mogu iskoristiti.

U mjeri u kojoj nije vjerojatno da će postojati oporeziva dobit kroz koju se mogu iskoristiti neiskorišteni porezni gubici ili neiskorišteni porezni krediti, odgođena porezna imovina se ne priznaje.

29.22 Postojanje neiskorištenih poreznih gubitaka je snažan dokaz da buduća oporeziva dobit možda neće postojati. Prema tome, kada subjekat ima povijest nedavnih gubitaka, subjekat priznaje odgođenu poreznu imovinu nastalu iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili poreznih kredita samo u mjeri u kojoj subjekat ima dovoljne oporezive privremene razlike ili u mjeri u kojoj postoje uvjerljivi drugi dokazi da će postojati dovoljna oporeziva dobit na kojoj subjekat može iskoristiti neiskorištene porezne gubitke ili neiskorištene porezne kredite.

## Ponovna ocjena nepriznate odgođene porezne imovine

29.23 Na kraju svakog **izvještajnog perioda**, subjekat ponovo ocjenjuje svu nepriznatu odgođenu poreznu imovinu. Subjekt priznaje prethodno nepriznatu odgođenu poreznu imovinu u mjeri u kojoj je postalo vjerojatno da će buduća oporeziva dobit omogućiti nadoknadu odgođene porezne imovine.

## Ulaganja u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte i udjeli u zajedničkim poduhvatima

29.24 Privremene razlike nastaju kada knjigovodstveni iznos ulaganja u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte i udjela u zajedničkim poduhvatima (naprimjer, u konsolidiranim finansijskim izvještajima **matičnog subjekta** knjigovodstveni iznos zavisne subjekta je neto konsolidirana imovina tog zavisnog subjekta, uključujući knjigovodstveni iznos svakog povezanog goodwilla) postane različit od porezne osnovice (koja je često trošak) ulaganja ili udjela. Takve razlike mogu nastati u mnoštvu različitih okolnosti, naprimjer:

- (a) postojanje neraspodijeljenih dobiti zavisnih subjekata, podružnica, pridruženih subjekata i zajedničkih poduhvata;
- (b) promjene deviznih kurseva kada su matični subjekat i njegov zavisni subjekat smješteni u različitim zemljama i

- (c) smanjenje knjigovodstvenog iznosa ulaganja u pridruženi subjekat na njegov **nadoknativi iznos**. Ulaganja se mogu iskazati drugačije u **odvojenim finansijskim izvještajima** matičnog subjekta u odnosu na konsolidirane finansijske izvještaje, u kojem se slučaju privremena razlika koja je povezana s tim ulaganjem može, također, razlikovati. Naprimjer, u odvojenom finansijskom izvještaju matičnog subjekta knjigovodstveni iznos zavisnog subjekta će zavisiti od računovodstvene politike izabrane u tački 9.26.
- 29.25 Subjekt priznaje odgođenu poreznu obavezu za sve oporezive privremene razlike povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte i udjelima u zajedničkim poduhvatima, osim u mjeri u kojoj su oba od sljedećih uslova zadovoljena:
- (a) matični subjekat, ulagatelj ili **poduhvatnik** je u mogućnosti da kontrolira vrijeme ukidanja privremene razlike; i
- (b) vjerovatno je da se privremena razlika neće ukinuti u doglednoj budućnosti.
- 29.26 Subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike nastale iz ulaganja u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte i udjela u zajedničkim poduhvatima, samo u mjeri u kojoj je vjerovatno da:
- (a) će se privremena razlika ukinuti u doglednoj budućnosti i
- (b) postojat će oporeziva dobit na kojoj će se moći iskoristiti privremena razlika.

## Mjerenje odgođenog poreza

- 29.27 Subjekt treba mjeriti odgođenu poreznu obavezu (imovinu) primjenom poreznih stopa i poreznih zakona koji su donešeni ili su u postupku donošenja do izvještajnog datuma. Subjekt smatra da su porezne stope i porezne zakone u postupku donošenja kada preostali koraci u donošenju u prošlosti nisu utjecali na ishod niti je vjerovatno da će utjecati na ishod.
- 29.28 Kada se različite porezne stope primjenjuju na različite razine oporezive dobiti, subjekat treba mjeriti odgođene porezne obaveze (imovinu) primjenom prosječnih donesenih ili u postupku donošenja stopa za koje očekuje da će biti primjenljive na oporezivu dobit (porezni gubitak) perioda u kojima očekuje izmirenje odgođene porezne obaveze (realizaciju odgođene porezne imovine).
- 29.29 Mjerenje odgođenih poreznih obaveza i odgođene porezne imovine odražava porezne posljedice koje bi slijedile iz načina na koji subjekat očekuje, na izvještajni datum, da nadoknadi ili izmiri knjigovodstvenu vrijednost odnosno imovine ili obaveza. Prema tome, subjekat treba mjeriti odgođene porezne obaveze i odgođenu poreznu imovinu primjenom porezne stope i porezne osnovice koje su u skladu s očekivanim načinom nadoknade ili izmirenja. Naprimjer, ako privremena razlika nastane iz stavke dobiti za koju se očekuje da bude oporeziva kao kapitalna **dobit** u budućem periodu, odgođeni **porezni rashod** se mjeri primjenom porezne stope za kapitalnu dobit i porezne osnovice koja je u skladu s nadoknadom knjigovodstvenog iznosa putem prodaje.
- 29.30 Ako odgođena porezna obaveza ili odgođena porezna imovina nastane iz imovine koja se ne može amortizirati i koja se mjeri primjenom modela revalorizacije iz Odjeljka 17, mjerenje odgođene porezne obaveze ili odgođene porezne imovine odražava porezne posljedice nadoknade knjigovodstvenog iznosa imovine koja se ne može amortizirati kroz prodaju. Ako odgođena porezna obaveza ili imovina nastane iz **ulaganja u nekretnine** koje se mjeri po fer vrijednosti, postoji oboriva pretpostavka da će se knjigovodstveni iznos ulaganja u nekretnine naplatiti putem prodaje. Shodno tome, osim ako je pretpostavka oborena, mjerenje odgođene porezne obaveze ili odgođene porezne imovine odražava porezne posljedice nadoknade knjigovodstvenog iznosa ulaganja u nekretnine u cijelosti putem prodaje. Ova pretpostavka je oborena ako je ulaganje u nekretnine moguće amortizirati i drži se u okviru modela poslovanja čiji cilj je da vremenom postupno konzumira sve ekonomske koristi koje su utjelovljene u ulaganje u nekretnine, umjesto putem prodaje. Ako je pretpostavka oborena, treba slijediti zahtjeve iz tačke 29.29.
- 29.31 Knjigovodstveni iznos odgođene porezne imovine se revidira na kraju svakog izvještajnog perioda. Subjekt smanjuje knjigovodstveni iznos odgođene porezne imovine u mjeri u kojoj više nije vjerovatno da će postojati dovoljna oporeziva dobit koja će omogućiti korist da se dio ili cijela priznata odgođena porezna imovina iskoristi. Svako takvo smanjenje se ukida u mjeri u kojoj postane vjerovatno da će postojati dovoljna oporeziva dobit.

## Mjerenje i tekućeg i odgođenog poreza

---

- 29.32 Subjekt ne diskontira tekuću ili odgođenu poreznu imovinu i obaveze.
- 29.33 U nekim jurisdikcijama, porez na dobit je plativ po višoj ili po nižoj stopi ako je dio ili cijela dobit ili neraspoređena zarada isplaćena kao dividenda dioničarima subjekta. U drugim jurisdikcijama, porez na dobit može biti moguće refundirati ili on može biti plativ ako su dio ili cijela dobit ili neraspoređena dobit isplaćeni kao dividenda dioničarima subjekta. U obje ove okolnosti, subjekt treba mjeriti tekući i odgođeni porez po poreznoj stopi primenljivoj na neraspodijeljene dobiti sve dok subjekt ne prizna obavezu za plaćanje dividende. Kada subjekt priznaje obavezu za plaćanje dividende, on priznaje rezultirajuću tekuću ili odgođenu poreznu obavezu (imovinu) i povezani porezni rashod (prihod).

## Porez po odbitku na dividende

---

- 29.34 Kada subjekt isplaćuje dividende svojim dioničarima, on može biti obavezan da dio dividendi uplati poreznim tijelima u ime dioničara. Takav iznos, uplaćen ili plativ poreznim tijelima, obračunava se na teret **kapitala** kao dio dividendi.

## Prezentacija

---

### Raspored u sveobuhvatnu dobit i kapital

- 29.35 Subjekt priznaje porezni rashod u istoj komponenti **ukupne sveobuhvatne dobiti** (tj. neprekinuto poslovanje, **prekinuto poslovanje** ili **ostala sveobuhvatna dobit**) ili kapitala u kojoj je priznata i transakcija ili drugi događaj koji je rezultirao poreznim rashodom.

### Razlikovanje tekuće - netekuće

- 29.36 Kada subjekt prezentira tekuću i netekuću imovinu i tekuće i netekuće obaveze kao odvojene klasifikacije u svom izvještaju o finansijskom položaju, ne klasificira nikakvu odgođenu poreznu imovinu (obaveze) kao tekuću imovinu (obaveze).

### Prebijanje

- 29.37 Subjekt treba prebiti tekuću poreznu imovinu i tekuće porezne obaveze ili prebiti odgođenu poreznu imovinu i odgođene porezne obaveze ako, i samo ako, ima zakonski utemeljeno pravo da prebija navedene iznose i subjekt može dokazati bez prekomjernih troškova ili napora da namjerava da ili izmiri na neto osnovi ili da istovremeno realizira imovinu i izmiri obavezu.

## Objavljivanja

---

- 29.38 Subjekt treba objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima njegovih finansijskih izvještaja da ocijene prirodu i finansijski efekt posljedica tekućeg i odgođenog poreza priznatih transakcija i ostalih događaja.
- 29.39 Subjekt treba zasebno objaviti glavne komponente poreznog rashoda (prihoda). Te komponente poreznog rashoda (prihoda) mogu uključivati:
- (a) tekući porezni rashod (prihod);
  - (b) sve korekcije priznate u periodu za tekući porez ranijih perioda;
  - (c) iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastanak i ukidanje privremenih razlika;
  - (d) iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promjene u poreznim stopama ili uvođenje novih poreza;

- (e) iznos koristi nastale iz prethodno nepriznatog poreznog gubitka, poreznog kredita ili privremene razlike prethodnog perioda koji se koristi za smanjenje poreznog rashoda;
- (f) korekcije odgođenog poreznog rashoda (prihoda) nastala iz promjene u poreznom statusu subjekta ili njegovih dioničara;
- (g) odgođeni porezni rashod (prihod) nastao iz smanjenja knjigovodstvene vrijednosti, ili ukidanja prethodnog smanjenja knjigovodstvene vrijednosti, odgođene porezne imovine u skladu s tačkom 29.31; i
- (h) iznos poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na one promjene **računovodstvenih politika i pogreške** koje se uključuju u **dobit ili gubitak** u skladu s Odjeljakom 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*, jer se ne mogu iskazivati retroaktivno.

29.40 Subjektat treba objaviti sljedeće odvojeno:

- (a) ukupan tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke koje se priznaju kao stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
- (b) ukupan tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke koje se obračunavaju izravno na teret ili u korist kapitala.
- (c) objašnjenje svih značajnih razlika između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti pomnožene s primjenljivom poreznom stopom. Naprimjer, takve razlike mogu nastati iz transakcija kao što su prihodi koji su izuzeti od oporezivanja ili rashodi koji nisu odbitni pri utvrđivanju oporezive dobiti (porezni gubitak).
- (d) objašnjenje promjena u primjenljivoj poreznoj stopi (stopama) u poređenju s prethodnim izvještajnim periodom.
- (e) za svaku vrstu privremene razlike i za svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita:
  - (i) iznos odgođenih poreznih obaveza i odgođene porezne imovine na kraju izvještajnog perioda, i
  - (ii) analizu promjene odgođenih poreznih obaveza i odgođene porezne imovine tokom perioda.
- (f) iznos (i datum isteka, ako ga ima) odbitnih privremenih razlika, neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita za koje se ne priznaje odgođena porezna imovina u izvještaju o finansijskom položaju.
- (g) u okolnostima opisanim u tački 29.33, objašnjenje prirode potencijalnih posljedica poreza na dobit koje bi rezultirale iz isplate dividendi njegovim dioničarima.

29.41 Ako subjekat ne prebija poreznu imovinu i obaveze u skladu s tačkom 29.37 jer ne može dokazati, bez prekomjernih troškova ili napora, da ih planira izmiriti na neto osnovi ili ih istovremeno realizirati, subjekat objavljuje iznose koji nisu prebijeni i razloge zašto bi primjena navedenog zahtjeva podrazumijevala prekomjerne troškove ili napore.

## Odjeljak 30

### Prevođenje stranih valuta

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 30.1 Subjekt može obavljati inostrane aktivnosti na dva načina. Može vršiti transakcije u stranim valutama ili može imati **inostrano poslovanje**. Pored toga, subjekt može vršiti prezentaciju svojih **finansijskih izvještaja** u stranoj valuti. Ovaj odjeljak propisuje način uključivanja transakcija u stranoj valuti i inostranih poslovanja u finansijske izvještaje subjekta i prevođenja finansijskih izvještaja u **izvještajnu valutu**. Iskazivanje **finansijskih instrumenata** koji izvode svoju vrijednost iz promjene određenog deviznog kursa (naprimjer, forward ugovori o razmjeni strane valute) i računovodstvo zaštite stavki u stranoj valuti su obrađeni u Odjeljku 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*.

#### Funkcionalna valuta

---

- 30.2 Svaki subjekt treba da odredi svoju **funkcionalnu valutu**. Funkcionalna valuta subjekta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.
- 30.3 Primarno ekonomsko okruženje u kojem subjekt posluje je obično okruženje u kom se primarno stvara i troši novac. Zato subjekt razmatra prilikom određivanja svoje funkcionalne valute sljedeće najvažnije faktore:
- (a) valutu:
    - (i) koja uglavnom utječe na prodajne cijene dobara i usluga (ovo je često valuta u kojoj se iskazuju i izmiruju prodajne cijene njegovih dobara i usluga) i
    - (ii) zemlje čije konkurentske snage i propisi uglavnom određuju prodajne cijene njegovih dobara i usluga.
  - (b) valutu koja uglavnom utječe na troškove rada, materijala i ostale troškove proizvodnje dobara i pružanja usluga (ovo je često valuta u kojoj se iskazuju i izmiruju ovakvi troškovi).
- 30.4 Sljedeći faktori takođe mogu poslužiti kao dokaz o funkcionalnoj valuti subjekta:
- (a) valuta u kojoj se generišu sredstva iz finansijskih aktivnosti (emisija dužničkih instrumenata ili instrumenata kapitala).
  - (b) valuta u kojoj se obično čuvaju primanja od poslovnih aktivnosti.
- 30.5 Sljedeći dodatni faktori se uzimaju u obzir prilikom određivanja funkcionalne valute inostranog poslovanja i određivanja da li je njegova funkcionalna valuta ista kao valuta izvještajnog subjekta (izvještajni subjekt u ovom kontekstu je subjekt koji ima inostrano poslovanje) kao svoj **zavisni subjekt**, filijalu, **pridruženi subjekt** ili **zajednički poduhvat**:
- (a) da li se aktivnosti inostranog poslovanja izvode kao produžetak izvještajnog subjekta, a ne kao aktivnosti sa značajnim stupnjem samostalnosti. Primjer prvog slučaja je kada inostrano poslovanje samo prodaje dobra koja je uvezlo od izvještajnog subjekta i prosljeđuje mu prihode. Primjer drugog slučaja je kada poslovanje akumulira novac i druge **monetarne stavke**, stvara **rashode** i **prihode** i ugovara pozajmljivanja, sve to suštinski u svojoj domaćoj valuti.
  - (b) da li su transakcije sa izvještajnim subjektom veliki ili mali dio aktivnosti inostranog poslovanja.
  - (c) da li novčani tokovi od aktivnosti inostranog poslovanja izravno utječu na novčane tokove izvještajnog subjekta i da li su odmah raspoloživi za doznačavanje izvještajnom subjektu.
  - (d) da li su novčani tokovi od aktivnosti inostranog poslovanja dovoljni za servisiranje postojećih i normalno očekivanih dužničkih obaveza bez angažiranja novčanih sredstava izvještajnog subjekta.

## Iskazivanje transakcija u stranoj valuti u funkcionalnoj valuti

---

### Početno priznavanje

- 30.6 Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je prikazana ili zahtijeva izmirenje u stranoj valuti, uključujući i transakcije koje nastaju kada subjekat:
- (a) kupi ili proda dobra ili usluge čije su cijene iskazane u stranoj valuti;
  - (b) pozajmljuje ili daje pozajmicu kada su iznosi obaveza ili potraživanja iskazani u stranoj valuti ili
  - (c) na neki drugi način stiče ili otuđuje **sredstva** ili stvara ili izmiruje **obaveze**, iskazane u stranoj valuti.
- 30.7 Subjekt evidentira transakcije u stranoj valuti, kod početnog **priznavanja** u funkcionalnoj valuti, tako što na iznos u stranoj valuti primjenjuje spot (promptni) devizni kurs između funkcionalne valute i strane valute na datum transakcije.
- 30.8 Datum transakcije je datum na koji se transakcija po prvi put kvalificira za priznavanje u skladu s ovim Standardom. Iz praktičnih razloga često se koristi kurs koji je približan stvarnom kursu na datum transakcije, naprimjer može se uzeti prosječan sedmični ili mjesečni kurs za sve transakcije u svakoj stranoj valuti, koje su nastale tokom tog perioda. Međutim, ako kurs značajno fluktuirá, korištenje prosječnog kursa za period nije prikladno.

### Izveštavanje na kraju sljedećih izvještajnih perioda

- 30.9 Na kraju svakog **izvještajnog perioda** subjekat treba:
- (a) prevesti monetarne stavke u stranoj valuti korištenjem zaključnog kursa;
  - (b) prevesti nemonetarne stavke mjerene po istorijskom trošku u stranoj valuti, korištenjem kursa na datum transakcije i
  - (c) prevesti nemonetarne stavke mjerene po **fer vrijednosti** u stranoj valuti, korištenjem kursa na datum kada je fer vrijednost određena.
- 30.10 Subjekt treba priznati, u **dobiti ili gubitku** perioda u kom su nastale, kursne razlike nastale po osnovicu izmirenja monetarnih stavki ili pri prevođenju monetarnih stavki po kursevima različitim od onih po kojima je vršeno prevođenje kod početnog priznavanja tokom datog perioda ili u prethodnim periodima, osim u slučajevima opisanim u tački 30.13.
- 30.11 Kada drugi odjeljak ovog Standarda zahtijeva da se **dobitak** ili gubitak u vezi sa nemonetarnom stavkom prizna u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti**, subjekat će priznati bilo koju komponentu kursne razlike te dobiti ili gubitka u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Nasuprot tome, kada se dobitak ili gubitak nastao u vezi sa sa nemonetarnom stavkom prizna u dobiti ili gubitku, subjekat treba da prizna komponentu kursne razlike u dobiti ili gubitku.

## Neto ulaganje u inostrano poslovanje

---

- 30.12 Subjekt može imati monetarnu stavku koja je potraživanje ili obavezu prema inostranom poslovanju. Stavka čije izmirenje se niti planira niti je vjerovatno da će se isto desiti u doglednoj budućnosti je, u suštini, dio subjektovog neto ulaganja u to inostrano poslovanje i računovodstveno se tretira u skladu sa tačkom 30.13. Ovakve monetarne stavke mogu obuhvatati dugoročna potraživanja ili zajmove. One ne uključuju potraživanja od kupaca ili obaveze prema dobavljačima.
- 30.13 Kursne razlike nastale na monetarnim stavkama koje čine dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inostrano poslovanje se priznaju u dobiti ili gubitku u **odvojenim finansijskim izvještajima** izvještajnog subjekta ili u pojedinačnim finansijskim izvještajima inostranog poslovanja, kako je prikladnije. U finansijskim izvještajima koji uključuju inostrano poslovanje i izvještajni subjekat (naprimjer, **konsolidovani finansijski izvještaji** kada je inostrano poslovanje zavisni subjekat), ovakve kursne razlike se inicijalno priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i o njima se izvještava kao o komponenti kapitala. One se neće priznati ponovo u dobiti ili gubitku prilikom otuđenja neto ulaganja.



## Promjena funkcionalne valute

---

- 30.14 Kada dođe do promjene funkcionalne valute subjekta, subjekat primenjuje procedure prevođenja primenjive na novu funkcionalnu valutu od datuma promjene na dalje.
- 30.15 Kao što je navedeno u tačkama 30.2-30.5, funkcionalna valuta subjekta odražava osnovne transakcije, događaje i uslove koji su relevantni za subjekat. U skladu s tim, nakon što je funkcionalna valuta jednom utvrđena, ista se može mijenjati samo onda kada dođe do promjene ovih osnovnih transakcija, događaja i uslova. Naprimjer, promjena valute koja najviše utječe na prodajne cijene dobara i usluga može voditi ka promjeni funkcionalne valute subjekta.
- 30.16 Efekat promjene funkcionalne valute se računovodstveno tretira prospektivno. Drugim rečima, subjekat prevodi sve stavke u novu funkcionalnu valutu korištenjem kursa na datum promjene. Rezultirajući prevedeni iznosi za nemonetarne stavke se tretiraju kao njihov historijski trošak.

## Korištenje izvještajne valute koja je različita od funkcionalne valute

---

### Prevođenje u izvještajnu valutu

- 30.17 Subjekt može predstavljati svoje finansijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se izvještajna valuta razlikuje od funkcionalne valute subjekta, subjekat vrši prevođenje stavki prihoda i rashoda i **finansijske pozicije** u izvještajnu valutu. Naprimjer, kada se **grupa** sastoji od pojedinačnih subjekata sa različitim funkcionalnim valutama, stavke prihoda i rashoda i finansijske pozicije svakog subjekta se izražavaju u zajedničkoj valuti kako bi se mogla izvršiti prezentacija konsolidiranih finansijskih izvještaja.
- 30.18 Subjekt čija funkcionalna valuta nije valuta hiperinflacijske privrede će prevoditi svoje rezultate i finansijsku poziciju u drugu izvještajnu valutu korištenjem sljedećih procedura:
- Sredstva i obaveze iz svakog prezentiranog **izvještaja o finansijskom položaju** (uključujući uporedne iznose) se prevode po zaključnom kursu na datum tog izvještaja o finansijskom položaju;
  - Prihodi i rashodi za svaki **izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti** (uključujući uporedne iznose) se prevode po kursovima važećim na datume transakcija; i
  - Sve rezultirajuće kursne razlike se priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i izvještavaju kao komponenta kapitala. One se naknadno ne trebaju reklasificirati u dobit ili gubitak.
- 30.19 Iz praktičnih razloga, subjekat može koristiti kurs koji je približan kursovima važećim na datume transakcija, naprimjer prosječan kurs za period, za prevođenje stavki prihoda i rashoda. Međutim, ako kursevi značajno fluktuiraju nije prikladno koristiti prosječan kurs za period.
- 30.20 Kursne razlike navedene u tački 30.18(c) proizilaze iz:
- prevođenja prihoda i rashoda po kursovima na datume transakcija, a imovine i obaveza po zaključnom kursu, i
  - prevođenja početnog stanja neto sredstava po zaključnom kursu koji se razlikuje od prethodnog zaključnog kursa.
- Kada se kursne razlike odnose na inostrano poslovanje koje se konsoliduje ali nije u potpunom vlasništvu, akumulirane kursne razlike proizasle iz prevođenja i pripisive **manjinskom (nekontrolirajućem) učešću** se alociraju na manjinsko učešće i priznaju se kao njegov dio u konsolidiranom izvještaju o finansijskom položaju.
- 30.21 Subjekt, čija funkcionalna valuta jeste valuta hiperinflacijske privrede, će prevesti svoje rezultate i finansijsku poziciju u drugu izvještajnu valutu primjenom procedura navedenih u Odjeljku 31 *Hiperinflacija*.

### Prevođenje inostranog poslovanja u izvještajnu valutu investitora

- 30.22 Prilikom objedinjavanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda inostranog poslovanja sa onima izvještajnog subjekta, subjekat će slijediti uobičajene postupke konsolidacije kao što je eliminacija umutargrupnih stanja i transakcija zavisnog subjekta (vidi Odjeljak 9 *Konsolidirani i odvojeni finansijski izvještaji*). Međutim, monetarno sredstvo (ili obaveza) unutar grupe, bilo da je kratkoročno ili dugoročno, ne može se eliminirati



odgovarajućom obavezom (sredstvom) unutar grupe bez prikazivanja rezultata fluktuacija valute u konsolidiranim finansijskim izvještajima. To je zato što monetarna stavka predstavlja obavezu konverzije jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekat dobiti ili gubitku usljed fluktuacija valute. U skladu s tim, u konsolidiranim finansijskim izvještajima, izvještajni subjekat nastavlja da priznaje takvu kursnu razliku u dobiti ili gubitku ili, ukoliko nastane pod okolnostima opisanim u tački 30.13, subjekat je klasificira kao kapital.

- 30.23 Svaki **goodwill** nastao prilikom sticanja inostranog poslovanja i bilo koja usklađivanja fer vrijednosti prema **knjigovodstvenoj vrijednosti** sredstava i obaveza izvršena prilikom sticanja tog inostranog poslovanja tretiraju se kao sredstva i obaveze datog inostranog poslovanja. Prema tome, ona se iskazuju u funkcionalnoj valuti inostranog poslovanja i prevode se po zaključnom kursu u skladu sa tačkom 30.18.

## Objavljivanja

---

- 30.24 U tačkama 30.26 i 30.27 se pojam “funkcionalna valuta”, u slučaju grupe, odnosi na funkcionalnu valutu **matičnog** subjekta.
- 30.25 Subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) iznos kursnih razlika priznatih u dobit ili gubitak tokom perioda, osim onih kursnih razlika koje su nastale na finansijskim instrumentima mjerenim po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu sa Odjeljcima 11 i 12.
  - (b) iznos kursnih razlika nastalih tokom perioda i klasifikovanih u odvojenoj komponenti kapitala na kraju perioda.
- 30.26 Subjekt objavljuje valutu u kojoj prezentira finansijske izvještaje. Kada je izvještajna valuta za prezentaciju različita od funkcionalne valute, subjekat će navesti tu činjenicu i objaviti funkcionalnu valutu i razlog zbog kojeg je korištena drugačija izvještajna valuta za prezentaciju.
- 30.27 U slučaju promjene funkcionalne valute ili izvještajnog subjekta ili značajnog inostranog poslovanja, subjekat će objaviti tu činjenicu kao i razlog promjene funkcionalne valute.

## Odjeljak 31

### Hiperinflacija

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 31.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na subjekat čija **funkcionalna valuta** je valuta hiperinflacijske privrede. Od takvog subjekata se zahtijeva da priprema **finansijske izvještaje** koji su korigirani za učinke hiperinflacije.

#### Hiperinflatorne privrede

---

- 31.2 Ovaj odjeljak ne definira apsolutnu stopu po kojoj se privreda smatra hiperinflacijskim. Subjekt vrši prosuđivanje razmatranjem svih dostupnih informacija, uključujući, ali se ne ograničavajući na sljedeće moguće indikatore hiperinflacije:
- (a) većina stanovništva preferira da čuva svoje bogatstvo u nemonetarnim **sredstvima** ili u relativno stabilnoj stranoj valuti. Iznosi u domaćoj valuti se odmah ulažu da bi se sačuvala kupovna moć.
  - (b) većina stanovništva razmatra monetarne iznose ne u domaćoj valuti već u relativno stabilnoj stranoj valuti. Cijene mogu biti izražene u toj valuti.
  - (c) Prodaje i kupovine na kredit vrše se po cijenama koje kompenziraju očekivani gubitak kupovne moći u toku kreditnog perioda, čak i ako je taj period kratak.
  - (d) Kamatne stope, zarade i cijene se vezuju za indeks cijena.
  - (e) Kumulativna stopa inflacije tokom tri godine približava se ili premašuje iznos od 100 %.

#### Mjerna jedinica u finansijskim izvještajima

---

- 31.3 Svi iznosi u finansijskim izvještajima subjekta čija funkcionalna valuta jeste valuta hiperinflacijske privrede iskazuju se u mjernoj jedinici važećoj na kraju **izvještajnog perioda**. Uporedne informacije za prethodni period, a koje se zahtijevaju tačkom 3.14, i sve prezentirane informacije u vezi sa ranijim periodima, takođe se iskazuju u mjernoj jedinici važećoj na **izvještajni datum**.
- 31.4 Ponovno iskazivanje, prepravljavanje finansijskih izvještaja u skladu sa ovim odjeljkom zahtijeva korištenje općeg indeksa cijena koji odražava promjene opće kupovne moći. U većini privreda postoji priznati opći indeks cijena koji obično objavljuje država i koji subjekat treba koristiti.

#### Postupci prepravljavanja finansijskih izvještaja po historijskom trošku

---

##### Izvještaj o finansijskom položaju

- 31.5 Iznosi u **izvještaju o finansijskom položaju** koji nisu iskazani u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda popravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.
- 31.6 **Monetarne stavke** se ne prepravljaju zato što su one već iskazane u monetarnoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda. Monetarne stavke su novac koji se drži i stavke koje se primaju ili isplaćuju u novcu.
- 31.7 Sredstva i **obaveze** koje su na osnovicu ugovora vezane za promjene cijena, kao što su obveznice i zajmovi vezani za indekse, koriguju se u skladu sa ugovorom i prezentiraju po tom korigiranom iznosu u prepravljenom izvještaju o finansijskom položaju.
- 31.8 Sva ostala sredstva i obaveze su nemonetarne:
- (a) Neke nemonetarne stavke se vode po iznosima već važećim na kraju izvještajnog perioda, kao što su neto prodajna vrijednost i **fer vrijednost**, tako da se one ne prepravljaju. Sva ostala nemonetarna imovina i obaveze se prepravljaju.

- (b) Većina nemonetarnih stavki se vodi po nabavnoj vrijednosti ili nabavnoj vrijednosti umanjenoj za **amortizaciju**; stoga su one prikazane po iznosima važećim na datum njihovog sticanja. Prepravljena nabavna vrijednost ili nabavna vrijednost umanjena za amortizaciju svake stavke se utvrđuje tako što se na njen historijski trošak i akumuliranu amortizaciju primijeni promjena općeg indeksa cijena od datuma sticanja do kraja izvještajnog perioda.
- (ba) Neke nemonetarne stavke se vode po iznosima važećim na datume osim datuma stjecanja ili izvještajnog datuma, naprimjer, **nekretnine, postrojenja i oprema** koji su revalorizirani na neki raniji datum. U ovim slučajevima, **prikazani iznosi** se prepravljaju od datuma revalorizacije.
- (c) Prepravljene iznos nemonetarne stavke umanjuje se kada premašuje svoj **nadoknadivi iznos**, u skladu s Odjeljkom 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.
- 31.9 Na početku prvog perioda primjene ovog odjeljka, komponente **kapitala**, osim neraspoređene dobiti ili svog revalorizacionog viška, se prepravljaju primjenom općeg indeksa cijena od datuma kada su komponente uložene ili na neki drugi način nastale. Bilo koji revalorizacijski višak koji je nastao u prethodnim periodima se eliminiše. Prepravljena neraspoređena dobit se izvodi iz svih drugih iznosa u prepravljenom izvještaju o finansijskom položaju.
- 31.10 Na kraju prvog perioda i u narednim periodima, sve komponente **vlasničkog** kapitala se prepravljaju primenom općeg indeksa cijena od početka perioda ili datuma ulaganja, ukoliko je taj datum kasniji. Promjene vlasničkog kapitala tokom perioda se objavljuju u skladu sa Odjeljkom 6 *Izvještaj o promjenama u kapitalu i Izvještaj o dobiti i neraspoređenoj dobiti*.

## Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i bilansa uspjeha

- 31.11 Sve stavke u **izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti** (i **bilansi uspjeha**, ukoliko se prezentira) se iskazuju u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda. Zbog toga sve iznose treba prepraviti primjenom promjene općeg indeksa cijena od datuma kada su stavke **prihoda** i **rashoda** početno priznate u finansijskim izvještajima. Ukoliko je opšta inflacija ujednačena tokom perioda i stavke prihoda i rashoda nastale ujednačeno tokom perioda, može biti prikladno koristiti prosječnu stopu inflacije.

## Izvještaj o novčanim tokovima

- 31.12 Subjekt će prikazati sve stavke u **izvještaju o novčanim tokovima** u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda.

## Dobitak ili gubitak na neto monetarnoj položaju

- 31.13 U periodu inflacije, subjekat koji drži monetarnu imovinu veću nego što su monetarne obaveze gubi kupovnu moć, a subjekat čiji je iznos monetarnih obaveza veći od iznosa monetarne imovine **dobija** kupovnu moć u mjeri u kojoj imovina i obaveze nisu vezane za nivo cijena. Dobitak ili gubitak na neto monetarnoj položaju subjekat će uključiti u **dobit ili gubitak**. Subjekt će prebiti korekciju onih sredstava i obaveza koje su na osnovicu ugovora vezane za promjene cijena izvršenu u skladu sa tačkom 31.7, sa dobiti ili gubitkom na neto monetarnoj položaju.

## Privrede koje prestaju da budu hiperinflacijska

- 31.14 Kada privreda prestane da bude hiperinflacijska i subjekat prekine pripremu i prezentiranje finansijskih izvještaja napravljenih u skladu s ovim odjeljkom, on će tretirati iznose izražene u izvještajnoj valuti na kraju prethodnog izvještajnog perioda kao osnovicu za **knjigovodstvene iznose** u svojim narednim finansijskim izvještajima.

## Objavljivanja

---

- 31.15 Subjekt na koji se primjenjuje ovaj odjeljak objavljuje sljedeće:
- (a) činjenicu da su finansijski izvještaji i ostali podaci za prethodne perioda prepravljani za promjene u općoj kupovnoj moći funkcionalne valute.

- (b) izvor i nivo indeksa cijena na izvještajni datum i promjene tokom tekućeg i prethodnog izvještajnog perioda
- (c) iznos dobitka ili gubitka na monetarnim stavkama.

## Odjeljak 32

### Događaji nakon izvještajnog perioda

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 32.1 Ovaj odjeljak definira događaje nastale poslije kraja **izvještajnog perioda** i uspostavlja načela priznavanja, mjerenja i objavljivanja tih događaja.

#### Definicija događaja nakon izvještajnog perioda

---

- 32.2 Događaji nakon izvještajnog perioda su oni događaji, povoljni ili nepovoljni, koji nastaju između kraja izvještajnog perioda i datuma kada su **finansijski izvještaji** odobreni za objavljivanje. Postoje dvije vrste ovih događaja:
- (a) oni koji osiguravaju dokaz o okolnostima koje su postojale na kraju izvještajnog perioda (usklađujući događaji poslije kraja izvještajnog perioda), i
  - (b) oni koji ukazuju na uslove koje su nastali poslije kraja izvještajnog perioda (neusklađujući događaji poslije kraja izvještajnog perioda).
- 32.3 Događaji nakon izvještajnog perioda uključuju sve događaje nastale do datuma kada su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje, čak i ako ti događaji nastanu poslije javnog objavljivanja **dobiti ili gubitka** drugih izabраниh finansijskih informacija.

#### Priznavanje i mjerenje

---

#### Usklađujući događaji nakon izvještajnog perioda

- 32.4 Subjekt usklađuje iznose koji su priznati u njegovim finansijskim izvještajima, uključujući i povezana objavljivanja, kako bi se odrazili usklađujući događaji nakon kraja izvještajnog perioda.
- 32.5 Slijede primjeri usklađujućih događaja nakon kraja izvještajnog perioda koji zahtijevaju da subjekt usklađuje iznose priznate u svojim finansijskim izvještajima ili da prizna stavke koje ranije nisu bile priznate:
- (a) rješenje sudskog spora nakon izvještajnog perioda, kojim se potvrđuje da je subjekt imao sadašnju obavezu na kraju izvještajnog perioda. Subjekt usklađuje bilo koje prethodno priznato **rezervisanje** koja se odnosi na taj sudski spor, u skladu sa Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, ili priznaje novo rezerviranje. Nije dovoljno da subjekt samo objavi **potencijalnu obavezu**. Rješenje spora pruža dodatni dokaz koji treba razmotriti prilikom utvrđivanja rezerviranja koje treba priznati na kraju izvještajnog perioda u skladu sa Odjeljkom 21.
  - (b) prijem informacija nakon kraja izvještajnog perioda koje ukazuju na to da je postojalo umanjene vrijednosti **imovine** na kraju izvještajnog perioda ili da iznos prethodno priznatog **gubitka zbog umanjenja vrijednosti** te imovine treba korigovati. Naprimjer:
    - (i) stečaj kupca nastao nakon izvještajnog perioda obično potvrđuje da je gubitak u vezi sa potraživanjem već postojao na kraju izvještajnog perioda i da subjekt treba da usklađuje **knjigovodstvenu vrijednost** potraživanja od kupca i
    - (ii) prodaja **zaliha** poslije izvještajnog perioda može da pruži dokaz o njihovoj prodajnoj vrijednosti na kraju izvještajnog perioda za svrhe procjene umanjenja vrijednosti na taj datum.
  - (c) utvrđivanje, poslije kraja izvještajnog perioda, nabavne vrijednosti imovine koja je kupljena prije kraja izvještajnog perioda ili utvrđivanje novčanih primitaka od prodaje imovine prije kraja izvještajnog perioda.
  - (d) utvrđivanje, poslije kraja izvještajnog perioda, visine isplata učešća u dobiti ili bonusa, ako je subjekt na kraju izvještajnog perioda imao zakonsku ili **izvedenu obavezu** za takve isplate kao rezultat događaja nastalih prije tog datuma (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*).

- (e) otkrivanje kriminalnih radnji ili **grešaka** koje ukazuju na to da su finansijski izvještaji netačni.

## Neusklađujući događaji nakon izvještajnog perioda

- 32.6 Subjekt ne usklađuje iznose priznate u njegovim finansijskim izvještajima da bi odrazio nekorrigujuće događaje nastale nakon kraja izvještajnog perioda.
- 32.7 Primjeri neusklađujućih događaja nastalih nakon kraja izvještajnog perioda uključuju:
- opadanje tržišne vrijednosti ulaganja između kraja izvještajnog perioda i datuma na koji su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje. Pad tržišne vrijednosti obično se ne odnosi na stanje ulaganja na kraju izvještajnog perioda, ali održava okolnosti koje nastaju u narednom periodu. Prema tome, subjekat ne usklađuje iznose ulaganja priznatih u finansijskim izvještajima. Isto tako, subjekat ne ažurira iznose ulaganja objavljenih na kraju izvještajnog perioda, iako će možda biti potrebno dodatno objavljivanje u skladu sa tačkom 32.10.
  - iznos koji je postao potraživ kao rezultat povoljne sudske presude ili nagodbe poslije **izvještajnog datuma** ali prije objavljivanja finansijskih izvještaja. Ovo bi bila potencijalna imovina na izvještajni datum (vidjeti tačku 21.13) i objavljivanja mogu biti zahtijevana tačkom 21.16. Međutim, sporazum o iznosu odštete za presudu donešenu prije izvještajnog datuma, ali koji nije prethodno priznat zato što se iznos nije mogao pouzdano utvrditi, može predstavljati usklađujući događaj.

## Dividende

- 32.8 Ako subjekat objavi dividende vlasnicima instrumenata **kapitala** nakon kraja izvještajnog perioda, subjekat ove dividende neće priznati kao **obavezu** na kraju izvještajnog perioda. Iznos dividendi se može prezentirati kao odvojena komponenta neraspoređene dobiti na kraju izvještajnog perioda.

## Objavljivanja

---

### Datum odobravanja finansijskih izvještaja za objavljivanje

- 32.9 Subjekt objavljuje datum kada su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje i tko je to odobrio. Ako **vlasnici** subjekata ili druge osobe imaju ovlaštenje da mijenjaju finansijske izvještaje nakon njihovog objavljivanja, subjekat treba objaviti tu činjenicu.

### Neusklađujući događaji nakon izvještajnog perioda

- 32.10 Subjekt treba objaviti sljedeće za svaku kategoriju neusklađujućih događaja nakon izvještajnog perioda:
- prirodu događaja, i
  - procjenu njegovog finansijskog učinka ili napomenu da se takva procjena ne može izvršiti.
- 32.11 Slijede primjeri neusklađujućih događaja poslije kraja izvještajnog perioda koji bi obično imali za rezultat objavljivanja; objavljivanja odražavaju informacije koje su postale poznate poslije kraja izvještajnog perioda, ali prije odobravanja objavljivanja finansijskih izvještaja:
- važna **poslovna spajanja** ili otuđivanja glavnih **zavisnih subjekata**.
  - objavljivanja plana za prekid poslovanja
  - veće nabave imovine, otuđivanje ili plan otuđivanja imovine ili eksproprijacije imovine veće vrijednosti od strane države.
  - uništenje glavnog proizvodnog postrojenja u požaru.
  - najave ili početak provođenja značajnog restrukturiranja.
  - emitiranje ili otkup dužničkih instrumenata ili instrumenata kapitala.
  - neobičajeno velike promjene cijena imovine ili deviznih kurseva.

- (h) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su na snazi ili objavljeni, a koji značajno utječu na tekuća i odgođena porezna sredstva i obaveze.
- (i) preuzimanja značajnih obaveza ili potencijalnih obaveza, naprimjer, izdavanje značajnih garancija.
- (j) početak veće sudske parnice nastale isključivo u vezi sa događajima nastalim nakon izvještajnog perioda.



## Odjeljak 33

### Objavljivanja povezanih osoba

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 33.1 Ovaj odjeljak zahtijeva da subjekat uključi u svoje **finansijske izvještaje** objavljivanja koja su neophodna da bi se skrenula pažnja na mogućnost da je na njegovu **finansijsku poziciju i dobit ili gubitak** možda utjecalo postojanje **povezanih osoba**, kao i transakcija i postojećih stanja sa njima.

#### Definicija povezanih osoba

---

- 33.2 **Povezana osoba** je pojedinac ili subjekat koji je povezan sa subjektom koji priprema finansijske izvještaje (izvještajni subjekat):
- (a) pojedinac ili bliski član obitelji tog pojedinca je povezan sa izvještajnim subjektom ako:
    - (i) je član ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnog subjekata ili **njegovog matičnog subjekta**;
    - (ii) ima **kontrolu** ili **zajedničku kontrolu** nad izvještajnim subjektom ili
    - (iii) ima značajan utjecaj nad izvještajnim subjektom.
  - (b) subjekat je povezan sa izvještajnim subjektom ako postoji bilo koja od navedenih situacija:
    - (i) subjekat i izvještajni subjekat su članovi iste **grupe** (što znači da su svi matični i **zavisni subjekti** povezane strane).
    - (ii) jedan subjekat je **pridruženi subjekat** ili **zajednički poduhvat** drugog subjekta (ili pridruženi subjekat ili zajednički poduhvat člana grupe u kojoj je drugi subjekat član).
    - (iii) oba subjekta su zajednički poduhvat istog trećeg subjekta.
    - (iv) jedan subjekat je zajednički poduhvat trećeg subjekta, a drugi subjekat je pridruženi subjekat trećeg subjekta.
    - (v) subjekat je **plan primanja po prestanku zaposlenja** zaposlenih ili u izvještajnom subjektu ili subjektu povezanom sa izvještajnim subjektom. Ukoliko je izvještajni subjekat jedan takav plan, poslodavci koji sponzoriraju plan su povezane strane izvještajnog subjekta.
    - (vi) subjekat je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom pojedinca pod (a).
    - (vii) subjekat ili bilo koji član grupe koje je on dio, pruža usluge ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnom subjektu ili matičnom subjektu izvještajnog subjekta.
    - (viii) pojedinac identificiran pod (a)(ii) ima značajan utjecaj nad subjektom ili je član ključnog rukovodećeg osoblja subjekta (ili matice subjekta).
- 33.3 Prilikom razmatranja svakog mogućeg odnosa povezane strane, pažnja se usmjerava na suštinu odnosa, a ne samo na pravni oblik.
- 33.4 U kontekstu ovog Standarda, sljedeće nisu nužno povezane strane:
- (a) dva subjekta, samo zato što imaju zajedničkog direktora ili nekog drugog člana ključnog rukovodećeg osoblja.
  - (b) dva **sudionika** u zajedničkom poduhvatu, samo zato što dijele zajedničku kontrolu nad zajedničkim poduhvatom.
  - (c) bilo koji od sljedećih navedenih samo zbog njihovog uobičajenog poslovanja sa subjektom (čak i ako oni mogu da utječu na slobodu djelovanja subjekta ili da sudjeluju u procesu donošenja njegovih odluka):
    - (i) finansijeri.
    - (ii) sindikati.
    - (iii) javne službe.

- (iv) državni organi i agencije.
- (d) kupac, dobavljač, davatelj franšize, distributer ili generalni agent sa kojima subjekat obavlja značajan obim svog poslovanja, samo na osnovicu rezultirajuće ekonomske ovisnosti.

## Objavlјivanja

---

### Objavlјivanje odnosa matica - zavisni subjekat

- 33.5 Odnosi između matice i zavisnih subjekata će se objaviti bez obzira da li je bilo **transakcija između ovih povezanih osoba**. Subjekt objavljuje naziv matičnog subjekta, i ako se razlikuje, i naziv krajnje kontrolne strane. Ako ni matica ni krajnja kontrolna osoba ne prave finansijske izvještaje dostupne javnosti, objavit će se naziv sljedećeg višeg matičnog subjekta koji sastavlja ovakve izvještaje (ako postoji).

### Objavlјivanja naknada ključnog rukovodećeg osoblja

- 33.6 Ključno rukovodeće osoblje su ona osobe koja imaju ovlaštenja i odgovornost za planiranje, usmjeravanje i kontroliranje aktivnosti subjekta, izravno ili neizravno, uključujući sve direktore (bez obzira da li su izvršni ili ne) tog subjekta. Naknade uključuju sva primanja zaposlenih (definirana u Odjeljku 28 *Primanja zaposlenih*), uključujući ona u obliku plaćanja po osnovicu dionica (vidjeti Odjeljak 26 *Plaćanja po osnovicu dionica*). Primanja zaposlenih uključuju sve oblike naknade koja je plaćena, plativa ili osigurana od strane subjekta ili u ime subjekta (naprimjer od strane matičnog subjekta ili dioničara), u zamjenu za usluge pružene subjektu. Također, uključuje naknade plaćene u ime matičnog subjekta u vezi sa robom ili uslugama koje su pružene subjektu.
- 33.7 Subjekt treba objaviti naknade ključnog rukovodećeg osoblja u ukupnom iznosu.

### Objavlјivanje transakcija sa povezanim osobama

- 33.8 Transakcija sa povezanom osobom je transfer resursa, usluga ili obaveza između izvještajnog subjekta i povezane strane, bez obzira da li se zaračunava cijena. Primjeri transakcija sa povezanim osobama koje su uobičajene za MSS, ali ne i jedine, su:
- (a) transakcije između subjekta i glavnog(ih) **vlasnika**.
  - (b) transakcije između subjekta i drugog subjekta kad su oba subjekta pod zajedničkom kontrolom istog pojedinca ili subjekta.
  - (c) transakcije u kojima subjekat ili pojedinac koji kontrolira izvještajni subjekat izravno **snosi** troškove koje bi inače snosio izvještajni subjekat.
- 33.9 Ako je subjekat imao transakcije sa povezanim osobama, objavit će prirodu odnosa sa povezanim osobama, kao i informacije o transakcijama i postojećim saldima i obavezama, koje su neophodne da bi se razumio potencijalni efekat ovih odnosa na finansijske izvještaje. Ovi zahtjevi za objavlјivanja su dodatak zahtjevima za objavlјivanje naknada ključnog rukovodećeg osoblja iz tačke 33.7. Kao minimum, objavlјivanja uključuju:
- (a) iznose transakcija.
  - (b) iznose postojećih stanja i:
    - (i) njihove rokove i uslove, uključujući i to da li su osigurana, kao i prirodu naknade koju je potrebno obezbijediti za njihovo izmirenje, i
    - (ii) detalje o svim datim i primljenim garancijama.
  - (c) rezerviranja za nenaplativa potraživanja koja se odnose na postojeća stanja.
  - (d) rashode priznate tokom perioda po osnovicu sumnjivih i spornih potraživanja od povezanih osoba.
- Ovakve transakcije mogu uključiti nabavke, prodaje ili prenose dobara ili usluga; **najam**; garancije i izmirenje obaveza od strane subjekta u ime druge strane ili obratno.
- 33.10 Subjekt vrši objavlјivanja tražena u tački 33.9 odvojeno za svaku od sljedećih kategorija:
- (a) subjekti koji imaju kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad subjektom.

- (b) subjekti nad kojima on ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj.
  - (c) ključno rukovodeće osoblje u subjektu ili njegovom matičnom subjektu (u zbiru).
  - (d) ostale povezane strane.
- 33.11 Subjekt se izuzima od zahtjeva za objavom iz tačke 33.9 u odnosu na:
- (a) **državu** (nacionalnu, regionalnu ili lokalnu državnu upravu) koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad izvještajnim subjektom i
  - (b) drugi subjekat koji je povezana osoba zato što ista država ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj i nad njim i nad izvještajnim subjektom.
- Međutim, subjekat mora da objavi odnos matica-zavisni subjekat kao što se zahtijeva u tački 33.5.
- 33.12 Sljedeći su primjeri transakcija koje će se objaviti ako su sa povezanim osobama:
- (a) kupovina ili prodaja dobara (završenih ili nezavršenih)
  - (b) kupovina ili prodaja nekretnina i drugih **sredstava**
  - (c) pružanje ili primanje usluga
  - (d) najam
  - (e) transferi **istraživanja i razvoja**
  - (f) transferi prema ugovorima o licenci
  - (g) transferi prema finansijskim aranžmanima (uključujući kredite i uplate kapitala u novcu ili stvarima)
  - (h) davanje garancija ili kolaterala
  - (i) izmirenje **obaveza** u ime subjekta, ili od strane subjekta u ime druge strane
  - (j) učešće matice ili zavisnog subjekta u **definisanim planu primanja** kojim se dijeli rizik između subjekata grupe.
- 33.13 Subjekt neće izjaviti da su transakcije sa povezanim osobama izvršene pod uslovima koji su jednaki uslovima koji prevladavaju u nezavisnim transakcijama, osim ako se takvi uvjeti mogu dokazati.
- 33.14 Subjekt može objaviti zbirno stavke slične prirode, osim kad je njihovo odvojeno objavljivanje neophodno za razumijevanje učinaka transakcija sa povezanim osobama na finansijske izvještaje subjekta.

## Odjeljak 34

### Specijalizirane aktivnosti

#### Djelokrug ovog odjeljka

---

- 34.1 Ovaj odjeljak sadrži smjernice za financijsko izvještavanje MSS uključenih u tri vrste specijalizovanih aktivnosti - poljoprivreda, ekstraktivne djelatnosti i koncesije za usluge.

#### Poljoprivreda

---

- 34.2 Subjekt koji koristi ovaj Standard i angažiran je u **poljoprivrednoj djelatnosti** određuje svoju računovodstvenu politiku za svaku klasu svojih **bioloških sredstava** na sljedeći način:
- (a) subjekat treba koristiti model fer vrijednosti iz tačke 34.4-34.7 za biološka sredstva čija je **fer vrijednost** utvrdiva bez prekomjernih napora i troškova.
  - (b) subjekat treba koristiti model troška/nabavne vrijednosti/cijene koštanja iz tačke 34.8-34.10 za sva ostala biološka sredstva.

#### Priznavanje

- 34.3 Subjekt treba priznati biološko sredstvo ili **poljoprivredni proizvod** samo onda kada:
- (a) subjekat kontrolira **sredstvo** kao rezultat prošlih događaja;
  - (b) **vjerovatno** je da će buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom pritijecati u subjekat i
  - (c) fer vrijednost ili trošak/nabavna vrijednost sredstva se može pouzdano izmjeriti, bez prekomjernih napora i troškova.

#### Mjerenje - model fer vrijednosti

- 34.4 Subjekt treba mjeriti biološko sredstvo prilikom početnog **priznavanja** i na svaki **izvještajni datum** po **fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje**. Promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje se priznaju u **dobiti ili gubitku**.
- 34.5 Poljoprivredni proizvodi ubrani od bioloških sredstava subjekata mjere se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku ubiranja. To **mjerenje** predstavlja trošak/nabavnu vrijednost/cijenu koštanja na dan kada se primjenjuje Odjeljak 13 *Zalihe* ili neki drugi primjenjivi odjeljak ovog Standarda.
- 34.6 Pri određivanju fer vrijednosti, subjekat uzima u obzir sljedeće:
- (a) Ako postoji **aktivno tržište** bioloških sredstava ili poljoprivrednih proizvoda u njihovoj sadašnjoj lokaciji i stanju, cijena koja kotira na torn tržištu je odgovarajuća osnovica za određivanje fer vrijednosti tog sredstva. Ako subjekat ima pristup različitim aktivnim tržištima, subjekat koristi cijene sa onog tržišta koje planira da koristi.
  - (b) Ako ne postoji aktivno tržište, pri određivanju fer vrijednosti subjekat koristi jednu ili više od sljedećeg, kada je raspoloživo:
    - (i) cijenu posljednje tržišne transakcije, pod uslovom da nije bilo značajne promjene ekonomskih okolnosti između datuma te transakcije i kraja **izvještajnog perioda**;
    - (ii) tržišne cijene za slična sredstva sa korekcijom koja odražava razlike i
    - (iii) sektorske pokazatelje, kao što je vrijednost voćnjaka izražena po košari, bušelu ili hektaru i vrijednost stoke izražena po kilogramu mesa.
  - (c) U nekim slučajevima, izvori informacija navedeni pod (a) ili (b) mogu sugerirati različite zaključke o fer vrijednosti biološkog sredstva ili poljoprivrednog proizvoda. Subjekt razmatra uzroke tih razlika kako bi postigao najpouzdaniju procjenu fer vrijednosti unutar relativno uskog raspona razumnih procjena.

- (d) U nekim okolnostima, fer vrijednost se može utvrditi bez prekomjernih napora i troškova čak i kada tržišno utvrđene cijene ili vrijednosti nisu dostupne za biološko sredstvo u njegovom trenutnom stanju. Subjekt će razmotriti da li **sadašnja vrijednost** očekivanih neto **novčanih tokova** od tog sredstva, diskontirana po tekućoj tržišnoj utvrđenoj stopi, rezultira u pouzdanoj mjeri fer vrijednosti.

## Objavljanja - model fer vrijednosti

- 34.7 Subjekt treba objaviti sljedeće u vezi sa svojim biološkim sredstvima mjerenim po fer vrijednosti:
- (a) opis svake klase bioloških sredstava.
  - (b) metode i značajne pretpostavke primijenjene pri utvrđivanju fer vrijednosti svake kategorije poljoprivrednih proizvoda u trenutku žetve i svake kategorije bioloških sredstava.
  - (c) usklađivanje promjena u **knjigovodstvenoj vrijednosti** bioloških sredstava između početka i kraja tekućeg perioda. Usklađivanje će uključiti:
    - (i) **dobitak** ili gubitak proizašao iz promjena fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje
    - (ii) povećanja po osnovicu nabavke
    - (iii) smanjenja uslijed žetve
    - (iv) povećanja nastala kao rezultat **poslovnih spajanja**
    - (v) neto kursne razlike proizašle iz prevođenja **finansijskih izvještaja** u drugu **izvještajnu valutu** i iz prevođenja **inostranog poslovanja** u izvještajnu valutu izvještajnog subjekta
    - (vi) ostale promjene.

Ovo usklađivanje nije potrebno prezentirati za prethodne periode.

## Mjerenje - model troška/nabavne vrijednosti/cijene koštanja

- 34.8 Subjekt treba mjeriti po trošku (nabavnoj vrijednosti/cijeni koštanja) umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od **umanjenja vrijednosti** ona biološka sredstva za koja se fer vrijednost ne može utvrditi bez prekomjernih napora i troškova.
- 34.9 Subjekt treba mjeriti poljoprivredni proizvod ubran od bioloških sredstava subjekta po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku ubiranja. Ovakvo mjerenje predstavlja trošak/nabavnu vrijednost na taj dan kada se primjenjuje Odjeljak 13 *Zalihe* ili neki drugi primjenjivi odjeljak ovog Standarda.

## Objavljanja - model troška/nabavne vrijednosti/cijene koštanja

- 34.10 Subjekt treba objaviti sljedeće u vezi sa biološkim sredstvima mjerenim po modelu troška:
- (a) opis svake klase bioloških sredstava;
  - (b) objašnjenje zašto se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti bez prekomjernih troškova ili napora;
  - (c) korištenu metodu amortizacije;
  - (d) korišteni vijek trajanja ili stope amortizacije i
  - (e) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zbrojenu sa akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju perioda.

## Istraživanje i procjena mineralnih resursa

- 34.11 Subjekt koji primjenjuje ovaj Standard i angažiran je na istraživanju ili procjeni mineralnih resursa utvrđuje računovodstvenu politiku koja precizira koji rashodi se priznaju kao imovina za istraživanje i procjenu u skladu s tačkom 10.4 i dosljedno primjenjuje tu politiku. Subjekt je izuzet od primjene tačke 10.5 na njegove **računovodstvene politike** za priznavanje i mjerenje imovine za istraživanje i procjenu.
- 34.11A Sljedeći su primjeri rashoda koji bi se mogli uključiti u početno mjerenje imovine za istraživanje i procjenu (ova lista nije konačna):

- (a) sticanje prava na istraživanje;
- (b) topografski, geološki, geohemijski i geofizički elaborati;
- (c) istražno bušenje;
- (d) prokop;
- (e) uzorkovanje i
- (f) aktivnosti u vezi s procjenom tehničke izvodljivosti i komercijalne održivosti ekstrakcije mineralnog resursa.

Rashodi koji se odnose na razvoj mineralnih resursa se ne priznaju kao imovina za istraživanje i procjenu.

- 34.11B Imovina za istraživanje i procjenu se mjeri po nabavnoj vrijednosti pri početnom priznavanju. Nakon početnog priznavanja, subjekat primjenjuje Odjeljak 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odjeljak 18 *Nematerijalna imovina osim goodwilla* na imovinu za istraživanje i procjenu prema procjeni stečene imovine u skladu s tačkama 34.11D–34.11F. Ako subjekat ima obavezu demontaže ili uklanjanja stavke, ili dovođenja lokacije u prvobitno stanje, takve obaveze i troškovi se iskazuju u skladu s Odjeljkom 17 i Odjeljkom 21 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.
- 34.11C Imovina za istraživanje i procjenu se ocjenjuje za umanjenje vrijednosti kada činjenice i okolnosti ukazuju da knjigovodstveni iznos imovine za istraživanje i procjenu može premašivati njen **nadoknativi iznos**. Subjektat mjeri, prezentira i objavljuje svaki rezultirajući gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu s Odjeljkom 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*, osim kako je predviđeno tačkom 34.11F.
- 34.11D Isključivo u svrhe imovine za istraživanje i procjenu, tačku 34.11E se primjenjuje umjesto tačke 27.7–27.10 pri identifikaciji imovine za istraživanje i procjenu čija vrijednost može biti umanjena. Tačka 34.11E koristi pojam ‘imovina’ ali se jednako primjenjuje na odvojenu imovinu za istraživanje i razvoj ili **jedinicu koja proizvodi novac**.
- 34.11E Jedna ili više sljedećih činjenica ili okolnosti ukazuje da bi subjekat trebao ispitati imovinu za istraživanje i procjenu za umanjenje vrijednosti (ova lista nije iscrpna):
- (a) period za koji subjekat ima pravo na istraživanje na određenom području istekao je tokom perioda ili će isteći u bliskoj budućnosti i ne očekuje se da će biti obnovljen;
  - (b) značajan rashod za daljnje istraživanje i procjenu mineralnih resursa na određenom području nije niti predviđen budžetom niti je planiran;
  - (c) istraživanje i procjena mineralnih resursa na određenom području nisu doveli do otkrića komercijalno održivih količina mineralnih resursa i subjekat je odlučio prekinuti takve aktivnosti na određenom području ili
  - (d) postoji dovoljno podataka koji ukazuju da, iako će se razvoj na određenom području nastaviti, nije vjerovatno da će se knjigovodstveni iznos imovine za istraživanje i ocjenu u potpunosti nadoknaditi iz uspješnog razvoja ili prodajom.
- Subjektat vrši ispitivanje umanjenja vrijednosti i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu s Odjeljkom 27.
- 34.11F Subjektat utvrđuje računovodstvenu politiku za raspoređivanje imovine za istraživanje i procjenu u jedinice koje generiraju novac ili grupe jedinica koje generiraju novac u svrhu ocjene takve imovine za umanjenje vrijednosti.

## Ugovori o koncesiji za usluge

- 34.12 **Ugovori o koncesiji** za usluge su aranžmani u kojima država ili drugi subjekat iz javnog sektora (davatelj) ugovara sa operatorom iz privatnog sektora razvoj (ili unaprjeđenje), upravljanje i održavanje davaočeve infrastrukturne imovine kao što su putevi, mostovi, tuneli, aerodromi, mreže za prenos električne energije, zatvori ili bolnice. U ovim aranžmanima davatelj kontrolira ili reguliše koje usluge operator mora pružiti korištenjem imovine, kome i po kojoj cijeni, te također kontrolira svako značajno preostalo učešće u imovini na kraju aranžmana.
- 34.13 Postoje dvije osnovne kategorije ugovora o koncesiji za usluge:
- (a) U jednoj, operator prima **finansijsko sredstvo** - bezuslovno ugovorno pravo na dobijanje određenog ili odredivog iznosa novca ili drugog finansijskog sredstva od države u zamjenu za izgradnju ili

unaprjeđenje imovine javnog sektora i, nakon toga, upravljanje i održavanje te imovine za određeni vremenski period. Ova kategorija uključuje garanciju države da će platiti bilo koji manjak između iznosa primljenih od korisnika javnih usluga i određenih ili odredivih iznosa.

- (b) U drugoj, operator prima **nematerijalnu imovinu** - pravo da naplaćuje korištenje imovine javnog sektora koju je on izgradio ili unapredio i kojom nakon toga upravlja i održava je za određeni period vremena. Pravo naplaćivanja od korisnika nije bezuslovno pravo na primitak novca zato što su iznosi uslovljeni stupnjem u kojem javnost koristi tu uslugu.

Ponekad jedan ugovor može sadržavati oba tipa: u mjeri u kojoj je država dala bezuslovnu garanciju plaćanja za izgradnju imovine javnog sektora, operator ima finansijsko sredstvo; u mjeri u kojoj se operator mora osloniti na javno korištenje usluge radi primanja plaćanja, operator ima nematerijalnu imovinu.

## Računovodstveno obuhvatanje - model finansijskog sredstva

- 34.14 Operator priznaje finansijsko sredstvo u mjeri u kojoj ima bezuslovno ugovorno pravo na dobijanje novca ili drugog finansijskog sredstva od ili prema uputstvima davaoca za usluge izgradnje. Operator mjeri finansijsko sredstvo po fer vrijednosti. Potom primjenjuje Odjeljak 11 *Osnovni finansijski instrumenti* i Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente* za računovodstveni tretman finansijskog sredstva.

## Računovodstveno obuhvatanje - model nematerijalne imovine

- 34.15 Operator priznaje nematerijalnu imovinu u mjeri u kojoj dobija pravo (licencu) da korisnicima naplaćuje korištenje javnih usluga. Operator početno mjeri nematerijalnu imovinu po fer vrijednosti. Potom primjenjuje Odjeljak 18 za računovodstveni tretman nematerijalne imovine.

## Poslovni prihod

- 34.16 Operator iz ugovora o koncesiji za usluge priznaje, mjeri i objavljuje **prihode** od usluga koje vrši u skladu sa Odjeljkom 23 *Prihod*.



## Odjeljak 35

### Prelazak na MSFI za MSS

#### Djelokrug ovod odjeljka

---

- 35.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na **subjekat koji prvi put primenjuje MSFI za MSS**, bez obzira da li je prethodno primjenjivao **kompletne MSFI** ili neki drugi set općeprihvaćenih računovodstvenih načela, kao što su nacionalni računovodstveni standardi ili drugi okvir kao što je lokalna porezna osnovica.
- 35.2 Subjekat koji je primijenio *MSFI za MSS* u prethodnom **izvještajnom periodu**, ali čiji posljednji prethodni godišnji **finansijski izvještaji** nisu sadržavali izričitu i bezrezervnu izjavu o usklađenosti s *MSFI za MSS*, mora ili primijeniti ovaj odjeljak ili primijeniti *MSFI za MSS* retroaktivno u skladu s Odjeljkom 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške* kao da subjekat nikada nije prestao primjenjivati *MSFI za MSS*. Kada takav subjekat ne izabere da primijeni ovaj odjeljak, on je i dalje obavezan primijeniti zahtjeve objavljivanja iz tačke 35.12A pored zahtjeva objavljivanja iz Odjeljaka 10.

#### Prva primjena

---

- 35.3 Subjekat koji prvi put primenjuje *MSFI za MSS* ovaj odjeljak primjenjuje na prve **finansijske izvještaje** usklađene s ovim Standardom.
- 35.4 Prvi finansijski izvještaji subjekta sastavljeni u skladu s ovim Standardom su prvi godišnji finansijski izvještaji u kojima subjekat eksplicitnom i bezrezervnom izjavom potvrđuje usaglašenost finansijskih izvještaja sa *MSFI za MSS*. Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s ovim Standardom se smatraju prvim takvim finansijskim izvještajima subjekta ako subjekat , na primer:
- (a) nije prezentirao finansijske izvještaje za prethodne perioda;
  - (b) je prezentirao svoje zadnje prethodne finansijske izvještaje u skladu sa nacionalnim zahtjevima koji nisu u skladu s ovim Standardom po svim aspektima ili
  - (c) je prezentirao svoje zadnje prethodne finansijske izvještaje u skladu sa **punim MSFI**.
- 35.5 Tačka 3.17 ovog Standarda definira kompletan set finansijskih izvještaja.
- 35.6 Tačka 3.14 zahtjeva da subjekat objavi, u potpunom setu finansijskih izvještaja, uporedne informacije u pogledu prethodnog uporednog perioda za sve monetarne iznose prezentirane u finansijskim izvještajima kao i određene uporedne narativne i deskriptivne informacije. Subjekat može prezentirati uporedne informacije u pogledu jednog ili više uporedivih prethodnih perioda. Prema tome, **datum prelaska na MSFI za MSS** je početak najranijeg perioda za koji subjekat prezentira pune uporedne informacije u skladu s ovim Standardom u svojim prvim finansijskim izvještajima koji su usklađeni s ovim Standardom.

#### Procedure pripreme finansijskih izvještaja na datum prelaska

---

- 35.7 Osim kako je navedeno u tačkama 35.9-35.11, subjekat će u svom početnom izvještaju o finansijskom položaju na datum prelaska na *MSFI za MSS* (tj. na početku najranijeg prezentiranog perioda) da:
- (a) prizna sva **sredstva i obaveze** čije **priznavanje** zahtijeva *MSFI za MSS*;
  - (b) ne vrši priznavanje stavki kao sredstava ili obaveza ako ovaj Standard ne dozvoljava takvo priznavanje;
  - (c) reklasifikuje stavke koje je prema prethodno primenjivanom okviru finansijskog izvještavanja priznao kao jednu vrstu sredstva, obaveze ili komponente **kapitala**, ali su one različita vrsta sredstva, obaveze ili komponente kapitala po ovom Standardu; i
  - (d) primijeni ovaj Standard pri mjerenju svih priznatih sredstava i obaveza.
- 35.8 **Računovodstvene politike** koje subjekat koristi u svom početnom izvještaju o finansijskom položaju sastavljenom u skladu s ovim Standardom se mogu razlikovati od onih korištenih za isti datum, ali u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja. Rezultirajuća korekcije proizilaze iz transakcija, događaja ili uslova prije datuma prelaska na ovaj Standard. Zato subjekat priznaje ova korekcije izravno u neraspoređenoj dobiti (ili, ako je prikladno, drugu kategoriju kapitala) na datum prelaska na ovaj Standard.

- 35.9 Prilikom prvog usvajanja ovog Standarda, subjekat neće retrospektivno mijenjati računovodstveni tretman koji je koristio prema prethodnom okviru finansijskog izvještavanja za bilo koju od sljedećih transakcija:
- (a) **prestanak priznavanja finansijskih sredstava i finansijskih obaveza.** Finansijska sredstva i finansijske obaveze koje su prestale da se priznaju u skladu sa prethodnim računovodstvenim okvirom prije datuma prelaska, ne trebaju da se priznaju po usvajanju *MSFI za MSS*. Suprotno, finansijska sredstva i finansijske obaveze iz transakcije koja se dogodila prije datuma prelaska a koje bi prema *MSFI za MSS* trebalo da prestanu da se priznaju, ali koja nisu prestala da se priznaju prema prethodnom računovodstvenom okviru, subjekat može da odabere (a) da prestane da ih priznaje po usvajanju *MSFI za MSS* ili (b) nastavi da ih priznaje sve do otuđenja ili izmirenja.
  - (b) računovodstvo zaštite. Subjekat neće vršiti promjene računovodstva zaštite prije datuma prelaska na *MSFI za MSS* za odnose zaštite koji više ne postoje na datum prelaska. Za odnose zaštite koji postoje na datum prelaska, subjekat primjenjuje zahtjeve računovodstva zaštite iz Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale finansijske instrumente*, uključujući zahtjeve prestanka računovodstva zaštite za odnose zaštite koji ne ispunjavaju uslove iz Odjeljka 12.
  - (c) računovodstvene procjena.
  - (d) **prekinuta poslovanja.**
  - (e) mjerenje **manjinskog (nekontrolirajućeg) učešća.** Zahtjevi iz tačke 5.6 u vezi alokacije **dobiti ili gubitka i ukupne sveobuhvatne dobiti** između manjinskog učešća i **vlasnika matičnog subjekta** treba da se primjenjuju prospektivno od datuma prelaska na *MSFI za MSS* (ili od takvog ranijeg datuma primjene ovog Standarda na **poslovna spajanja** - vidi tačku 35.10).
  - (f) državni krediti. Subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard prospektivno primjenjuje zahtjeve iz Odjeljka 11 *Osnovni finansijski instrumenti*, Odjeljka 12 i Odjeljka 24 *Državne podrške* na državne kredite koji postoje na datum prelaska na ovaj Standard. Prema tome, ako subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard nije, u skladu sa svojim prethodnim ORN, priznao i mjerio vladin kredit na osnovi koja je u skladu s ovim Standardom, koristi svoj prethodni **knjigovodstveni iznos** kredita prema ORN na datum prelaska na ovaj Standard kao knjigovodstveni iznos kredita na taj datum i ne priznaje korist bilo kojeg državnog kredita po kamatnoj stopi koja je niža od tržišne kamatne stope kao **državnu podršku**.
- 35.10 Subjekat može da koristi jedan ili više sljedećih izuzetaka prilikom pripreme svojih prvih finansijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom:
- (a) Poslovna spajanja. Subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može izabrati da ne primjenjuje Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill* za poslovna spajanja koja su izvršena prije datuma prelaska na ovaj Standard. Međutim, ukoliko prepravljajući bilo koje poslovno spajanje radi usklađivanja s Odjeljkom 19, treba da izvrši prepravljavanje svih kasnijih poslovnih spajanja.
  - (b) **Transakcije plaćanja po osnovicu dionica.** Od subjekta koji prvi put primjenjuje ovaj Standard se ne zahtijeva da primjenjuje Odjeljak 26 *Plaćanja po osnovu dionica* na instrumente kapitala koji su dodijeljeni prije datuma prelaska na ovaj Standard ili na obaveze nastale po osnovu transakcija plaćanja po osnovu dionica koje su izmirene prije datuma prelaska na ovaj Standard.
  - (c) **Fer vrijednost** kao pretpostavljena nabavna vrijednost. Subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može izabrati da mjeri stavku **nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine** na datum prelaska na ovaj Standard po njegovoj fer vrijednosti i koristi tu fer vrijednost kao pretpostavljenu nabavnu vrijednost na taj datum.
  - (d) Revalorizacija kao pretpostavljena nabavna vrijednost. Subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može da odluči koristiti prema revalorizovanu vrijednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine, utvrđenu prije ili na datum prelaska na ovaj Standard po prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kao pretpostavljenu nabavnu vrijednost na datum revalorizacije.
  - (da) **Mjerenje fer vrijednosti zbog nekog događaja** kao pretpostavljena nabavna vrijednost. Možda je subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard utvrdio pretpostavljenu nabavnu vrijednost u skladu sa svojim prethodnim ORN za dio ili svu svoju imovinu i obaveze mjereći ih po njihovoj fer vrijednosti na jedan određeni datum zbog nekog događaja, naprimjer, procjene vrijednosti preduzeća, ili dijelova preduzeća, u svrhe planirane prodaje. Ako je datum mjerenja:
    - (i) na ili prije datuma prelaska na ovaj Standard, subjekat može koristiti takva mjerenja fer vrijednosti zbog nekog događaja kao pretpostavljenu nabavnu vrijednost na datum tog mjerenja.

- (ii) nakon datuma prelaska na ovaj Standard, ali tokom perioda obuhvaćenih prvim finansijskim izvještajima koji su u skladu s ovim Standardom, mjerenja fer vrijednosti zbog nekog događaja se mogu koristiti kao pretpostavljena nabavna vrijednost kada se desi događaj. Subjekt priznaje rezultirajuće korekcije izravno u zadržanoj dobiti (ili ako je to prikladno, drugoj kategoriji kapitala) na datum mjerenja. Na datum prelaska na ovaj Standard, subjekat ili utvrđuje pretpostavljenu nabavnu vrijednost primjenom kriterija iz tačke 35.10(c)–(d) ili mjeru tu imovinu i obaveze u skladu s ostalim zahtjevima iz ovog odjeljkom.
- (e) Kumulativne razlike prevođenja. Odjeljak 30 *Prevođenje stranih valuta* zahtijeva da subjekat klasificira neke razlike po osnovicu prevođenja kao odvojena komponente kapitala. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može izabrati da iznos kumulativne razlike prevođenja za sva **inostrana poslovanja** bude nula na datum prelaska na *MSFI za MSS* (tj. “novi početak”).
- (f) **Odvojeni finansijski izvještaji.** Ukoliko subjekat priprema **odvojene finansijske izvještaje**, tačku 9.26 zahtijeva da računovodstveno tretira svoja ulaganja u zavisne, pridružene ili zajednički kontrolisane subjekte ili:
  - (i) po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za **umanjenje vrijednosti**;
  - (ii) po fer vrijednosti sa promjenama fer vrijednosti priznatim u dobit ili gubitak ili
  - (iii) primjenom metode kapitala u skladu s procedurama iz tačke 14.8.

Ukoliko subjekat koji po prvi put primjenjuje ovaj Standard mjeri takva ulaganja po nabavnoj vrijednosti, on će mjeriti to ulaganje po jednom od sljedećih iznosa na datum prelaska:

- (i) nabavna vrijednost određena u skladu sa Odjeljkom 9 *Konsolidirani i odvojeni finansijski izvještaji* ili
- (ii) pretpostavljena vrijednost, koja će biti ili fer vrijednost na datum prelaska na *MSFI za MSS* ili knjigovodstvena vrijednost na taj datum prema prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
- (g) **Složeni finansijski instrumenti.** Tačka 22.13 zahtijeva da subjekat razdvoji složene finansijske instrumente na komponentu obaveze i komponentu kapitala na datum izdavanja. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard ne mora da razdvaja ove dvije komponente, ako komponenta obaveze nije neizmirena na datum prelaska na ovaj Standard.
- (h) Odgođeni porez na dobit. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može primjenjivati Odjeljak 29 prospektivno od datuma prelaska na *MSFI za MSS*.
- (i) **Ugovori o koncesiji za usluge.** Od subjekta koji prvi put primjenjuje ovaj Standard se ne zahtijeva da primijeni tačku 34.12-34.16 na aranžmane o koncesiji za usluge u koje se ušlo prije datuma prelaska na ovaj Standard.
- (j) Ekstraktivne djelatnosti. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard i koji je po prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima koristio metod ukupnih troškova može izabrati da mjeri sredstva povezana sa naftom i gasom (ona korištena za istraživanje, procjenu, razvoj ili proizvodnju nafte i gasa) na datum prelaska na *MSFI za MSS* po iznosu utvrđenom prema prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Subjekt će da testira ta sredstva na umanjenje vrijednosti na datum prelaska na ovaj Standard u skladu s Odjeljkom 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.
- (k) Ugovori koji sadrže **najam**. Pri određivanju da li ugovor koji postoji na datum prelaska na *MSFI za MSS* sadrži najam (vidjeti tačku 20.3), subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može izabrati da određivanje vrši na osnovicu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum, umjesto na datum kada je zaključen ugovor.
- (l) Obaveze demontaže i uklanjanja koje su uključene u nabavnu vrijednost nekretnine, postrojenja i opreme. Tačka 17.10(c) kaže da nabavna vrijednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme uključuje početnu procjenu troškova demontaže i uklanjanja stavke i obnove područja na kome je stavka bila locirana, što je obaveza koja za subjekat nastaje ili kad je stavka stečena ili kao posljedica korištenja stavke tokom određenog perioda za sve druge svrhe osim za proizvodnju **zaliha** u tom periodu. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može izabrati da mjeri ovu komponentu nabavne vrijednosti stavke nekretnina, postrojenja i opreme na datum prelaska na *MSFI za MSS* umjesto na datum(e) kada je obaveza početno nastala.
- (m) Djelatnosti koje podliježu regulaciji cijena. Ako subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard posjeduje stavke nekretnina, postrojenja i opreme ili nematerijalne imovine koje se koriste, ili su bile ranije korištene, u djelatnostima koje podliježu regulaciji cijena (tj. za pružanje roba ili usluge kupcima

po cijenama utvrđenim od strane ovlaštenog organa), on može izabrati da koristi prethodni knjigovodstveni iznos tih stavki prema ORN na datum prelaska na ovaj Standard kao njihovu pretpostavljenu nabavnu vrijednost. Ako subjekat primijeni ovaj izuzetak na neku stavku, ne treba ga primijeniti na sve stavke. Subjekt ispituje tu imovinu za umanjenje vrijednosti na datum prelaska na ovaj Standard u skladu s Odjeljkom 27.

- (n) **Velika hiperinflacija.** Ako subjekat koji prvi put primjenjuje ovaj Standard ima **funkcionalnu valutu** koja je bila izložena velikoj hiperinflaciji:
- (i) ako je njegov datum prelaska na ovaj Standard na ili poslije **datuma normalizacije funkcionalne valute**, subjekat može izabrati da mjeri svu imovinu i obaveze koje je posjedovao prije datuma normalizacije funkcionalne valute po fer vrijednosti na datum prelaska na ovaj Standard i koristi tu fer vrijednost kao pretpostavljenu nabavnu vrijednost te imovine i obaveza na taj datum i
  - (ii) ako datum normalizacije funkcionalne valute pada unutar dvanaestomjesečnog komparativnog perioda, subjekat može koristiti komparativni period od manje od dvanaest mjeseci, pod uslovom da je cjelokupan skup finansijskih izvještaja (kao što nalaže tačku 3.17) obezbijeden za taj kraći period.

35.11 Ukoliko je za subjekat **neizvodljivo** da izvrši jednu ili više korekcija koje nalaže tačku 35.7 na datum prelaska, subjekat primjenjuje tačke 35.7–35.10 za takve korekcije u najranijem periodu za koji je to izvodljivo i utvrđuje koji iznosi u finansijskim izvještajima nisu prepravljani. Ako je za subjekat neizvodljivo da obezbijedi bilo koje od objavljivanja koje ovaj Standard nalaže uključujući ona za komparativne periode, to izostavljanje se objavljuje.

## Objavljivanja

---

### Objašnjenje prelaska na *MSFI za MSS*

- 35.12 Subjekt treba da objasni kako je prelazak sa prethodnog okvira finansijskog izvještavanja na ovaj Standard utjecao na **finansijsku poziciju**, finansijsku **uspješnost** i novčane **tokove** o kojima subjekat izvještava.
- 35.12A Subjekt koji je primijenio *MSFI za MSS* u prethodnom periodu, kao što je opisano u tački 35.2, objavljuje:
- (a) razlog zbog kojeg je prestao primjenjivati *MSFI za MSS*;
  - (b) razlog zbog kojeg ponovo počinje primjenu *MSFI za MSS* i
  - (c) da li je primijenio ovaj odjeljak ili je primijenio *MSFI za MSS* retroaktivno u skladu s Odjeljkom 10.

### Usklađivanja

- 35.13 Da bi bili usklađeni sa tačkom 35.12, prvi finansijski izvještaji subjekta pripremljeni u skladu s ovim Standardom treba da uključuju:
- (a) opis prirode svake promjene računovodstvene politike.
  - (b) usklađivanja kapitala utvrđenog u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja sa kapitalom utvrđenim u skladu s ovim Standardom, na oba od sljedećih datuma:
    - (i) datum prelaska na ovaj Standard i
    - (ii) kraj najkasnijeg perioda prezentiranog u zadnjim godišnjim finansijskim izvještajima subjekta utvrđenim u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja.
  - (c) usklađivanje dobiti ili gubitka utvrđenog u skladu sa prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja za najkasniji period u zadnjim godišnjim finansijskim izvještajima subjekta sa dobiti ili gubitkom utvrđenim u skladu s ovim Standardom za isti period.
- 35.14 Ako subjekat uoči **pogreške** nastale pod prethodnim okvirom finansijskog izvještavanja, usklađivanja koja zahtijeva tačku 35.13(b) i (c) će, u obujmu u kojem je to izvodljivo, razlučiti korekcije tih pogrešaka od promjena računovodstvenih politika.
- 35.15 Ukoliko subjekat nije prezentirao finansijske izvještaje za prethodne periode, objavit će tu činjenicu u svojim prvim finansijskim izvještajima usklađenim s ovim Standardom.

## Dodatak A

### Datum stupanja na snagu i prelazak

*Ovaj Dodatak je sastavni dio Standarda.*

- A1 *Izmjenama i dopunama Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI za MSS) iz 2015. godine*, objavljenim u svibnju 2015. godine, izmijenjeni su i dopunjeni paragrafi 1.3, 2.22, 2.47, 2.49–2.50, 4.2, 4.12, 5.4–5.5, 6.2–6.3, 9.1–9.3, 9.16, 9.18, 9.24–9.26, 9.28, 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13–11.15, 11.27, 11.32, 11.44, 12.3, 12.8–12.9, 12.23, 12.25, 12.29, 14.15, 15.21, 16.10, 17.5–17.6, 17.15, 17.31–17.32, 18.8, 18.20, 19.2, 19.11, 19.14–19.15, 19.23, 19.25–19.26, 20.1, 20.3, 21.16, 22.8–22.9, 22.15, 22.17–22.18, 26.1, 26.9, 26.12, 26.16–26.17, 26.22, 27.1, 27.6, 27.14, 27.30–27.31, 28.30, 28.41, 28.43, 30.1, 30.18, 31.8–31.9, 33.2, 34.7, 34.10–34.11, 35.2, 35.9–35.11 i rječnik pojmova, revidiran Odjeljak 29 i dodati paragrafi 1.7, 2.14A–2.14D, 9.3A–9.3C, 9.23A, 10.10A, 11.9A–11.9B, 17.15A–17.15D, 17.33, 22.3A, 22.15A–22.15C, 22.18A–22.18B, 22.20, 26.1A–26.1B, 34.11A–34.11F, 35.12A i A2–A3. Subjekt treba primijeniti ove tačke za godišnja perioda koji počinju na ili poslije 1. januara 2017. godine. Izmjene i dopune odjeljka 2–34 se primjenjuju retroaktivno u skladu s Odjeljkom 10 osim kao što je navedeno u tački A2. Ranija primjena *Izmjena i dopuna MSFI za MSS iz 2015. godine* je dopuštena. Ako subjekat primjenjuje *Izmjene i dopune MSFI za MSS iz 2015. godine* za raniji period, on objavljuje tu činjenicu.
- A2 Ako je neizvodljivo za subjekat da retroaktivno primjenjuje bilo koje nove ili revidirane zahtjeve iz izmjena i dopuna odjeljka 2–34, subjekat primjenjuje te zahtjeve u najranijem periodu za koji je to izvodljivo učiniti. Dodatno, subjekat:
- može izabrati da primjenjuje revidiran Odjeljak 29 prospektivno od početka perioda u kojem prvo primjenjuje *Izmjene i dopune MSFI za MSS iz 2015. godine*.
  - primjenjuje izmjene i dopune tačke 19.11 prospektivno od početka perioda u kojem prvo primjenjuje *Izmjene i dopune MSFI za MSS iz 2015. godine*. Ovaj tačku je primjenljiv isključivo ako subjekat ima poslovna spajanja iz djelokruga Odjeljaka 19.
  - primjenjuje izmjene i dopune tačke 2.49–2.50, 5.4, 17.15, 27.6, 27.30–27.31 i 31.8–31.9 i nove tačke 10.10A, 17.15A–17.15D i 17.33 prospektivno od početka perioda u kojem prvo primjenjuje *Izmjene i dopune MSFI za MSS iz 2015. godine*. Ove tačke su primjenljive isključivo ako subjekat primjenjuje model revalorizacije na bilo koju klasu nekretnina, postrojenja i opreme u skladu s tačkom 17.15.
- A3 Subjekt utvrđuje koji iznosi u financijskim izvještajima nisu prepravljani kao rezultat primjene tačke A2.

## Dodatak B

### Rječnik pojmova

*Ovaj Dodatak je sastavni dio Standarda.*

<b>aktivno tržište</b>	Tržište na kojem se transakcije za imovinu ili obavezu obavljaju uz dovoljnu učestalost i količinu za obezbjeđenje informacija o cijenama na trajnoj osnovi.
<b>amortizacija</b>	Sistematski raspored amortizirajućeg iznosa sredstva tokom korisnog vijeka upotrebe.
<b>amortizirajući iznos(iznos koji se amortizira)</b>	Nabavna vrijednost sredstva ili drugi iznos koji zamjenjuje tu vrijednost (u finansijskim izvještajima) umanjen za preostalu (rezidualnu) vrijednost.
<b>amortizovani trošak finansijskog sredstva ili finansijske obaveze</b>	Iznos po kome se finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza mjere prilikom početnog priznavanja umanjen za isplate glavnice, plus ili minus kumulativna amortizacija korištenjem metode efektivne kamate za bilo koju razliku između početnog iznosa i iznosa pri dospelju, i minus bilo koje umanjenje (direktno ili preko konta ispravke) po osnovu umanjenja vrijednosti ili nenaplativosti.
<b>aranžman plaćanja po osnovu dionica</b>	<p>Ugovor između subjekta (ili drugog subjekta iz grupe ili bilo kojeg dioničara bilo kojeg subjekta iz grupe) i druge strane (uključujući zaposlenog) kojim se drugoj strani daje pravo da dobija:</p> <p>(a) novac ili drugu imovinu subjekta za iznose koji se zasnivaju na cijeni (ili vrijednosti) instrumenata kapitala (uključujući dionice ili dioničke opcije) subjekta ili drugog subjekta iz grupe; ili</p> <p>(b) instrumente kapitala (uključujući dionice ili dioničke opcije) subjekta ili drugog subjekta iz grupe</p> <p>pod uslovom da su određeni uvjeti sticanja, ako ih ima, ispunjeni.</p>
<b>bilans uspjeha</b>	Finansijski izvještaj koji predstavlja sve stavke prihoda i rashoda priznate u izvještajnom periodu, izuzimajući stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
<b>bilješke (uz finansijske izvještaje)</b>	Bilješke sadrže dopunske informacije u odnosu na informacije prezentirane u izvještaju o finansijskoj poziciji, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, bilansu uspeha (ukoliko se prezentira), kombinovanom izvještaju o dobiti i neraspoređenoj dobiti (ukoliko se prezentira) izvještaju o promjenama u kapitalu i izvještaju o novčanim tokovima. Bilješke sadrže narativne opise ili raščlanjavanja stavki objavljenih u ovim izvještajima i informacije o stavkama koje se nisu kvalifikovale za priznavanje u ovim izvještajima.
<b>biološko sredstvo</b>	Živa životinja ili biljka.
<b>bliski članovi porodice osobe</b>	<p>Oni članovi porodice za koje se može očekivati da utiču na tu osobu ili da na njih ta osoba utiče u njihovom poslovanju sa subjektom, uključujući:</p> <p>(a) djecu te osobe i supružnika ili vanbračnog druga;</p> <p>(b) djecu supružnika ili vanbračnog druga te osobe; i</p> <p>(c) izdržavane članove porodice te osobe ili supružnika ili vanbračnog druga te osobe.</p>
<b>bruto ulaganje u najam</b>	<p>Predstavlja zbir:</p> <p>(a) minimalnih plaćanja za najam koje potražuje najmodavac kod finansijskog najma i</p> <p>(b) bilo kojeg negarantovanog ostatka vrijednosti koja pripada najmodavcu.</p>
<b>cilj finansijskih izvještaja</b>	Obezbjeđivanje informacija o finansijskoj poziciji, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka od strane širokog spektra korisnika koji nisu u poziciji da zahtijevaju izvještaje prilagođene njihovim specifičnim potrebama za određenim informacijama.
<b>čvrsta obaveza</b>	Obavezujući sporazum za razmjenu određene količine resursa po određenoj cijeni na određeni budući datum ili datume.



<b>datum normalizacije funkcionalne valute</b>	Datum kada funkcionalna valuta subjekta više nema jednu, ili obje, od dvije karakteristike velike hiperinflacije, ili kada postoji promjena funkcionalne valute subjekta u valutu koja nije izložena velikoj hiperinflaciji.
<b>datum odobrenja - dodjeljivanja</b>	Datum na koji subjekt i druga strana (uključujući zaposlenog) zaključe sporazum o plaćanju na osnovu dionica, a to je kad subjekt i druga strana na isti način razumijevaju uslove sporazuma. Na datum odobrenja subjekt daje drugoj strani pravo na novac, druga sredstva ili instrumente kapitala subjekta, uz uslov da se ispune precizirani uslovi sticanja, ukoliko ih ima. Ukoliko je taj sporazum predmet procesa odobravanja (na primjer od strane dioničara) datum odobrenja je datum kada se to odobrenje dobije.
<b>datum prelaska na MSFI za MSS</b>	Početak najranijeg perioda za koji subjekt prezentira potpune uporedne informacije u skladu sa MSFI za MSS u svojim prvim finansijskim izvještajima koji su usklađeni sa MSFI za MSS.
<b>dobici (gains)</b>	Povećanja u ekonomskim koristima koja zadovoljavaju definiciju dobitka ali nisu prihod.
<b>dobit ili gubitak</b>	Ukupni prihodi umanjeni za rashode, isključujući komponente ostale sveobuhvatne dobiti.
<b>dobit (income)</b>	Povećanja ekonomskih koristi tokom izvještajnog perioda u obliku priliva ili povećanja sredstava (imovine) ili smanjenja obaveza koja rezultiraju u porastu kapitala, a koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
<b>država</b>	Nacionalna, regionalna ili lokalna uprava.
<b>državna davanja</b>	Pomoć države u obliku prenosa resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće ispunjenje određenih uslova koji se odnose na poslovne aktivnosti subjekta.
<b>državni planovi (primanja zaposlenih)</b>	Planovi primanja zaposlenih uspostavljeni zakonom radi pokrivanja svih subjekata (ili svih subjekta određene kategorije, na primjer iz određene privredne grane) i upravljani od strane nacionalne ili lokalne vlasti ili drugog tijela (na primjer nezavisna agencija osnovana posebno za tu svrhu) koje nije pod kontrolom niti uticajem izvještajnog subjekta.
<b>efektivna kamatna stopa</b>	Stopa koja tačno diskontira procijenjene buduće novčane isplate ili primanja tokom očekivanog vijeka finansijskog instrumenta ili, gdje je prikladno, tokom kraćeg perioda, na neto knjigovodstveni iznos finansijskog sredstva ili finansijske obaveze.
<b>efektivnost zaštite</b>	Stepen do koga se promijene fer vrijednosti ili tokova novca zaštićene stavke, koje su pripisive riziku zaštite, kompenziraju sa promjenama fer vrijednosti ili tokovima novca instrumenta zaštite.
<b>fer (istinita) prezentacija</b>	Istinito predstavljanje efekata transakcija, ostalih događaja i okolnosti u skladu sa definicijama i kriterijumima priznavanja za imovinu, obaveze, prihode i rashode.
<b>fer vrijednost</b>	Iznos za koji se sredstvo može razmijeniti, obaveza izmiriti ili dodijeljeni instrument kapitala razmijeniti između obaviještenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.
<b>fer vrijednost umanjena za troškove prodaje</b>	Iznos koji se može dobiti prodajom nekog sredstva ili jedinice koja generiše novac u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana, umanjen za troškove otuđenja.
<b>finansijska obaveza</b>	Obaveza koja je: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ugovorna obaveza: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) davanja novca ili drugog finansijskog sredstva drugom subjektu; ili</li> <li>(ii) razmjenjivanja finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim subjektom prema uslovima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt; ili</li> </ul> </li> <li>(b) ugovor koji će biti ili može biti izmiren subjektivim vlastitim instrumentima kapitala i: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) za koji subjekt jeste ili može biti obavezan da dostavi promjenljiv broj vlastitih instrumenata kapitala, ili</li> <li>(ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije a ne razmenom fiksne sume novca ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj subjektivih vlastitih instrumenata kapitala. Za ovu potrebu subjektovi vlastiti instrumenti kapitala ne uključuju instrumente koji su sami po sebi ugovori za buduće primanje ili davanje vlastitih instrumenata kapitala subjekta.</li> </ul> </li> </ul>



<b>finansijska pozicija</b>	Odnos sredstava, obaveza i kapitala subjekta, kako je izviješteno u izvještaju o finansijskoj poziciji.
<b>finansijske aktivnosti</b>	Aktivnosti koje rezultiraju promjenama veličine i sastava kapitala i dugova subjekta.
<b>finansijski instrument</b>	Ugovor na osnovu koga nastaje finansijsko sredstvo jednog subjekta i finansijska obaveza ili instrument kapitala drugog subjekta.
<b>finansijski izvještaji</b>	Strukturirana prezentacija finansijske pozicije, finansijskih performansi i tokova novca subjekta.
<b>finansijski izvještaji opće namjene</b>	Finansijski izvještaji usmjereni ka općim potrebama za finansijskim informacijama širokog kruga korisnika koji nisu u položaju da zahtijevaju izvještaje pripremljene radi zadovoljenja njihovih specifičnih potreba za informacijama.
<b>finansijski najam</b>	Najam kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom nad nekim sredstvom. Pravo svojine se na kraju može ali ne mora prenijeti. Najam koji nije finansijski najam je poslovni najam.
<b>finansijsko sredstvo</b>	Svako sredstvo koje je: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) novac;</li> <li>(b) instrument kapitala drugog subjekta;</li> <li>(c) ugovorno pravo: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) na primanje novca ili drugog finansijskog sredstva od drugog subjekta; ili</li> <li>(ii) razmjene finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim subjektom pod uslovima koji su potencijalno povoljni za subjekt; ili</li> </ul> </li> <li>(d) ugovor koji će biti ili može biti izmiren subjektovim vlastitim instrumentima kapitala i: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) po kome subjekt jeste ili može biti obavezan da primi promjenljiv broj subjektovih vlastitih instrumenata kapitala; ili</li> <li>(ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije a ne razmjenom fiksnog iznosa novca ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj subjektovih vlastitih instrumenata kapitala. Za ovu potrebu subjektovi vlastiti instrumenti kapitala ne uključuju instrumente koji su sami po sebi ugovori za buduće primanje ili davanje subjektovih vlastitih instrumenata kapitala.</li> </ul> </li> </ul>
<b>finansiranje/bezbjedenje sredstava (za primanja po prestanku zaposlenja)</b>	Doprinosi koje subjekt i ponekad njegovi zaposleni uplaćuju nekom subjektu, ili fondu, koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i iz kojeg se isplaćuju primanja zaposlenih.
<b>funkcionalna valuta</b>	Valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.
<b>goodwill</b>	Buduće ekonomske koristi proistekle od imovine koja se ne može pojedinačno identifikovati i odvojeno priznati.
<b>greške</b>	Izostavljeni ili pogrešno iskazani podaci u finansijskim izvještajima subjekta za jedan ili više ranijih perioda proizašli iz neupotrebljavanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija koje: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) su bile dostupne kada su finansijski izvještaji za te periode bili odobreni za izdavanje, i</li> <li>(b) za koje se moglo razumno očekivati da budu prikupljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izvještaja.</li> </ul>
<b>grupa</b>	Matica (matični subjekt) i svi njeni zavisni subjekti.
<b>gubitak od umanjenja vrijednosti</b>	Iznos za koji knjigovodstvena vrijednost sredstva prevazilazi (a) u slučaju zalih, prodajnu vrijednost umanjenju za troškove dovršenja i prodaje ili (b) u slučaju druge imovine, fer vrijednost umanjenju za troškove prodaje.
<b>imputirana kamatna stopa</b>	Jasnije određiva stopa od sljedećih: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) pretežna stopa za sličan instrument emitenta sa sličnim kreditnim rejtingom, ili</li> <li>(b) kamatna stopa kojom se diskontira nominalni iznos tog instrumenta na tekuću prodajnu cijenu za gotovinu robe ili usluga.</li> </ul>

<b>inkrementalna kamatna stopa pozajmljivanja za najmoprimca</b>	Kamatna stopa koju bi najmoprimac morao da plati za sličan najam ili, ako se ona ne može utvrditi, stopa koja bi na početku perioda trajanja najma teretila korisnika u slučaju pozajmljivanja sredstva na sličan rok i sa sličnim garancijama za kupovinu sredstva.
<b>inostrano poslovanje</b>	Subjekt koji je zavisni subjekt, pridruženi subjekt, zajednički potuhvat ili podružnica izvještajnog subjekta, čije aktivnosti su bazirane ili se provode u zemlji ili valuti osim zemlje ili valute izvještajnog subjekta.
<b>instrument zaštite</b>	<p>Za svrhe specijalnog računovodstva zaštite za MSS prema Odjeljku 12 ovog Standarda, instrument zaštite je finansijski instrument koji ispunjava sve navedene uslove:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) to je swap kamatne stope, swap strane valute, forward ugovor o razmjeni strane valute ili forward ugovor o razmjeni robe za koji se očekuje da je visoko efektivan u kompenziranju rizika identifikovanog u paragrafu 12.17 koji je naznačen kao rizik koji je predmet zaštite.</li> <li>(b) uključuje stranu koja je eksterna u odnosu na izvještajni subjekt (odnosno eksterna strana za grupu, segment ili pojedinačni subjekt o kome se izvještava).</li> <li>(c) vjerovatni iznos je jednak naznačenom iznosu glavnice ili vjerovatnom iznosu zaštićene stavke.</li> <li>(d) ima određen datum dospjeća koji nije kasniji od <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) datuma dospjeća finansijskog instrumenta koji je predmet zaštite,</li> <li>(ii) očekivanog datuma izmirenja obaveze nabavke ili prodaje robe, ili</li> <li>(iii) nastanka veoma vjerovatne predviđene transakcije strane valute ili robe čija se zaštita vrši.</li> </ul> </li> <li>(e) nema obilježja plaćanja unaprijed, prijevremenog raskida ili produženja.</li> </ul> <p>Subjekt koji izabere da primjenjuje MRS 39 za računovodstvo finansijskih instrumenata primjenjuje definiciju instrumenta zaštite iz tog standarda umjesto ove definicije.</p>
<b>intrinzična (unutrašnja) vrijednost</b>	Razlika između fer vrijednosti dionica na koju druga strana ima (uslovno ili bezuslovno) pravo upisivanja ili pravo primanja i cijene (ukoliko je ima) ovih dionica koja se zahtijeva od druge strane (ili će se zahtijevati). Na primjer dionička opcija sa izvršnom cijenom od 15 NJ, za dionicu sa fer vrijednošću od 20 NJ, ima unutrašnju vrijednost od 5 NJ.
<b>istraživanje</b>	Originalno i planirano istraživanje poduzeto u cilju sticanja novog naučnog ili tehničkog znanja ili razumijevanja.
<b>izvedena obaveza</b>	<p>Obaveza koja proizilazi iz aktivnosti subjekta kada je:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) putem ustanovljenog modela prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno konkretnih tekućih izvjava, subjekt nagovijestio drugim stranama da će prihvatiti određene obaveze, i</li> <li>(b) kao rezultat toga, subjekt je izazvao opravdano očekivanje drugih strana da će ispuniti te obaveze.</li> </ul>
<b>izvještaj o finansijskoj poziciji</b>	Finansijski izvještaj koji prikazuje odnos imovine, obaveza i kapitala subjekta na određeni datum (takođe se naziva bilans stanja).
<b>izvještaj o promjenama na kapitalu</b>	Finansijski izvještaj koji prikazuje dobit ili gubitak za period, stavke prihoda i rashoda priznate direktno u kapitalu tokom perioda, efekte promjena računovodstvenih politika i korekcija grešaka priznatih u periodu i (u zavisnosti od oblika izvještaja o promjenama na kapitalu koji je odabrao subjekt) iznos transakcija sa vlasnicima kapitala koji djeluju u svojstvu vlasnika kapitala tokom perioda.
<b>izvještaj o dobiti i zadržanoj zaradi</b>	Finansijski izvještaj koji prikazuje dobit ili gubitak i promjene neraspoređene dobiti za period.
<b>izvještaj o novčanim tokovima</b>	Finansijski izvještaj koji obezbjeđuje informacije o promjenama u novcu i novčanim ekvivalentima subjekta za period, odvojeno prikazujući promjene iz poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti tokom perioda.

<b>izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti</b>	Finansijski izvještaj koji prikazuje sve stavke prihoda i rashoda priznate u periodu, uključujući one stavke priznate pri određivanju dobiti ili gubitka (što je podzbir u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti) i stavke ostale sveobuhvatne dobiti. Ukoliko subjekt odluči da prezentira i bilans uspjeha i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti počinje sa dobitim ili gubitkom i zatim prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
<b>izvještajni datum</b>	Krajnji datum posljednjeg perioda na koji se odnose godišnji ili periodični finansijski izvještaji.
<b>izvještajni period</b>	Period na koji se odnose finansijski izvještaji ili periodični finansijski izvještaj.
<b>javna odgovornost</b>	Subjekt ima javnu odgovornost ako:  se njegovim dužničkim ili instrumentima kapitala trguje na javnom tržištu ili je u procesu izdavanja takvih instrumenata za trgovanje na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili organizovanim neslužbenim tržištima (over-the-counter market) uključujući lokalna i regionalna tržišta), ili  drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jednu od svojih primarnih djelatnosti.
<b>javno utrživi (dužnički ili instrumenti kapitala)</b>	Instrumenti kojima se trguje ili su u procesu izdavanja radi trgovanja na javnom tržištu na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili organizovanim neslužbenim tržištima uključujući lokalna i regionalna tržišta).
<b>jedinica koja generiše novac</b>	Najmanja prepoznatljiva grupa sredstava koja generiše prilive novca koji su uglavnom nezavisni od priliva novca drugih sredstava ili grupa sredstava.
<b>kamatna stopa sadržana u najmu</b>	Diskontna stopa koja na početku najma izjednačava ukupnu sadašnju vrijednost (a) minimalnih plaćanja najma i (b) negarantovanog ostatka vrijednosti sa zbirom (i) fer vrijednosti iznajmljenog sredstva i (ii) svih početnih direktnih troškova najmodavca.
<b>kapital (osnovni)</b>	Preostalo učešće u imovini subjekta poslije odbuzimanja svih njegovih obaveza.
<b>klasa (grupa) sredstava</b>	Grupisanje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta.
<b>knjigovodstveni iznos</b>	Iznos po kom se sredstvo (imovina) ili obaveze priznaju u izvještaju o finansijskom položaju.
<b>komponenta subjekta</b>	Poslovanje i novčani tokovi koji se jasno mogu, za svrhe poslovanja i finansijskog izvještavanja, izdvojiti od ostatka subjekta.
<b>konsolidovani finansijski izvještaji</b>	Finansijski izvještaji matice i zavisnog subjekta koji su prezentirani kao izvještaji jedinstvenog ekonomskog subjekta.
<b>kontrola (nad subjektom)</b>	Moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama subjekta sa ciljem ostvarenja koristi od njegovih djelatnosti.
<b>koristan vijek trajanja</b>	Period tokom kojeg se očekuje da sredstvo bude raspoloživo subjektu za korištenje ili broj proizvedenih ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje da će ostvariti korištenjem tog sredstva.
<b>kumulirajuće naknade za vrijeme odsustva mali i srednji subjekti</b>	Nadoknađena odsustva koja se prenose i mogu da budu iskorištena u budućim periodima ako pravo sadašnjeg perioda nije iskorišteno u potpunosti.  Subjekti koji:  (a) nemaju javnu odgovornost, i  (b) objavljuju finansijske izvještaje opće namjene za eksterne korisnike.  Subjekt ima javnu odgovornost ukoliko:  podnosi, ili je u procesu podnošenja, svojih finansijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji, za potrebe izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu, ili  drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim unijama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, uzajamnim fondovima i investicionim bankama.
<b>manjinski interes</b>	Kapital u zavisnom subjektu koji nije, direktno ili indirektno, pripisiv matici.
<b>matrica (matični subjekt)</b>	Subjekt koji ima jedan ili više zavisnih subjekta.

<b>međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI)</b>	Standardi i Tumačenja usvojeni od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvataju: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja;</li> <li>(b) Međunarodne računovodstvene standarde; i</li> <li>(b) Tumačenja koja je dao Komitet za tumačenja Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (IFRIC) ili raniji Stalni komitet za tumačenja (SIC).</li> </ul>
<b>međuperiod</b>	Period finansijskog izvještavanja koji je kraći od cijele finansijske godine.
<b>metod efektivne kamate</b>	Metod obračuna amortizovanog troška finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (ili grupe finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza) i raspodjele prihoda od kamate ili rashoda od kamate tokom relevantnog perioda.
<b>metod projektovane kreditne jedinice</b>	Metod aktuarskog vrednovanja koji posmatra svaki period pružanja usluga (rada) kao razlog nastanka dodatne jedinice prava na primanja i mjeri tu jedinicu odvojeno radi utvrđivanja konačne obaveze (ponegdje poznat kao metod obračunavanja primanja srazmjerno tokom procesa rada ili kao metod primanja prema godinama službe/radnog staza).
<b>minimalna plaćanja najma</b>	<p>Plaćanja za vrijeme trajanja najma koja je najmoprimac obavezan ili može biti obavezan da vrši, isključujući potencijalnu rentu, troškove usluga i poreze koje treba plaćati najmodavac i koje se refundiraju najmodavcu, zajedno sa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) za najmoprimca, svim iznosima garantiranim od strane zajmoprimca ili strane koja je povezana s najmoprimcem; ili</li> <li>(b) za najmodavca, svakom preostalom vrijednošću garantiranom najmodavcu od strane: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) najmoprimca;</li> <li>(ii) strane koja je povezana s najmoprimcem; ili</li> <li>(iii) treće strane koja nije povezana s najmodavcem i koja je finansijski sposobna da ispunji obaveze u skladu s garancijom.</li> </ul> </li> </ul> <p>Međutim, ako najmoprimac ima opciju da kupi imovinu po cijeni za koju se očekuje da bude dovoljno niža od fer vrijednosti na datum na koji opcija postane izvršiva da bi bilo razumno izvjesno, prilikom zasnivanja najma, da će se ta opcija izvršiti, minimalna plaćanja najma se sastoje od minimalnih plaćanja plativih u trajanju najma do očekivanog datuma izvršenja ove opcije kupnje i plaćanja koje je potrebno da bi se ona izvršila.</p>
<b>mjerjenje monetarne stavke</b>	<p>Proces utvrđivanja monetarnih iznosa po kojima elementi finansijskih izvještaja treba da se priznaju i vode u izvještaju o finansijskoj poziciji i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti.</p> <p>Novčane jedinice koje se drže i imovina i obaveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju novčanih jedinica.</p>
<b>nadoknadivi iznos</b>	Fer vrijednost sredstva (ili jedinice koja generiše novac) umanjena za troškove prodaje ili njegova upotrebna vrijednost, u zavisnosti koja je od ovih vrijednosti veća.
<b>najam</b>	Sporazum po kome najmodavac prenosi na najmoprimca pravo korištenja sredstva za dogovoreni vremenski period u zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja.
<b>neizvodljivo</b>	Primjena nekog zahtjeva je neizvodljiva ako ga subjekt ne može primijeniti i nakon svih razumnih napora da to učini.
<b>nekretnine, postrojenja i oprema</b>	<p>Materijalna sredstva:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) koja se drže za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima, za ulaganje ili za administrativne svrhe; i</li> <li>(b) za koja se očekuje da će se koristiti duže od jednog perioda.</li> </ul>

<b>nematerijalna imovina</b>	Nemonetarno sredstvo koje se može identifikovati, bez fizičke substance. Takva imovina se može identifikovati kada je: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) odvojiva, odnosno moguće je odvojiti ili odijeliti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, bilo zasebno ili zajedno sa povezanim ugovorom, imovinom ili obavezom, ili</li> <li>(a) nastala iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira da li su ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od drugih prava ili obaveza.</li> </ul>
<b>neto ulaganje u najam novac</b>	Bruto ulaganje u najam diskontovano po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu.
<b>novčani ekvivalenti</b>	Novac obuhvata gotovinu i depozite po viđenju.
<b>novčani tokovi</b>	Kratkoročna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose novca i koje su pod beznačajnim rizikom promjene vrijednosti.
<b>obaveza</b>	Prilivi i odlivi novca i novčanih ekvivalenata.
<b>obaveza za definisana primanja (sadašnja vrijednost)</b>	Sadašnja obaveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se izmirenje očekuje da će rezultirati u odlivu resursa koji predstavljaju ekonomske koristi iz subjekta.
<b>obaveza za definisano primanje</b>	Sadašnja vrijednost bez oduzimanja bilo kog sredstva plana, očekivanih budućih plaćanja neophodnih za izmirenje obaveze nastale po osnovu usluga zaposlenog u tekućem i prethodnim periodima.
<b>obaveze po osnovu zajmova (kredita)</b>	Sadašnja vrijednost obaveze za definisano primanje na izvještajni datum minus fer vrijednost sredstava plana na izvještajni datum (ako postoje) iz kojih će te obaveze biti direktno izmirene.
<b>obračunska osnova računovodstva</b>	Finansijske obaveze koje nisu kratkoročnih obaveze prema dobavljačima pod uobičajenim kreditnim uslovima.
<b>odbitne privremene razlike</b>	Efeki transakcija i drugih događaja se priznaju onda kada se dogode (a ne kada se novac ili novčani ekvivalenti prime ili isplate) i evidentiraju se u računovodstvenoj evidenciji i o njima se izvještava u finansijskim izvještajima perioda na koje se odnose.
<b>odložena porezna sredstva</b>	Privremene razlike koje će rezultirati u iznosima koji su odbitni pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućih perioda kada se knjigovodstveni iznos imovine ili obaveze naplati ili izmiri.
<b>odložene porezne obaveze</b>	Iznosi poreza na dobit nadoknadivi u budućim periodima u pogledu: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) odbitnih privremenih razlika;</li> <li>(b) neiskorištenih poreznih gubitaka prenijetih na naredni period; i</li> <li>(c) neiskorištenih poreznih kredita prenijetih na naredni period.</li> </ul>
<b>odloženi porez</b>	Iznosi poreza na dobit plativog u budućim periodima u pogledu oporezivih privremenih razlika.
<b>odvojeni finansijski izvještaji</b>	Plativ (povrativ) iznos poreza na dobit koji se odnosi na oporezivu dobit (porezni gubitak) za buduće izvještajne periode kao rezultat prošlih transakcija ili događaja.
<b>oporeziva dobit (porezni gubitak)</b>	Izvještaji koje prezentira subjekt, u kojima je subjekt mogao izabrati, u skladu s paragrafima 9.25–9.26, da iskaže svoja ulaganja u zavisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte ili po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti, po fer vrijednosti s promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku, ili primjenom metoda kapitala u skladu s procedurama iz paragrafa 14.8.
<b>oporezive privremene razlike</b>	Dobit (gubitak) za izvještajni period po kojem su porezi na dobit plativi (nadoknadivi), određen u skladu sa propisima utvrđenim od strane poreznih vlasti. Oporeziva dobit je jednaka oporezivom prihodu umanjenom za iznose koji su odbitne stavke od oporezivog prihoda.
<b>opreznost</b>	Privremene razlike koje će rezultirati u oporezive iznose pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućih perioda kada se knjigovodstveni iznos imovine ili obaveze naplati ili izmiri.
	Uključivanje stepena opreza pri prosuđivanjima potrebnim za procjene koje se zahtijevaju u uslovima neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precijenjeni, a obaveze ili rashodi nisu potcijenjeni.

<b>ostala sveobuhvatna dobit</b>	Stavke prihoda i rashoda (uključujući prilagođavanja zbog reklasifikacije) koje nisu priznate u dobiti ili gubitku kako se zahtijeva ili dozvoljava ovim Standardom.
<b>ostatak vrijednosti/ rezidualna vrijednost (nekog sredstva)</b>	Procijenjeni iznos koje bi subjekt primio danas ako bi otuđio sredstvo, nakon odbijanja procijenjenih troškova otuđenja i pod pretpostavkom da je sredstvo već na kraju svog korisnog vijeka i u stanju koje se očekuje na kraju njegovog korisnog vijeka.
<b>otpremnine</b>	Primanja zaposlenih plativa kao rezultat ili: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) odluke subjekta da prekine zaposlenje nekog zaposlenog prije normalnog datuma penzionisanja, ili</li> <li>(a) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati da je višak u zamjenu za ta primanja.</li> </ul>
<b>performance (uspješnost)</b>	Odnos prihoda i rashoda subjekta, kako su prikazani u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.
<b>periodični finansijski izvještaj</b>	Finansijski izvještaj koji sadrži bilo kompletan set finansijskih izvještaja ili sažeti set finansijskih izvještaja za međuperiod.
<b>izvještajna valuta</b>	Valuta u kojoj se prezentiraju finansijski izvještaji.
<b>planovi (primanja) više poslodavaca</b>	Planovi definisanih doprinosa (koji nisu državni planovi) ili planovi definisanih primanja (koji nisu državni planovi) kojim se: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) udružuju sredstva različitih subjekta koji nisu pod zajedničkom kontrolom i</li> <li>(b) koriste ta sredstva radi davanja primanja zaposlenima iz više od jednog subjekta tako što su nivoi doprinosa i primanja određeni bez obzira na to koji subjekt zapošljava zaposlene o kojima je riječ.</li> </ul>
<b>planovi definisanih doprinosa</b>	Planovi primanja po prestanku zaposlenja prema kojima subjekt plaća fiksne doprinose odvojenom subjektu (fondu) i neće imati zakonsku niti izvedenu obavezu plaćanja daljih doprinosa ili direktnih plaćanja primanja zaposlenima ako taj fond ne drži dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenih koja se odnose na njihov rad u tekućem i prethodnim periodima.
<b>planovi definisanih primanja</b>	Planovi primanja po prestanku zaposlenja osim planova definisanih doprinosa.
<b>planovi primanja po prestanku zaposlenja poduhvatnik</b>	Formalni ili neformalni aranžmani prema kojima neki subjekt obezbjeđuje primanja po prestanku zaposlenja jednom ili više zaposlenih. Strana u zajedničkom poduhvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poduhvatom.
<b>poljoprivredna djelatnost</b>	Upravljanje od strane subjekta biološkom transformacijom bioloških sredstava za prodaju, u poljoprivredne proizvode ili za stvaranje dodatnih bioloških sredstava.
<b>poljoprivredni proizvod</b>	Ubrani (požnjeveni) proizvod od bioloških sredstava datog subjekta.
<b>porezna osnovica</b>	Porezna osnovica imovine ili obaveze je iznos koji se pripisuje toj imovini ili obavezi u porezne svrhe.
<b>porezni rashod</b>	Zbimi iznos uključen u ukupnu sveobuhvatnu dobit ili kapital za izvještajni period u vezi sa tekućim i odloženim porezom.
<b>porez na dobit</b>	Svi domaći i inostrani porezi koji se zasnivaju na oporezivoj dobiti. Porez na dobit takođe uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća zavisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat pri raspodjeli izvještajnom subjektu.
<b>poslovanje</b>	Integrirani skup djelatnosti i sredstava (imovine) koji se vrše i kojima se upravlja u svrhu obezbjeđenja: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) prinosa investitorima, ili</li> <li>(b) nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi direktno i srazmjerno donosiocima politike ili učesnicima.</li> </ul>
<b>poslovno spajanje poslovne aktivnosti</b>	Poslovanje se obično sastoji od ulaznih elemenata (inputa), procesa primijenjenih na inpute i proisteklih izlaznih elemenata (outputa) koji se koriste, ili će se koristiti, za stvaranje prihoda. Ukoliko je prisutan goodwill u prenesenom skupu djelatnosti i sredstava (imovine), pretpostavlja se da preneseni skup jeste poslovanje. Spajanje odvojenih subjekta ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt. Glavne aktivnosti kojima se stvaraju prihodi subjekta i druge aktivnosti koje nisu ulagačke aktivnosti ili finansijske aktivnosti.



<b>poslovni najam</b>	Najam kojim se suštinski ne prenose svi rizici i koristi po osnovu vlasništva. Najam koji nije poslovni najam predstavlja finansijski najam.
<b>poslovni segment</b>	Poslovni segment je ona komponenta nekog subjekta: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) koja sudjeluje u poslovnim aktivnostima od kojih može zaraditi prihode i napraviti rashode (uključujući i prihode i rashode vezane za transakcije sa drugim komponentama istog subjekta);</li> <li>(b) čije poslovne rezultate redovno pregleda glavni izvršilac sa pravom odlučivanja da bi donosio odluke o resursima koji se dodjeljuju tom segmentu i da bi ocijenio njegovu uspješnost; i</li> <li>(c) za koji su dostupne posebne finansijske informacije.</li> </ul>
<b>potencijalna obaveza</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Moguća obaveza koja nastaje iz prošlih događaja i čije postojanje će biti potvrđeno samo nastankom ili odsustvom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta, ili</li> <li>(b) sadašnja obaveza koja nastaje iz prošlih događaja, ali nije priznata jer: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) nije vjerovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtijevan za izmirenje obaveze, ili</li> <li>(ii) iznos obaveze ne može se izmjeriti dovoljno pouzdano.</li> </ul> </li> </ul>
<b>potencijalno sredstvo (imovina)</b>	Moguća imovina koja nastaje po osnovu prošlih događaja i čije postojanje će biti potvrđeno jedino nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta.
<b>pouzdanost</b>	Kvalitet informacije koji je čini oslobođenom od značajnih grešaka i predrasuda i predstavlja vjerodostojno ono što bi ta informacija ili podrazumijevalo da predstavlja ili što bi se razumno očekivalo da predstavlja.
<b>povezana strana</b>	<p>Povezana strana je pojedinac ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji priprema svoje finansijske izvještaje (izvještajni subjekt).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Pojedinac ili bliski član porodice tog pojedinca je povezan sa izvještajnim subjektom ako: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) je član ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnog subjekta ili njegovog matičnog subjekta;</li> <li>(ii) ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom; ili</li> <li>(iii) ima značajan uticaj nad izvještajnim subjektom.</li> </ul> </li> <li>(b) Subjekt je povezan sa izvještajnim subjektom ako postoji bilo koja od navedenih situacija: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste grupe (što znači da su svi matični, zavisni i pridruženi subjekti povezane strane).</li> <li>(ii) jedan subjekt je pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat drugog subjekta (ili pridruženi subjekt ili zajednički poduhvat člana grupe u kojoj je drugi subjekt član).</li> <li>(iii) oba subjekta su zajednički poduhvat istog trećeg subjekta.</li> <li>(iv) jedan subjekt je zajednički poduhvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženi subjekt trećeg subjekta.</li> <li>(v) subjekt je plan primanja po prestanku zaposlenja zaposlenih ili u izvještajnom subjektu ili subjektu povezanom sa izvještajnim subjektom. Ukoliko je sam izvještajni subjekt takav plan, poslodavci koji sponzorišu plan su povezane strane izvještajnog subjekta.</li> <li>(vi) subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom pojedinca pod (a).</li> <li>(vii) subjekt, ili bilo koji član grupe koje je dio, pruža usluge ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnom subjektu ili matičnom subjektu izvještajnog subjekta.</li> <li>(viii) pojedinac identifikovan pod (a)(ii) ima značajan uticaj nad subjektom ili je član ključnog rukovodećeg osoblja subjekta (ili matice subjekta).</li> </ul> </li> </ul>



<b>pravovremenost</b>	Obezbjediavanje informacija u finansijskim izvještajima unutar vremenskog okvira za odlučivanje
<b>predviđena transakcija prekinuto poslovanje</b>	Neizvršena, ali predviđena buduća transakcija. Komponenta subjekta koja je otuđen ili klasifikovana kao ona koja se drži radi prodaje i: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) predstavlja odvojenu veću liniju poslovanja ili geografsku oblast poslovanja,</li> <li>(b) dio je jedinstvenog koordiniranog plana za otuđenje odvojene veće linije poslovanja ili geografske oblasti poslovanja, ili</li> <li>(c) je zavisni subjekt stečen samo radi dalje prodaje.</li> </ul>
<b>prestanak priznavanja</b>	Uklanjanje prethodno priznatog sredstva ili obaveze iz izvještaja o finansijskom položaju subjekta.
<b>pridruženi subjekt</b>	Subjekt, uključujući nekorporativni subjekt kao što je partnerstvo, u kojem investitor ima značajan uticaj, a koji nije ni zavisni subjekt niti učešće u zajedničkom poduhvatu.
<b>prihod</b>	Bruto priliv ekonomskih koristi tokom perioda proizqashao iz redovnih djelatnosti subjekta kad taj priliv rezultira povećanjem kapitala, a koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
<b>primanja po prestanku zaposlenja</b>	Primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa po prestanku zaposlenja.
<b>primanja zaposlenih privremene razlike</b>	Svi oblici naknada koje subjekt daje u razmjenu za usluge zaposlenih. Razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obaveze u izvještaju o finansijskom položaju i njene porezne osnovice.
<b>priznavanje</b>	Proces unošenja u izvještaj o finansijskoj poziciji ili u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti neke stavke koja zadovoljava definiciju elementa i zadovoljava sljedeće kriterije: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) vjerovatno je da će buduće ekonomske koristi u vezi sa tom stavkom teći ka ili iz subjekta; i</li> <li>(a) stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.</li> </ul>
<b>promjena računovodstvene procjene</b>	Korigovanje knjigovodstvene vrijednosti sredstva ili obaveze ili iznosa periodičnog trošenja sredstva, koje proizilazi iz procjene sadašnjeg stanja sredstava i obaveza i sa njima povezanih očekivanih budućih koristi i obaveza. Promjene u računovodstvenim procjenama proizilaze iz novih informacija ili novih događanja i, shodno tome, nisu ispravke grešaka.
<b>prospektivna primena (promjene računovodstvene politike)</b>	Primjena nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti nastale nakon datuma promjene politike.
<b>puni (kompletni) MSFI računovodstvena dobit računovodstvene politike</b>	Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja [MSFI] koji nisu MSFI za MSS. Profit ili gubitak perioda prije odbitka poreznog rashoda. Specifična načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekt primjenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izvještaja.
<b>rashodi</b>	Smanjenje ekonomskih koristi tokom izvještajnog perioda u obliku odliva ili umanjivanja sredstava (imovine) ili nastanka obaveza, što rezultira u smanjenju kapitala, a koje nije smanjenje po osnovu raspodjele učesnicima u kapitalu.
<b>razumljivost</b>	Kvalitet informacije na način da je čini razumljivom korisnicima koji imaju razumno znanje o poslovanju i ekonomskim aktivnostima i računovodstvu, kao i volju da proučavaju informacije sa razumnom marljivošću.
<b>razvoj</b>	Primjena rezultata istraživanja ili drugog znanja na planiranje ili dizajniranje za proizvodnju novih ili značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili korištenja.
<b>relevantnost</b>	Kvalitet informacije koji joj dozvoljava da utiče na ekonomske odluke korisnika time što im pomaže da procijene prošle, sadašnje ili buduće događaje ili potvrde ili isprave prethodne svoje procjene.
<b>retroaktivna primjena (promjene računovodstvene politike)</b>	Primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, događaje i okolnosti kao da je ta politika bila primjenjivana oduvijek.

<b>rezervisanje rok sticanja</b>	Obaveza sa neizvjesnim rokom dospjeća ili iznosom. Rok u kojem se svi određeni uvjeti sticanja iz aranžmana plaćanja po osnovu dionica trebaju ispuniti.
<b>sadašnja vrijednost</b>	Tekuća procjena sadašnje diskontovane vrijednosti budućih neto novčanih tokova u uobičajenom toku poslovanja.
<b>složeni finansijski instrument</b>	Finansijski instrument koji iz perspektive emitenta, sadrži istovremeno i elemente obaveze i elemente kapitala
<b>sredstvo plana (primanja zaposlenih)</b>	(a) sredstva koja se drže u dugoročnom fondu za primanja zaposlenih, i (b) polise osiguranja koje se tiču istih.
<b>sredstvo (imovina)</b>	Sredstvo (imovina) je resurs koji subjekt kontroliše kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt.
<b>stalnost poslovanja</b>	Subjekt je pod stalnim poslovanjem osim ako uprava ili namjerava da likvidira subjekt ili prekine poslovanje ili nema drugu alternativu nego da to učini.
<b>stečena primanja</b>	Primanja na koja pravo nije uslovljeno kontinuiranim zaposlenjem, u skladu sa uslovima plana penzijskih primanja.
<b>sticanje prava</b>	Steci pravo. Shodno aranžmanu plaćanja po osnovu dionica, pravo druge strane da primi novac, druga sredstva ili instrumente kapitala subjekta koji se stiče, kad to pravo druge strane nije više uslovljeno zadovoljenjem uslova sticanja.
<b>subjekt koji prvi put primenjuje MSFI za MSS</b>	Subjekt koji prezentira svoje prve finansijske izvještaje usklađene sa MSFI za MSS, bez obzira da li je njegov prethodni računovodstveni okvir bio puni MSFI ili drugi set računovodstvenih standarda.
<b>suštinski važeći</b>	Porezne stope se smatraju sustinski važećim kada budući događaji zahtijevani od strane procesa usvajanja ne mijenjaju ishod.
<b>štetni ugovor</b>	Ugovor po kome neizbježni troškovi ispunjenja obaveza prema ugovoru prevazilaze ekonomske koristi za koje se očekuje da će se primiti prema tom ugovoru.
<b>tekući porez</b>	Iznos poreza na dobit koji je plativ (povrativ) u odnosu na oporezivu dobit (porezni gubitak) za tekući period ili prošle izvještajne periode.
<b>transakcija plaćanja po osnovu dionica</b>	Transakcija u kojoj: (a) subjekt dobija robe ili usluge od dobavljača tih roba ili usluga (uključujući zaposlenog) u aranžmanu plaćanja po osnovu dionica; ili (b) za subjekt nastane obaveza da izmiri transakciju s dobavljačem u aranžmanu plaćanja po osnovu dionica kada drugi subjekt iz grupe dobije te robe ili usluge.
<b>transakcija plaćanja na osnovu dionica koja se izmiruju kapitalom</b>	Transakcija plaćanja na osnovu dionica u kojoj subjekt: (a) dobija proizvode ili usluge kao naknadu za njegove sopstvene instrumente kapitala (uključujući dionice ili dioničke opcije); ili (b) dobija robe ili usluge ali nema obavezu da izmiri transakciju s dobavljačem.
<b>transakcija plaćanja po osnovu dionica koja se izmiruju novcem</b>	Transakcija plaćanja na osnovu dionica u kojoj subjekt stiče proizvode ili usluge uz obavezu prenosa novca ili drugih sredstava dobavljaču proizvoda ili usluga u iznosu zasnovanom na cijeni (ili vrijednosti) instrumenata kapitala (uključujući dionice ili dioničke opcije) subjekta ili drugog subjekta iz grupe.
<b>transakcija povezanih strana</b>	Transfer resursa, usluga ili obaveza između povezanih strana, bez obzira da li se zaračunava cijena.
<b>troškovi pozajmljivanja</b>	Kamata i drugi troškovi koje subjekt snosi u vezi sa pozajmljivanjem sredstava.

<b>troškovi transakcije (finansijski instrumenti)</b>	Inkrementalni troškovi koji se direktno mogu pripisati sticanju, izdavanju ili otuđenju finansijskog instrumenta. Inkrementalni trošak je trošak koji ne bi nastao da subjekt nije stekao, izdao ili otuđio finansijski instrument.
<b>tržišni uvjet sticanja</b>	Uvjet o kojem ovisi izvršna cijena, sticanje ili izvršivost instrumenta kapitala koji je povezan s tržišnom cijenom subjektovih instrumenata kapitala, kao što je postizanje određene cijene dionice ili određenog iznosa intrinzične vrijednosti dioničke opcije, ili ostvarivanje određenog cilja koji se zasniva na tržišnoj cijeni subjektovih instrumenata kapitala u odnosu na indeks tržišnih cijena instrumenata kapitala drugih subjekata.
<b>ugovor o izgradnji</b>	Ugovor specifično zaključen za izgradnju jednog sredstva ili kombinacije sredstava koja su usko međusobno povezana ili međuzavisna u smislu projektovanja, tehnologije i funkcije ili krajnje namjene ili upotrebe.
<b>ugovor o koncesiji za usluge</b>	Aranžman u kojem država ili drugi subjekt javnog sektora ugovara sa privatnim operatorom da razvije, gradi (ili nadograđuje), upravlja i održava davaočevu infrastrukturu kao što su putevi, mostovi, tuneli, aerodromi, elektroprijenosne mreže, zatvori ili bolnice.
<b>ugovor o osiguranju</b>	Ugovor po kojem jedna strana (osiguratelj) prihvata značajan rizik osiguranja druge strane (imaoca polise) time što se slaže da obezbijedi nadoknadu imaocu polise ako određeni neizvjesni budući događaj (osigurani događaj) negativno utiče na imaoca polise.
<b>ukupna sveobuhvatna dobit</b>	Promjene u kapitalu koje su rezultat transakcija ili drugih događaja, osim onih promjena koje su rezultat transakcija sa vlasnicima koje nastupaju u svojstvu vlasnika (jednako zbiru dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti).
<b>ulagačke aktivnosti</b>	Sticanje i otuđivanje dugoročnih sredstava (imovine) i drugih ulaganja koje ne spadaju u novčane ekvivalente.
<b>ulaganje u nekretnine</b>	Nekretnina (zemljište ili građevina - ili dio građevine ili oboje) koju drži vlasnik ili najmoprimac u okviru finansijskog najma radi ostvarivanja prihoda od najma ili porasta vrijednosti ili oboje, a ne za: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) korištenje u proizvodnji ili nabavci dobara ili usluga ili u administrativne svrhe, ili</li> <li>(b) prodaju u redovnom toku poslovanja.</li> </ul>
<b>uvjeti sticanja</b>	Uvjeti koji određuju da li subjekt dobija usluge koje drugoj strani daju pravo da dobije novac, drugu imovinu ili instrumente kapitala subjekta, u skladu s aranžmanom plaćanja po osnovu dionica. Uvjeti sticanja su ili uvjeti koji se odnose na usluge ili uvjeti koji se odnose na rezultate rada. Uvjetima koji se odnose na usluge nalaže se drugoj strani da ispuni određeni rok službe. Uvjetima koji se odnose na rezultate rada nalaže se drugoj strani da ispuni određeni rok službe i određene ciljeve koji se odnose na rezultate rada koje je potrebno ispuniti (kao što je određeno povećanje dobiti subjekta u određenom vremenskom roku). Uvjet koji se odnosi na rezultate rada bi mogao uključivati tržišni uvjet sticanja.
<b>velika hiperinflacija</b>	Valuta hiperinflatorne privrede je izložena velikoj hiperinflaciji ako ima obje od sljedećih karakteristika: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) pouzdani opći indeks cijena nije dostupan svim subjektima s transakcijama i saldima u toj valuti; i</li> <li>(b) razmjcnljivost između te valute i relativno stabilne inostrane valute ne postoji.</li> </ul>
<b>veoma vjerovatno</b>	Značajno više vjerovatno od vjerovatnog.
<b>vjerovatno</b>	Izvjesnije da će se dogoditi nego da neće.
<b>vjerovatni iznos (notional amount)</b>	Količina jedinica valute, dionica, jedinica težine ili drugih jedinica određenih u ugovoru o finansijskom instrumentu.
<b>vlasnici</b>	Držaoci instrumenata klasifikovanih kao instrumenti kapitala.
<b>vlastite dionice</b>	Vlastiti subjektovi instrumenti kapitala koje drži subjekt ili drugi članovi konsolidovane grupe.
<b>vremenske razlike</b>	Prihodi ili rashodi koji se priznaju u dobiti ili gubitku jednog perioda, ali se, prema poreznim zakonima ili propisima uključuju u oprezivu dobit nekog drugog perioda.

<b>vrijednost u upotrebi</b>	Sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju od sredstva ili jedinice koja stvara novac.
<b>zajednička kontrola</b>	Ugovorom dogovoreno dijeljenje kontrole nad nekom ekonomskom aktivnošću. Postoji samo kada se za donošenje strateških i operativnih odluka u vezi sa poslovanjem zahtijeva jednoglasna saglasnost strana koje dijele kontrolu (poduhvatnik).
<b>zajednički kontrolisan subjekt</b>	Zajednički poduhvat koji podrazumijeva osnivanje korporacije, partnerskog društva ili drugog subjekta u kojem svaki od poduhvatnika ima svoje učešće. Subjekt posluje na isti način kao i drugi subjekti, osim što se ugovornim aranžmanom između poduhvatnika uspostavlja zajednička kontrola nad ekonomskom aktivnošću subjekta.
<b>zajednički poduhvat</b>	Ugovorni aranžman u okviru kog dvije ili više strana preduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole. Zajednički poduhvat može biti u obliku zajednički kontrolisane djelatnosti, zajednički kontrolisane imovine ili zajednički kontrolisanih subjekata.
<b>zalihe</b>	Sredstva: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) koja se drže radi prodaje u redovnom poslovanju;</li> <li>(b) u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili</li> <li>(c) u obliku sirovina i pomoćnog materijala koji se troše u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga.</li> </ul>
<b>zaštićena stavka (koja je predmet zaštite)</b>	Za svrhe specijalnog računovodstva zaštite za MSS prema Odjeljku 12 ovog Standarda, zaštićena stavka je: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rizik kamatne stope dužnikovog instrumenta mjenjenog po amortizovanom trošku;</li> <li>(b) rizik deviznog kursa ili rizik kamatne stope u okviru čvrste obaveze ili veoma vjerovatne predviđene transakcije;</li> <li>(c) rizik cijene robe koju drži ili u čvrstoj obavezi ili veoma vjerovatnom predviđenom transakcijom kupovine ili prodaje robe; ili</li> <li>(d) rizik deviznog kursa u neto ulaganje u inostrano poslovanje.</li> </ul>
<b>zavisni subjekt</b>	Subjekt, uključujući i nekorporativni subjekt kao što je partnersko društvo, koje je pod kontrolom drugog subjekta (koji se naziva matica).
<b>značajno (materijalno)</b>	Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su značajna ako bi ona, pojedinačno ili zajedno, mogla da utiču na ekonomske odluke korisnika donešene na osnovu finansijskih izvještaja. Značajnost zavisi od veličine i prirode izostavljene ili pogrešno iskazane stavke koja se procjenjuje u konkretnim okolnostima. Veličina i priroda stavke ili njihova kombinacija mogu biti odlučujući faktor.