

2009

AVTadlS _ Wg` SdaV` WfS g` abaVefhWVefS` VsdW(IASB®)

MSFI za MSS

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

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

The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities is copyright of the IFRS Foundation. In the event that the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities has been amended to facilitate its adoption into national law this amendment will be clearly indicated in the text of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.

The authoritative text of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities and other IASB publications is the text that is published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom. Telephone: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411 Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities in the territory of Bosnia and Herzegovina in the Bosnian and Croatian languages only. The IFRS Foundation reserves all rights outside of the aforementioned territory.

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

Međunarodni standard finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte je autorsko pravo IFRS Fondacije. U slučaju da je Međunarodni standard finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte izmijenjen i dopunjen kako bi se olakšalo njegovo usvajanje u nacionalni zakon takva izmjena i dopuna jasno će biti naznačena u tekstu Međunarodnog standarda finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte.

Mjerodavan tekst Međunarodnog standarda finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte i drugih IASB publikacija je onaj kojeg objavi IASB na engleskom jeziku. Primjerci se mogu pribaviti od IFRS Fondacije. Molimo, sva pitanja vezana za publikacije i autorska prava uputite na:

IFRS Foundation Publications Department (Odjel za publikacije Zaklade IFRS), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom. Telefon: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411 Web: www.ifrs.org

Fondacija IFRS odriče se prava na zahtijevanje svojih autorskih prava u Međunarodnom standardu finansijskog izvještavanja za male i srednje subjekte na području Bosne i Hercegovine na bosanskom i hrvatskom jeziku samo. IFRS Fondacija zadržava sva prava izvan ranije spomenutog područja.

SADRŽAJ

ODJELJAK

1	<i>MALI I SREDNJI SUBJEKTI</i>	1
2	<i>KONCEPTI I SVEOBUH VATNA NAČELA</i>	2
3	<i>PREZENTIRANJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA</i>	9
4	<i>IZVJEŠTAJ O FINACIJSKOM POLOŽAJU</i>	13
5	<i>IZVJEŠTAJ O SVEOBUH VATNOJ DOBITI I BILANCI USPJEHA</i>	16
6	<i>IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U KAPITALU I IZVJEŠTAJ O DOBITI I ZADRŽANOJ DOBITI</i>	18
7	<i>IZVJEŠTAJ O NOVČANIM TOKOVIMA</i>	20
8	<i>BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE</i>	24
9	<i>KONSOLIDIRANI I ODVOJENI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI</i>	26
10	<i>RAČUNOVODSTVENE POLITIKE, PROCJENE I POGREŠKE</i>	30
11	<i>OSNOVNI FINACIJSKI INSTRUMENTI</i>	34
12	<i>PITANJA VEZANA ZA OSTALE FINACIJSKE INSTRUMENTE</i>	44
13	<i>ZALIHE</i>	49
14	<i>ULAGANJA U PRIDRUŽENE SUBJEKTE</i>	53
15	<i>ULAGANJA U ZAJEDNIČKE POTHVATE</i>	56
16	<i>ULAGANJE U NEKRETNINE</i>	59
17	<i>NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA</i>	61
18	<i>NEMATERIJALNA IMOVINA OSIM GOODWILLA</i>	65
19	<i>POSLOVNA SPAJANJA I GOODWILL</i>	69
20	<i>NAJMOVI</i>	73
21	<i>REZERVIRANJA, POTENCIJALNE OBVEZE I POTENCIJALNA IMOVINA</i>	79
22	<i>OBVEZE I KAPITAL</i>	82
23	<i>PRIHODI</i>	85
24	<i>DRŽAVNE POTPORE</i>	90
25	<i>TROŠKOVI POSUDBE</i>	91
26	<i>PLAĆANJE TEMELJENO NA DIONICAMA</i>	92
27	<i>UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE</i>	96
28	<i>PRIMANJA ZAPOSLENIH</i>	102
29	<i>POREZ NA DOBIT</i>	110
30	<i>PREVOĐENJE STRANIH VALUTA</i>	115
31	<i>HIPERINFLACIJA</i>	119
32	<i>DOGAĐAJI NAKON IZVJEŠTAJNOG RAZDOBLJA</i>	121
33	<i>OBJAVLJIVANJA POVEZANIH OSOBA</i>	123
34	<i>SPECIJALIZIRANE AKTIVNOSTI</i>	126
35	<i>PRELAZAK NA MSFI ZA MSS</i>	129
	<i>RJEČNIK POJMOVA</i>	132

*Međunarodni standard financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS) dati u Odjeljcima 1-35 i Pojmovniku. Termini definirani u Pojmovniku su dati **podebljanim slovima** prvi put kada se pojavljuju u svakom odjeljku. MSFI za MSS prati predgovor, upustvo za implementaciju, tabela izvora, ilustrativni financijski izvještaji, kontrolna lista prezentacije i objavljivanja, kao i osnove za zaključivanje.*

Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) za male i srednje subjekte

Odjeljak 1

Mali i srednji subjekti

Namjeravani djelokrug ovog MSFI

- 1.1 Namjera je da *MSFI za MSS* koriste **mali i srednji subjekti** (MSS). U ovom odjeljku se opisuju obilježja malih i srednjih subjekata.

Opis malih i srednjih subjekata

- 1.2 Mali i srednji subjekti su subjekti koji:
- (a) nemaju **javnu odgovornost**, i
 - (b) objavljuju **financijske izvještaje opće namjene** za vanjske korisnike. Primjeri vanjskih korisnika obuhvaćaju vlasnike koji nisu uključeni u upravljanje poslovanjem, postojeće i potencijalne vjerovnike, i agencije za kreditni rejting.
- 1.3 Subjekt ima javnu odgovornost ako:
- (a) se njegovim dužničkim instrumentima ili instrumentima kapitala trguje na javnom tržištu ili je u procesu izdavanja takvih instrumenata za trgovinu na javnom tržištu (domaćoj ili inozemnoj burzi ili neslužbenoj burzi (OTC tržište), uključujući i lokalna i regionalna tržišta), ili
 - (b) drži sredstva u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim zadrugama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, zajedničkim ili uzajamnim fondovima i investicijskim bankama.
- 1.4 Neki subjekti mogu držati sredstva u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana zato što drže i upravljaju financijskim sredstvima koje su im povjerali klijenti, kupci ili članovi koji nisu uključeni u upravljanje subjektom. Međutim, ako oni to rade iz razloga sporednih za primarno poslovanje (što, primjerice, može biti slučaj sa turističkim agentima ili agentima za nekretnine, školama, dobrotvornim organizacijama, zadružnim poduzećima koja zahtijevaju nominalne članarine i prodavateljima koji dobivaju predujmove prije isporuke robe ili usluga, poput komunalnih poduzeća), to ih ne čini odgovornim prema javnosti.
- 1.5 Ako subjekt koji ima javnu odgovornost koristi ovaj MSFI, njegovi financijski izvještaji se ne trebaju opisivati kao izvještaji koji su sukladni *MSFI za MSS* – čak i ako zakon ili propis u nadležnom zakonodavstvu dozvoljava ili zahtijeva da subjekti koji imaju javnu odgovornost koriste ovaj MSFI.
- 1.6 **Ovisnom subjektu** čiji **matični subjekt** koristi **potpune MSFI**, ili je dio konsolidirane **grupe** koja koristi potpune MSFI, nije zabranjeno da koristi ovaj MSFI u vlastitim financijskim izvještajima ako taj ovisni subjekt sam po sebi nema javnu odgovornost. Ako se njegovi financijski izvještaji opisuju kao izvještaji sukladni s *MSFI za MSS*, moraju se uskladiti sa svim odredbama ovog MSFI.

Odjeljak 2

Koncepti i sveobuhvatna načela

Djelokrug ovog odjeljka

- 2.1 Ovaj odjeljak definira **cilj financijskih izvještaja** malih i srednjih subjekata (MSS) i obilježja koje informacije u financijskim izvještajima malih i srednjih subjekata čine korisnim. Također se definiraju koncepti i osnovna načela koji su sadržani u temelju financijskih izvještaja malih i srednjih subjekata.

Cilj financijskih izvještaja malih i srednjih subjekata

- 2.2 Cilj financijskih izvještaja malih i srednjih subjekata je osigurati informacije o **financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta** koja je korisna za donošenje ekonomskih odluka širokog kruga korisnika koji nisu u položaju zahtijevati izvještaje sastavljene tako da udovoljavaju njihovim potrebama za posebnim informacijama.
- 2.3 Financijski izvještaji prikazuju i rezultate kontrole uprave – odgovornosti uprave za resurse koji su im povjereni.

Kvalitativna obilježja informacija u financijskim izvještajima

Razumljivost

- 2.4 Informacija prikazana u financijskim 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 temelju toga što bi nekim korisnicima moglo biti previše teško da ih razumiju.

Relevantnost

- 2.5 Informacija prikazana u financijskim 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 utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovu financijskih izvještaja. Značajnost ovisi od veličine stavke ili greške procijenjene u određenim okolnostima njenog izostavljanja ili pogrešnog formuliranja. Međutim, neprikladno je činiti, ili ostavljati neispravljen, neznačajna odstupanja od *MSFI za MSS* kako bi se postigla određena prezentacija financijskog položaja, financijske uspješnosti ili novčanih tokova subjekta.

Pouzdanost

- 2.7 Informacija osigurana u financijskim izvještajima mora biti **pouzdana**. Informacija je pouzdana kada u njoj nema značajnih grešaka i predrasuda i kada vjerno predstavlja ono što treba predstavljati ili što bi se moglo razumno očekivati da predstavlja. Financijski izvještaji nisu bez predrasuda (odnosno, nisu neutralni) ako, izborom ili prezentacijom informacija, postoji namjera utjecaja na donošenje odluke ili ocjene s ciljem postizanja unaprijed određenog rezultata ili ishoda.

Bit ispred forme

- 2.8 Transakcije i drugi događaji i uvjeti trebaju biti računovodstveno iskazani i prezentirani sukladno svojoj biti, a ne samo na temelju njihovog pravnog oblika. Ovo povećava pouzdanost financijskih izvještaja.

Opreznost

- 2.9 Neizvjesnosti koje neizbježno okružuju mnoge događaje i okolnosti se prikazuju objavljivanjem njihove prirode i stupnja, kao i korištenjem **opreznosti** pri sastavljanju financijskih izvještaja. Opreznost znači uključivanje određenog stupnja opreza prilikom prosuđivanja potrebnog za procjene koje zahtijevaju uvjeti neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precijenjeni, a obveze ili troškovi nisu podcijenjeni. Međutim, primjena opreznosti ne dozvoljava namjerno podcjenjivanje imovine ili prihoda, ili namjerno precjenjivanje obveza ili troškova. Ukratko, opreznost ne dozvoljava predrasudu.

Potpunost

- 2.10 Da bi bila pouzdana, informacija u financijskim izvještajima mora biti potpuna u okviru granica značajnosti i troška. Izostavljanje može uzrokovati da informacija bude netočna ili obmanjujuća i, samim time, nepouzdana i manjkava u smislu njene relevantnosti.

Usporedivost

- 2.11 Korisnici moraju biti u mogućnosti usporediti financijske izvještaje subjekata kroz vrijeme kako bi utvrdili trendove po pitanju svog financijskog položaja i uspješnosti. Korisnici, također, moraju biti u mogućnosti usporediti financijske izvještaje različitih subjekata kako bi procijenili njihov relativni financijski položaj, uspješnost i novčane tokove. Zbog toga, mjerenje i objavljivanje financijskih učinaka sličnih transakcija i drugih događaja i uvjeta mora biti izvršeno dosljedno u cijelom subjektu i tijekom vremena za isti subjekt, kao i na dosljedan način za različite subjekte. Osim toga, korisnici moraju biti informirani o **računovodstvenim politikama** korištenim pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao i o svim promjenama tih politika i učincima takvih promjena.

Pravovremenost

- 2.12 Da bi bila relevantna, financijska informacija mora biti u mogućnosti da utječe na ekonomske odluke korisnika. **Pravovremenost** obuhvaća pružanje informacija u vremenskom okviru za donošenje odluka. Ako postoji neopravdano odgađanje u izvještavanju, informacija može izgubiti svoj značaj. Uprava će možda morati uskladiti 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 osiguraju od informacije trebaju biti veće od troškova osiguranja te informacije. Procjena koristi i troškova je, u suštini, proces procjenjivanja. Nadalje, troškove ne moraju obvezno snositi oni korisnici koji uživaju koristi, i često koristi od informacija uživa širok krug vanjskih korisnika.
- 2.14 Informacija osigurana kroz financijsko izvještavanje pomaže dobavljačima kapitala da donose bolje odluke, što rezultira efikasnijim funkcioniranjem tržišta kapitala i manjim troškovima kapitala za gospodarstvo u cjelini. Pojedinačni subjekti, također, uživaju koristi, uključujući bolji pristup tržištima kapitala, povoljne učinke na odnose sa javnošću i, možda, nižu cijenu pribavljanja kapitala. Koristi mogu, također, uključiti i bolje donošenje odluka od strane uprave zato što se financijska informacija koja se koristi interno često, bar djelomično, temelji na informaciji pripremljenoj za svrhe financijskog izvještavanja opće namjene.

Financijski položaj

- 2.15 Financijski položaj subjekta je odnos imovine, obveza i kapitala na određeni datum i na način prezentiran u **izvještaju o financijskom položaju**. Definišu se na sljedeći način:

- (a) **Imovina (sredstvo)** je resurs koji subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi u subjekt.
 - (b) **Obveza** je sadašnja obveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije izmirenje se očekuje da će rezultirati odljevom resursa iz subjekta koji sadrže ekonomske koristi.
 - (c) **Kapital** je preostalo učešće u imovini subjekta nakon što se odbiju **sve** njegove obveze.
- 2.16 Neke stavke koje zadovoljavaju definiciju imovine ili obveze se možda neće priznati kao imovina ili obveza u izvještaju o financijskom položaju zato što ne zadovoljavaju kriterije za priznavanje iz točaka 2.27 – 2.32. Naročito, očekivanje priljeva ili odljeva budućih ekonomskih koristi u ili iz subjekta mora biti dovoljno izvjesno da bi zadovoljilo kriterij vjerojatnosti prije nego što se imovina ili obveze priznaju.

Imovina (sredstvo)

- 2.17 Buduća ekonomska korist imovine je njezin potencijal da doprinosi, izravno ili neizravno, priljevu novca ili **novčanih ekvivalenata** u subjekt. Ti novčani tokovi mogu proisteći od korištenja imovine ili njenog otuđenja.
- 2.18 Mnoga imovina, primjerice nekretnine, postrojenja i oprema, imaju fizički oblik. Međutim, fizički oblik nije nužan za postojanje imovine. Neka imovina je nematerijalna.
- 2.19 Prilikom određivanja postojanja imovine, pravo vlasništva nije nužno. Na taj način, primjerice, imovina koja se drži pod najmom je imovina ukoliko subjekt kontrolira koristi za koje se očekuje da proističu od te imovine.

Obveze

- 2.20 Osnovno obilježje obveze je da subjekt ima sadašnju obvezu da djeluje ili postupa na određeni način. Ta obveza može biti ili zakonska ili **izvedena obveza**. Zakonska obveza je zakonski provediva kao posljedica obvezujućeg ugovora ili određenih propisa. Izvedena obveza je obveza koja proizlazi 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 valjano očekivanje tih drugih strana da će ispuniti te odgovornosti.
- 2.21 Podmirenje sadašnje obveze obično uključuje isplatu novca, prijenos druge imovine, pružanje usluga, zamjenu te obveze nekom drugom obvezom, ili pretvaranje obveze u kapital. Obveza se, također, može izmiriti na druge načine, kao što su odricanje vjerovnika od svojih prava ili gubljenje prava vjerovnika.

Kapital

- 2.22 Kapital je ostatak priznate imovine subjekta nakon umanjenja za priznate obaveze. Može se detaljnije klasificirati u izvještaju o financijskom položaju. Primjerice, u korporacijskom subjektu, detaljnija klasifikacija može uključiti sredstva koja su uložili dioničari, zadržanu dobit i dobitke ili gubitke koji se priznaju izravno u kapital.

Uspješnost

- 2.23 **Uspješnost** je odnos prihoda i rashoda subjekta tijekom **obračunskog razdoblja**. Ovaj MSFI dozvoljava subjektima da prezentiraju uspješnost u jednom financijskom izvještaju (**izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti**) ili u dva financijska izvještaja (**bilanci uspjeha** i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti). **Ukupna sveobuhvatna dobit i dobit ili gubitak** se često koriste kao mjera uspješnosti ili kao temelj za druga mjerenja, kao što su povrat na investicije ili zarada po dionici. Prihodi i rashodi se definiraju na sljedeći način:
- (a) **Prihodi** su povećanja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza koji rezultiraju povećanjem kapitala, i to onog koji nije povezan sa uplatama vlasnika kapitala.
 - (b) **Rashodi** su smanjenja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku odljeva ili umanjenja imovine ili nastanka obveza koje rezultiraju smanjenjem kapitala, i to onog koji nije povezan sa raspodjelom vlasnicima kapitala.
- 2.24 Priznavanje prihoda i rashoda izravno proizlazi iz priznavanja i mjerenja imovine i obveza. Kriteriji za priznavanje prihoda i rashoda se razmatraju u točkama 2.27 – 2.32.

Prihodi

2.25 Definicija prihoda obuhvaća i prihode i dobitke.

- (a) **Prihod** nastaje u tijeku 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 sveobuhvatnoj dobiti, oni se obično iskazuju posebno jer su saznanja o njima korisna za donošenje ekonomskih odluka.

Rashodi

2.26 Definicija rashoda obuhvaća gubitke, kao i one rashode koji nastaju od redovnih aktivnosti subjekta.

- (a) **Rashodi** koji nastaju od redovnih aktivnosti subjekta uključuju, primjerice, troškove za prodano, plaća i amortizacije. Oni obično imaju oblik odljeva 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, obveza, prihoda i rashoda

2.27 Priznavanje je proces uvrštavanja u financijske izvještaje stavke koja zadovoljava definiciju imovine, obveze, prihoda ili rashoda i ispunjava sljedeće kriterije:

- (a) **vjerojatno** je da će buduće ekonomske koristi povezane sa tom stavkom pritijecati ili otjecati iz subjekta; i
- (b) cijena ili vrijednost stavke se može pouzdano izmjeriti.

2.28 Nemogućnost priznavanja stavke koja zadovoljava ove kriterije se ne ispravlja objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika ili napomena ili objašnjenja.

Vjerojatnost buduće ekonomske koristi

2.29 Koncept vjerojatnosti se koristi kao prvi kriterij za priznavanje da bi se ukazalo na stupanj neizvjesnosti da li će buduće ekonomske koristi povezane sa stavkom pritijecati ili otjecati iz subjekta. Procjene stupnja neizvjesnosti povezane sa tijekom budućih ekonomskih koristi se vrše na osnovu dokaza koji se odnose na uvijete na kraju obračunskog razdoblja, raspoložive prilikom sastavljanja financijskih 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 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 neophodan dio pripreme financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Kada se razumna procjena ne može napraviti, stavka se ne priznaje u financijskim izvještajima.

2.31 Stavka koja ne zadovoljava kriterije za priznavanje se kasnije može kvalificirati za priznavanje kao rezultat naknadnih okolnosti ili događaja.

2.32 Stavka koja ne zadovoljava kriterije za priznavanje može ipak zahtijevati objavljivanje u bilješkama ili u objašnjenjima ili u dodatnim pregledima. Ovo je primjereno kada je informacija o određenoj stavki relevantna za procjenu financijskog položaja, uspješnosti i promjena u financijskom položaju subjekta izvršenu od strane korisnika financijskih izvještaja.

Mjerenje imovine, obveza, prihoda i rashoda

2.33 **Mjerenje** je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima subjekt mjeri imovinu, obveze, prihode i rashode u financijskim izvještajima. Mjerenje uključuje izbor osnove za mjerenje. Ovaj MSFI definira koju osnovu za mjerenje subjekt treba koristiti za različite vrste imovine, obveza, prihoda i rashoda.

2.34 Dvije uobičajene osnove za mjerenje su povijesni trošak i fer vrijednost:

- (a) Kod imovine, **povijesni trošak** je plaćeni iznos novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost naknade dane za imovinu u vrijeme njezinog stjecanja. Kod obveza, povijesni trošak je iznos primitaka u novcu ili u novčanim ekvivalentima ili fer vrijednost nenovčanog sredstva primljenog u razmjeni za obvezu u vrijeme kada je ona nastala ili, u nekim okolnostima (primjerice, porez), iznos u novcu ili novčanim ekvivalentima za koje se očekuje da budu plaćeni radi izmirenja obveze u normalnom tijeku poslovanja. Amortizirani povijesni trošak je povijesni trošak imovine ili obveze uvećan ili umanjen za onaj dio povijesnog troška koji je prethodno priznat kao prihod ili rashod.
- (b) **Fer vrijednost** je iznos za koji se imovina može razmijeniti ili za koji se obveza može izmiriti između poznatih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.

Sveobuhvatna načela priznavanja i mjerenja

- 2.35 Zahtjevi za priznavanje i mjerenje imovine, obveza, prihoda i rashoda u ovom MSFI temeljeni su na sveobuhvatnim načelima izvedenim iz IASB *Okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja* i iz **potpunih MSFI**. U nedostatku zahtjeva u ovom MSFI koji se izričito primjenjuje na transakciju, drugi događaj ili uvjet, točka 10.4 definira smjernice za procjenjivanje i točka 10.5 utvrđuje hijerarhiju koju subjekt treba slijediti pri odlučivanju o odgovarajućoj računovodstvenoj politici u određenim okolnostima. Druga razina te hijerarhije zahtijeva da subjekt razmotri definicije, kriterije za priznavanje i koncepte za mjerenje imovine, obveza, prihoda i rashoda, kao i sveobuhvatna načela iznesena u ovom odjeljku.

Obračunska osnova

- 2.36 Subjekt svoje financijske izvještaje, osim informacija o novčanim tokovima, treba sastavljati uz primjenu **obračunske osnove računovodstva**. Prema obračunskoj osnovi, stavke se priznaju kao imovina, obveze, kapital, prihodi i rashodi kada ispunjavaju definicije i kriterije priznavanja za tih stavki.

Priznavanje u financijskim izvještajima

Imovina

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

Obveze

- 2.39 Subjekt treba priznati obvezu u izvještaju o financijskom položaju kada:
subjekt ima obvezu na kraju izvještajnog razdoblja kao rezultat prošlog događaja,
- (a) je vjerojatno da će se od subjekta zahtijevati da izvrši prijenos imovine koja sadrže ekonomske koristi prilikom izmirenja, i
- (b) se iznos izmirenja može pouzdano izmjeriti.
- 2.40 **Potencijalna obveza** je ili moguća, ali neizvjesna obveza ili sadašnja obveza koja se ne priznaje jer ne ispunjava jedan ili oba uvjeta (b) i (c) iz točke 2.39. Subjekt ne treba priznati potencijalnu obvezu kao obvezu, osim potencijalnih obveza stjecatelja u poslovnom spajanju (vidjeti Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*).

Prihodi

- 2.41 Priznavanje prihoda izravno proizlazi iz priznavanja i mjerenja imovine i obveza. Subjekt treba priznati prihod u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilanci uspjeha, ako se prezentira) kada dođe do povećanja budućih ekonomskih koristi povezanih sa uvećanjem imovine ili umanjnjem obveza, a koja se mogu pouzdano izmjeriti.

Rashodi

- 2.42 Priznavanje rashoda izravno proizlazi iz priznavanja i mjerenja imovine i obveza. Subjekt treba priznati rashod u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilanci uspjeha, ako se prezentira) kada dođe do smanjenja budućih ekonomskih koristi povezanih sa smanjenjem imovine ili povećanjem obveza, 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 financijskih izvještaja i za to nije potrebno posebno načelo priznavanja.
- 2.44 Dobit ili gubitak je aritmetička razlika između prihoda i rashoda, ali ne i onih stavki prihoda i rashoda koje ovaj MSFI klasificira kao stavke sveobuhvatne dobiti. To nije poseban element financijskih izvještaja i za to nije potrebno posebno načelo priznavanja.
- 2.45 Ovaj MSFI u izvještaju o financijskom položaju ne dozvoljava priznavanje stavki koje ne zadovoljavaju definiciju imovine i obveza bez obzira na to da li su rezultat primjene pojma koji se obično naziva "načelo uparivanja" za mjerenje dobiti ili gubitka.

Mjerenje prilikom početnog priznavanja

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

Naknadno mjerenje

Financijska imovina i financijske obveze

- 2.47 Subjekt mjeri osnovnu **financijsku imovinu** i osnovne **financijske obveze**, kako je definirano u Odjeljku 11 *Osnovni financijski instrumenti*, po amortiziranom trošku umanjnjem za umanjnje vrijednosti, osim ulaganja u nekonvertibilne i preferencijalne dionice bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavatelja i obične dionice bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavatelja, a kojima se **javno trguje** ili čija se fer vrijednost inače može pouzdano izmjeriti, koje se mjere po fer vrijednosti s promjenama u fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku.
- 2.48 Subjekt obično mjeri svu drugu financijsku imovinu i financijske obveze po fer vrijednosti, s promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku, osim ukoliko ovaj MSFI ne zahtijeva ili ne dozvoljava mjerenje po drugoj osnovi kao što je nabavna vrijednost ili amortizirani trošak.

Nefinancijska imovina

- 2.49 Većina nefinancijskih imovine koju je subjekt na početku priznaje po povijesnom trošku, naknadno se mjeri po drugim osnovama za mjerenje. Primjerice:
- Subjekt mjeri nekretnine, postrojenja i opremu po amortiziranoj vrijednosti ili nadoknadivom iznosu, ovisno što je niže,
 - Subjekt mjeri zalihe po nabavnoj vrijednosti ili prodajnoj cijeni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, ovisno što je niže,
 - Subjekt priznaje gubitak od umanjnja vrijednosti povezan sa nefinancijskom imovinom koja je u upotrebi ili se drže za prodaju.

Cilj mjerenja imovine po ovim nižim iznosima je osigurati da imovina nije izmjerena po iznosu većem od onog koji subjekt očekuje povratiti prodajom ili korištenjem tog sredstva.

- 2.50 Za sljedeće vrste nefinancijske imovine, ovaj MSFI dozvoljava ili zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti:
- (a) ulaganja u **pridružene subjekte** i **zajedničke pothvate** koje subjekt mjeri po fer vrijednosti (vidjeti točke 14.10 i 15.15),
 - (b) **ulaganja u nekretnine** koje subjekt mjeri po fer vrijednosti (vidjeti točku 16.7),
 - (c) poljoprivrednu imovinu (**biološka imovina** i **poljoprivredni proizvodi** u trenutku žetve) koje subjekt mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje (vidjeti točku 34.2).

Obveze osim financijskih obveza

- 2.51 Većina obveza koje nisu financijske obveze se mjere po najboljoj procjeni iznosa koji bi bio potreban za izmirenje obveze na **izvještajni datum**.

Prebijanje

- 2.52 Subjekt ne treba prebijati imovinu i obveze, ili prihode i rashode, osim ukoliko to ne zahtijeva ili dozvoljava ovaj MSFI.
- (a) Mjerenje imovine u neto iznosu, odnosno umanjeno za ispravku vrijednosti – primjerice, ispravka vrijednosti zbog zastarjelosti zaliha i ispravka vrijednosti za nenaplativa potraživanja – nije prebijanje.
 - (b) Ako uobičajene poslovne aktivnosti subjekta ne obuhvaćaju kupovinu i prodaju stalnog sredstva, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, tada subjekt izvještava o dobiti i gubitku poslije otuđenja takve imovine oduzimajući **knjigovodstvenu vrijednost** sredstva i povezanih troškova prodaje od primitaka od otuđenja.

Odjeljak 3

Prezentiranje financijskih izvještaja

Djelokrug ovog odjeljka

- 3.1 Ovaj odjeljak objašnjava fer prezentiranje **financijskih izvještaja**, što zahtijeva sukladnost s *MSFI za MSS* i što obuhvaća potpuni set financijskih izvještaja.

Fer prezentiranje

- 3.2 Financijski izvještaji trebaju istinito prezentirati **financijski položaj, uspješnost i novčane tokove** subjekta. Fer prezentiranje zahtijeva vjerno prikazivanje učinaka transakcija, drugih događaja i uvjeta sukladno definicijama i kriterijima za **priznavanje** imovine, obveza, prihoda i rashoda, iznesenim u Odjeljku 2 *Koncepti i sveobuhvatna načela*.
- (a) Primjena *MSFI za MSS*, sa dodatnim objavljivanjem kada je neophodno, pretpostavlja da će rezultirati financijskim izvještajima kojima se postiže fer prezentiranje financijskog položaja, uspješnosti i novčanih tokova MSS.
- (b) Kao što je objašnjeno u točki 1.5, primjena ovog MSFI od strane subjekta sa javnom odgovornošću za rezultat ne daje fer prezentiranje sukladno ovom MSFI.

Dodatna objavljivanja navedena pod (a) su neophodna kada je sukladnost sa posebnim zahtjevima u ovom MSFI nedovoljna da korisnicima omogući razumijevanje učinaka određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj i uspješnost subjekta.

Sukladnost sa *MSFI za MSS*

- 3.3 Subjekt, čiji su financijski izvještaji sukladni sa *MSFI za MSS*, u **bilješkama** treba izričito i bezrezervno objaviti izjavu o sukladnosti. Financijski izvještaji neće biti opisani kao sukladni s *MSFI za MSS* osim ukoliko nisu sukladni sa svim zahtjevima ovog MSFI.
- 3.4 U izuzetno rijetkim okolnostima kada uprava zaključuje da bi sukladnost s ovim MSFI bila u tolikoj mjeri obmanjujuća da bi to bilo u suprotnosti s **ciljem financijskih izvještaja** MSS iznesenom u Odjeljku 2, subjekt treba odstupiti od tog zahtjeva na način iznesen u točki 3.5, osim ukoliko relevantni regulatorni okvir ne zabranjuje takvo odstupanje.
- 3.5 Kada subjekt odstupa od zahtjeva iz ovog MSFI sukladno s točkom 3.4, treba objaviti sljedeće:
- (a) da je uprava zaključila da financijski izvještaji predstavljaju fer prikaz financijskog položaja, uspješnosti i novčanih tokova subjekta,
- (b) da je osigurana sukladnost s *MSFI za MSS*, osim da se odstupilo od određenog zahtjeva s ciljem postizanja fer prezentiranja,
- (c) da je priroda odstupanja, uključujući i tretman koji bi se zahtijevao prema *MSFI za MSS*, razlog zbog kojeg bi taj tretman u danim okolnostima bila u tolikoj mjeri obmanjujuća da bi to bilo u suprotnosti s ciljem financijskih izvještaja iznesenim u Odjeljku 2, kao i usvojeni tretman.
- 3.6 Kada je subjekt u prethodnom razdoblju odstupio od zahtjeva ovog MSFI, i to odstupanje utječe na iznose priznate u financijskim izvještajima za tekuće razdoblje, treba izvršiti objavljivanja iznesena u točki 3.5 (c).
- 3.7 U izuzetno rijetkim okolnostima kada uprava zaključuje da bi sukladnost sa zahtjevom ovog MSFI bila u tolikoj mjeri obmanjujuća da bi to bilo u suprotnosti s ciljem financijskih izvještaja MSS iznesenom u Odjeljku 2, ali relevantni regulatorni okvir zabranjuje odstupanje od zahtjeva, subjekt treba, u najvećoj mogućoj mjeri, umanjiti uočene obmanjujuće aspekte sukladnosti s tim zahtjevom objavljujući sljedeće:
- (a) prirodu zahtjeva ovog MSFI i razlog zbog kojeg je uprava zaključila da bi usuglašavanje s tim zahtjevom u danim okolnostima bila u tolikoj mjeri obmanjujuća da bi to bilo u suprotnosti s ciljem financijskih izvještaja iznesenom u Odjeljku 2,

- (b) za svako prezentirano razdoblje, usklađivanja svih stavki u financijskim izvještajima za koje je uprava zaključila da bi bile neophodne s ciljem postizanja fer prezentiranja.

Neograničenost vremena poslovanja

- 3.8 Pri sastavljanju financijskih izvještaja, uprava subjekta koji koristi ovaj MSFI treba procijeniti sposobnost subjekta da nastavi poslovati u neograničenom vremenskom razdoblju. Smatra se da subjekt ima neograničenost vremena poslovanja, osim ukoliko uprava ne namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje, odnosno nema realnu alternativu da postupi drugačije. Prilikom procjenjivanja da li je pretpostavka neograničenosti vremena poslovanja odgovarajuća, uprava uzima u obzir sve raspoložive informacije o budućnosti, što je najmanje, iako nije ograničeno na toliko, dvanaest mjeseci od krajnjeg **izvještajnog datuma**.
- 3.9 Kada je uprava, prilikom procjenjivanja, svjesna **značajnih** neizvjesnosti povezanih sa događajima ili uvjetima koji dovode do značajne sumnje na sposobnost subjekta da održi stalnost u poslovanju, subjekt treba objaviti te neizvjesnosti. Kada subjekt financijske izvještaje ne priprema sukladno s načelom neograničenosti vremena poslovanja, on treba objaviti tu činjenicu, zajedno s osnovom koja je korištena kod sastavljanja financijskih izvještaja i razlogom zbog kojeg se za subjekt smatra da nema neograničenost vremena poslovanja.

Učestalost izvještavanja

- 3.10 Subjekt treba prezentirati potpuni set financijskih izvještaja (uključujući usporedne informacije – vidjeti točku 3.14) najmanje jednom godišnje. Kada se krajnji datum **izvještajnog razdoblja** subjekta mijenja i kada se godišnji financijski izvještaji prezentiraju za razdoblje duže ili kraće od jedne godine, subjekt treba objaviti sljedeće:
- tu činjenicu,
 - razlog korištenja dužeg ili kraćeg razdoblja,
 - činjenicu da usporedivi iznosi prezentirani u financijskim izvještajima (uključujući i povezane napomene) nisu u potpunosti usporedivi.

Dosljednost prezentiranja

- 3.11 Subjekt treba zadržati način prezentiranja i klasifikacije stavki u financijskim izvještajima iz jednog u drugo razdoblje, osim ako:
- je očigledno, nakon značajne promjene u prirodi poslovanja subjekta ili pregleda njegovih financijskih izvještaja, da bi drugačije prezentiranje ili klasifikacija bila prikladnija, imajući u vidu kriterije za izbor i primjenu **računovodstvenih politika** u Odjeljku 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*, ili
 - ovaj MSFI ne zahtijeva izmjenu prezentiranja.
- 3.12 Kada je način prezentiranja ili klasifikacije stavki u financijskim izvještajima izmijenjen, subjekt treba reklasificirati usporedne iznose, osim ukoliko je takva reklasifikacija **neizvediva**. Kada su usporedni iznosi reklasificirani, subjekt treba objaviti sljedeće:
- prirodu reklasifikacije,
 - iznos svake stavke ili skupine stavki koje su reklasificirane,
 - razlog za reklasifikaciju.
- 3.13 Ako je neizvedivo reklasificirati usporedne iznose, subjekt treba objaviti zašto reklasifikacija nije bila izvediva.

Usporedne informacije

- 3.14 Osim onda kada ovaj MSFI ne dozvoljava ili ne zahtijeva suprotno, subjekt treba objaviti usporedne informacije iz prethodnog usporednog razdoblja za sve iznose prezentirane u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. Subjekt treba uključiti usporedne informacije za narativne i opisne informacije onda kada je to relevantno za razumijevanje financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

Značajnost i sažimanje

- 3.15 Subjekt treba odvojeno prezentirati svaku značajnu skupinu sličnih stavki. Subjekt treba odvojeno prezentirati stavke koje su različite po prirodi ili funkciji osim ukoliko one nisu značajne.
- 3.16 Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su značajna ako bi, pojedinačno ili zajedno, mogla utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi od veličine i prirode izostavljanja ili pogrešnog iskazivanja procijenjenog u danim okolnostima. Veličina ili priroda stavke, odnosno kombinacija to dvoje, bi mogli biti odlučujući faktor.

Potpuni set financijskih izvještaja

- 3.17 Potpuni set financijskih izvještaja subjekta treba uključiti sve od sljedećeg:
- (a) **izvještaj o financijskom položaju na izvještajni datum,**
 - (b) nešto od ovo dvoje:
 - (i) jedan **izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti** za izvještajno razdoblje koji prikazuje sve stavke prihoda i rashoda priznate tijekom razdoblja uključujući one stavke priznate prilikom određivanja **dobiti ili gubitka** (što je podzbroy u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti) i stavke **ostale sveobuhvatne dobiti, ili**
 - (ii) odvojenu **bilancu uspjeha** i odvojeni izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti. Ukoliko subjekt odabere da prezentira i bilancu uspjeha i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti počinje sa dobiti ili gubitkom, a onda se prikazuju stavke ostale sveobuhvatne dobiti,
 - (c) **izvještaj o promjenama u kapitalu** za izvještajno razdoblje,
 - (d) **izvještaj o novčanim tokovima** za izvještajno razdoblje,
 - (e) bilješke, koje čine kratak pregled značajnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja.
- 3.18 Ukoliko jedine promjene u kapitalu tijekom razdoblja za koji se financijski izvještaji prezentiraju proizlaze iz dobiti ili gubitka, isplate dividendi, ispravaka **pogrešaka** iz prethodnog razdoblja i promjena računovodstvene politike, subjekt može prezentirati jedan **izvještaj o dobiti i zadržanoj dobiti** umjesto izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaja o promjenama u kapitalu (vidjeti točku 6.4).
- 3.19 Ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti ni za jedno od razdoblja za koja se financijski izvještaji prezentiraju, može prezentirati samo bilancu uspjeha, ili može prezentirati izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti u kojem je posljednji redak nazvan „dobit ili gubitak“.
- 3.20 Iz razloga što točka 3.14 zahtijeva usporedne iznose iz prethodnog razdoblja za sve iznose prezentirane u financijskim izvještajima, potpuni set financijskih izvještaja podrazumijeva da subjekt treba prezentirati, najmanje, po dva od svakog zahtijevanog financijskog izvještaja, kao i povezane bilješke.
- 3.21 U potpunom setu financijskih izvještaja, subjekt svaki od financijskih izvještaja treba prezentirati s jednakim isticanjem.
- 3.22 Subjekt može koristiti drugačije nazive financijskih izvještaja od onih koji su korišteni u ovom MSFI sve dok oni nisu obmanjujući.

Označavanje financijskih izvještaja

- 3.23 Subjekt treba jasno označiti svaki od financijskih izvještaja i bilješke i napraviti razliku između njih i drugih informacija u istom dokumentu. Osim toga, subjekt treba prikazati 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 razdoblja,
 - (b) da li se financijski izvještaji odnose na pojedinačni subjekt ili na **grupu** subjekata,
 - (c) datum kraja izvještajnog razdoblja i razdoblje za koji su financijski izvještaji sastavljeni,
 - (d) **izvještajnu valutu** u kojoj su izraženi prezentirani podaci, kako je definirano u Odjeljku 30 *Prevođenje stranih valuta,*
 - (e) razinu zaokruživanja, ako je bilo, korištenu prilikom prezentiranja iznosa u financijskih izvještajima.

3.24 Subjekt u bilješkama treba objaviti sljedeće:

- (a) sjedište i pravni oblik subjekta, zemlju u kojoj je registriran i adresu sjedišta (ili osnovnog mjesta poslovanja, ukoliko je ono različito od sjedišta),
- (b) opis prirode poslovanja subjekta i njegovih osnovnih aktivnosti.

Prezentiranje informacija koje ovaj MSFI ne zahtijeva

3.25 Ovaj MSFI se ne bavi prezentiranjem informacija o segmentu, zaradama po dionici ili periodičnim financijskim izvještajima malih ili srednjih subjekata. Subjekt koji vrši takva objavljivanja treba opisati osnovu za sastavljanje i prezentiranje tih informacija.

Odjeljak 4

Izveštaj o financijskom položaju

Djelokrug ovog odjeljka

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

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o financijskom položaju

- 4.2 Minimalno, izvještaj o financijskom položaju treba obuhvatiti stavke koje prikazuju sljedeće iznose:
- (a) novac i **novčane ekvivalente**,
 - (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja,
 - (c) **financijsku imovinu** (ne uključujući iznose prikazane pod (a), (b), (j) i (k)),
 - (d) **zalihe**,
 - (e) **nekretnine, postrojenja i opremu**,
 - (f) **ulaganje u nekretnine** vrednovane po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - (g) **nematerijalnu imovinu**,
 - (h) **biološku imovinu** vrednovanu po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti,
 - (i) biološku imovinu vrednovanu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - (j) ulaganja u **pridružene subjekte**,
 - (k) ulaganja u **zajednički kontrolirane subjekte**,
 - (l) obveze prema dobavljačima i ostale obveze,
 - (m) **financijske obveze** (isključujući iznose prikazane pod (l) i (p)),
 - (n) obveze i imovinu za **tekući porez**,
 - (o) **odgođene porezne obveze i odgođenu poreznu imovinu** (ove stavke se uvijek trebaju klasificirati kao dugotrajne),
 - (p) **rezerviranja**,
 - (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 treba prezentirati u izvještaju o financijskom položaju dodatne stavke, zaglavljia i međuzbrojeve ako je takvo prezentiranje značajno za razumijevanje **financijskog položaja** subjekta.

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

- 4.4. Subjekt u svom izvještaju o financijskom položaju treba prezentirati kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu, kao i kratkoročne i dugoročne obveze, kao odvojene grupe sukladno s točkama 4.5 - 4.8, osim ukoliko prezentiranje temeljeno na likvidnosti pruža informaciju koja je pouzdana i relevantnija. Kada se primjenjuje ovaj izuzetak, sva imovina i obveze trebaju biti prezentirani po redoslijedu likvidnosti (rastuće ili opadajuće).

Kratkotrajna imovina

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

Kratkoročne obveze

- 4.7 Subjekt obvezu treba klasificirati kao kratkoročnu kada:
- (a) očekuje da će ta obveza biti podmirena tijekom uobičajenog poslovnog ciklusa subjekta;
 - (b) tu obvezu drži prvenstveno za potrebe trgovanja;
 - (c) ta obveza dopijeva za podmirenje u roku od dvanaest mjeseci od izvještajnog datuma; ili
 - (d) subjekt nema bezuvjetno pravo da odgodi podmirenje te obveze najmanje dvanaest mjeseci od izvještajnog datuma.
- 4.8 Subjekt sve ostale obveze treba klasificirati kao dugoročne.

Redoslijed i format stavki u izvještaju o financijskom položaju

- 4.9 Ovaj MSFI ne propisuje redoslijed ili format po kojem stavke trebaju biti prezentirane. U točki 4.2 se jednostavno navodi popis stavki koje su po prirodi ili funkciji dovoljno različite da u izvještaju o financijskom položaju zahtijevaju odvojeno prezentiranje. Tome treba dodati sljedeće:
- (a) linijske stavke se uključuju kada je veličina, priroda ili funkcija stavke ili grupe sličnih stavki takva da je odvojeno prezentiranje značajno za razumijevanju financijskog položaja subjekta, i
 - (b) korišteni nazivi i grupiranje stavki ili grupa sličnih stavki po nekom redoslijedu mogu biti izmijenjeni u skladu sa prirodom subjekta i njegovih transakcija kako bi se pružila informacija značajna za razumijevanje financijskog položaja subjekta.
- 4.10 Prosuđivanje o tome da li se dodatne stavke prezentiraju odvojeno je utemeljeno na procjeni svega od sljedećeg:
- (a) iznosa, prirode i likvidnosti imovine,
 - (b) funkcije imovine u subjektu,
 - (c) iznosa, prirode i vremena obveza.

Informacije koje trebaju biti prezentirane ili u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama

- 4.11 Subjekt treba objaviti, ili u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama, daljnju raščlambu skupno prezentiranih linijskih stavki:
- (a) nekretnine, postrojenja i oprema po skupinama odgovarajućim za taj subjekt;
 - (b) potraživanja od kupaca i druga potraživanja, odvojeno prikazujući iznose potraživanja od povezanih osoba, iznose potraživanja od drugih osoba, kao i potraživanja po osnovu obračunanih, još nefakturiranih prihoda;
 - (c) zalihe, odvojeno prikazujući iznose zaliha:
 - (i) koje se drže za prodaju u uobičajenom toku poslovanja,
 - (ii) koje su u procesu proizvodnje radi prodaje,
 - (iii) koje su u obliku materijala ili sirovina i koje će biti potrošene u procesu proizvodnje ili pružanjem usluga.

- (d) obveze prema dobavljačima i ostale obveze, odvojeno prikazujući iznose obveza prema dobavljačima i povezanim stranama, kao i pasivnih vremenskih razgraničenja;
- (e) rezerviranja za **primanja zaposlenih** i ostala rezerviranja;
- (f) stavke kapitala, kao što su uplaćeni kapital, dionička premija, zadržana dobit i stavke dobitaka i gubitaka koje se, kao što zahtijeva ovaj MSFI, priznaju u ostalu sveobuhvatnu dobit i prezentiraju odvojeno u okviru kapitala.

4.12 Subjekt sa dioničkim kapitalom treba, ili u izvještaju o finansijskom položaju ili u bilješkama, objaviti sljedeće:

- (a) za svaku vrstu dioničkog kapitala:
 - (i) broj odobrenih dionica;
 - (ii) broj izdanih i u cijelosti uplaćenih dionica, kao i izdanih 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 razdoblja;
 - (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 ovisna ili pridružena društva; i
 - (vii) dionice rezervirane za izdavanje po osnovu opcija i ugovora za podaju dionica, uključujući uvjete i iznose.
- (b) opis svake stavke rezerve u okviru kapitala.

4.13 Subjekt bez dioničkog kapitala, kao što su partnersko društvo ili trust, treba objaviti informacije istovjetne onima koje se zahtijevaju u točki 4.12 (a), prikazujući promjene tijekom razdoblja za svaku stavku kapitala, kao i prava, prioritete i ograničenja koja se odnose na svaku kategoriju kapitala.

4.14 Ukoliko subjekt na izvještajni datum ima obvezujući prodajni ugovor za značajno otuđenje imovine, ili grupe imovine i obveza, treba objaviti sljedeće informacije:

- (a) opis imovine ili skupine imovine i obveza,
- (b) opis činjenica i okolnosti prodaje ili plan,
- (c) knjigovodstvenu vrijednost imovine ili, ako otuđenje uključuje skupinu imovine i obveza, knjigovodstvenu vrijednost te skupine imovine i obveza.

Odjeljak 5

Izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti i Bilanca uspjeha

Djelokrug ovog odjeljka

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

Prezentiranje sveobuhvatne dobiti

- 5.2 Subjekt svoju ukupnu sveobuhvatnu dobit za razdoblje treba prezentirati:
- u jednom **izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti**, u kom slučaju se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti prezentiraju sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom razdoblju, ili
 - u dva izvještaja – **bilanci uspjeha** i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti – u kom slučaju se u bilanci uspjeha prezentiraju sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom razdoblju izuzev onih koje su priznate u sveobuhvatnoj dobiti izvan **dobiti ili gubitka** i na način kako dozvoljava ili zahtijeva ovaj MSFI.
- 5.3 Promjena sa pristupa temeljenog na jednom izvještaju na pristup sa dva izvještaja, ili obrnuto, je promjena računovodstvene politike na koju se primjenjuje Odjeljak 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*.

Pristup utemeljen na jednom izvještaju

- 5.4 Kod pristupa utemeljenog na jednom izvještaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba uključiti sve stavke prihoda i rashoda priznate u tom razdoblju, osim ako ovaj MSFI ne zahtijeva drugačije. Ovaj MSFI predviđa različit tretman za sljedeće okolnosti:
- Učinci ispravaka pogrešaka i promjena **računovodstvenih politika** se prezentiraju kao retroaktivne ispravka prethodnih razdoblja, a ne kao dio dobiti ili gubitka razdoblja u kojem su nastali (vidjeti Odjeljak 10),
 - Tri vrste **ostale sveobuhvatne dobiti** se priznaju kao dio ukupne sveobuhvatne dobiti, izvan dobiti i gubitka, onda kada nastanu:
 - neki **dobici i gubici** nastali prevođenjem **financijskih izvještaja** inozemnog poslovanja (vidjeti Odjeljak 30 *Prevođenje stranih valuta*),
 - neki aktuarski dobiti i gubici (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*),
 - neke promjene u fer vrijednosti instrumenata zaštite (vidjeti Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*).
- 5.5. Subjekt, minimalno, u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba uključiti stavke koje prezentiraju sljedeće iznose za razdoblje:
- prihode**,
 - troškove financiranja,
 - udio u dobiti ili gubitku od ulaganja u **pridružene subjekte** (vidjeti Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte*) i **zajedničke pothvate** (vidjeti Odjeljak 15 *Ulaganja u zajedničke pothvate*), obračunanih koristeći metodu udjela,
 - porezni rashod**, isključujući porez raspoređen na stavke (e), (g) i (h) navedene ispod (vidjeti točku 29.27),
 - jedan iznos koji čini zbroj:
 - dobiti ili gubitka poslije oporezivanja od **prekinutog poslovanja**, i
 - dobiti ili gubitka poslije oporezivanja priznatih mjerenjem po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje ili poslije otuđenja neto imovine koja čini prekinuti dio poslovanja,

- (f) dobit ili gubitak (ukoliko subjekt nema stavke ostale sveobuhvatne dobiti, ova stavka ne mora biti prezentirana),
 - (g) sve stavke ostale sveobuhvatne dobiti (vidjeti točku 5.4. (b)) razvrstane po prirodi (isključujući iznose pod (h)),
 - (h) udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata, obračunan primjenom metode udjela,
 - (i) ukupnu sveobuhvatnu 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 za razdoblje treba odvojeno objaviti sljedeće stavke koje se odnose na raspoređivanje dobiti ili gubitka:
- (a) dobit ili gubitak razdoblja koji se može pripisati:
 - (i) **manjinskim (nekontrolirajućim) interesima,**
 - (ii) **vlasnicima** matičnog subjekta,
 - (b) ukupna sveobuhvatna dobit razdoblja koja se može pripisati:
 - (i) manjinskim (nekontrolirajućim) interesima,
 - (ii) vlasnicima matičnog subjekta.

Pristup utemeljen na dva izvještaja

- 5.7 Kod pristupa utemeljenog na dva izvještaja, u bilanci uspjeha treba, minimalno, prikazati stavke koje prezentiraju iznose iz točaka 5.5.(a) -5.5.(f) za to razdoblje, 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 točkama 5.5.(g) - 5.5.(i) i točki 5.6. za to razdoblje.

Zahjevi primjenljivi na oba pristupa

- 5.8 Prema ovom MSFI, učinci ispravaka pogrešaka i promjena računovodstvene politike se prezentiraju kao retroaktivne ispravka prethodnih razdoblja, a ne kao dio dobiti ili gubitka razdoblja u kojem nastaju (vidjeti Odjeljak 10).
- 5.9 Subjekt u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (i bilanci uspjeha, ako se prezentira) treba prezentirati dodatne stavke, zbrojeve i međuzbrojeve, kada je takvo prezentiranje značajno za razumijevanje financijske uspješnosti subjekta.
- 5.10 Subjekt ne treba prezentirati ili opisivati svaku stavku prihoda i rashoda kao "izvanredne stavke" u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilanci uspjeha, ako se prezentira) ili u bilješkama.

Analiza rashoda

- 5.11 Subjekt treba prezentirati analizu rashoda koristeći klasifikaciju koje se temelji na prirodi ili na funkciji rashoda u okviru subjekta, koja god pruža informaciju koja je pouzdana i relevantnija.

Analiza po prirodi rashoda

- (a) Kod ove metode klasifikacije, rashodi se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti grupiraju prema njihovoj prirodi (primjerice, amortizacija, nabava materijala, troškovi prijevoza, 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 klasifikacije, rashodi se raščlanjuju prema njihovoj funkciji kao dio troškova za prodano ili, primjerice, troškova distribucije ili administrativnih aktivnosti. Minimalno, subjekt po ovoj metodi odvojeno objavljuje svoje troškove za prodano 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 neko razdoblje, ili kroz **izveštaj o promjenama u kapitalu** ili, ako su ispunjeni određeni uvjeti i ako subjekt to odabere, kroz **izveštaj o dobiti i zadržanoj dobiti**.

Izveštaj o promjenama u kapitalu

Svrha

- 6.2 Izveštaj o promjenama u kapitalu prezentira dobit ili gubitak subjekta za **izveštajno razdoblje**, stavke prihoda i rashoda priznate u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti** razdoblja, učinke promjena **računovodstvenih politika** i ispravaka pogrešaka priznatih za to razdoblje, iznose ulaganja, kao i iznose dividendi i drugih raspodjela, ulagačima kapitala tijekom razdoblja.

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o promjenama u kapitalu

- 6.3 Subjekt treba prezentirati izvještaj o promjenama u kapitalu koji prikazuje sljedeće:
- (a) **ukupnu sveobuhvatnu dobit** razdoblja, odvojeno iskazujući ukupne iznose koji se mogu pripisati **vlasnicima** matičnog subjekta i manjinskim (nekontrolirajućim) interesima;
 - (b) za svaku stavku kapitala, učinke retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja priznate sukladno Odjeljku 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*;
 - (c) za svaku stavku kapitala, usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja, odvojeno objavljujući promjene koje nastaju kao rezultat:
 - (i) dobiti ili gubitka,
 - (ii) svake stavke ostale sveobuhvatne dobiti,
 - (iii) iznose ulaganja vlasnika, kao i dividende i raspodjele vlasnicima, odvojeno iskazujući izdavanja dionica, transakcije sa državnim dionicama, dividende i ostale raspodjele vlasnicima, te promjene vlasničkih udjela u ovisnim subjektima koje ne dovode do gubitka kontrole.

Izveštaj o dobiti i zadržanoj dobiti

Svrha

- 6.4 Izveštaj o dobiti i zadržanoj dobiti prezentira dobit ili gubitak subjekta i promjene u zadržanoj dobiti izvještajnog razdoblja. Točka 3.18 dozvoljava subjektu da izvještaj o dobiti i zadržanoj dobiti prezentira umjesto izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaja o promjenama u kapitalu, ako su jedine promjene u kapitalu subjekta tijekom razdoblja za koje se financijski izvještaji prezentiraju nastale iz dobiti ili gubitka, isplate dividendi, ispravaka pogrešaka iz prethodnog razdoblja, kao i promjena računovodstvene politike.

Informacije koje treba prezentirati u izvještaju o dobiti i zadržanoj dobiti

- 6.5 Subjekt u izvještaju o dobiti i zadržanoj dobiti treba prezentirati sljedeće stavke, kao dodatak stavkama koje su zahtijevane u Odjeljku 5 *Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i Bilanca uspjeha*:
- (a) zadržanu dobit na početku izvještajnog razdoblja,
 - (b) objavljene i isplaćene ili isplative dividende tijekom razdoblja,
 - (c) prepravljanja zadržane dobiti za ispravka pogrešaka prethodnih razdoblja,
 - (d) prepravljanja zadržane dobiti za promjene računovodstvene politike,
 - (e) zadržanu dobit na kraju izvještajnog razdoblja.

Odjeljak 7

Izveštaj o novčanim tokovima

Djelokrug ovog odjeljka

- 7.1 Ovaj odjeljak određuje informacije koje se trebaju prezentirati u **izvještaju o novčanim tokovima** i način na koji ih treba prezentirati. Izvještaj o novčanim tokovima pruža informaciju o promjenama u **novcu i novčanim ekvivalentima** subjekta tijekom izvještajnog razdoblja, odvojeno prikazujući promjene iz **poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti**.

Novčani ekvivalenti

- 7.2 Novčani **ekvivalenti** su kratkoročna, visoko likvidna ulaganja koja se drže radi izmirivanja kratkoročnih novčanih obveza, a ne radi ulaganja ili drugih namjena. Prema tome, ulaganje se obično tretira kao novčani ekvivalent samo onda kada ima kratak rok dospjeća, recimo tri mjeseca ili kraće od dana stjecanja. Dozvoljena prekoračenja po bankovnim računima se obično smatraju financijskim aktivnostima sličnim uzimanju zajmova. Međutim, ukoliko su naplativa 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 izvještajno razdoblje, klasificirano po poslovnim, ulagateljskim i financijskim 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 uvjeta koji se uključuju u određivanje **dobiti ili gubitka**. Primjeri novčanih tokova od 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 zaposlenima i za račun zaposlenih,
 - (e) novčane isplate ili povrat poreza, osim kada se mogu identificirati kao financijske ili ulagateljske 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 od ulagateljskih aktivnosti.

Ulagateljske aktivnosti

- 7.5 Ulagateljske aktivnosti su stjecanje ili otuđenje dugotrajne imovine i druga ulaganja koja nisu uključena u novčane ekvivalente. Primjeri novčanih tokova koji nastaju od ulagateljskih aktivnosti su:
- (a) novčane isplate za stjecanje 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 stjecanje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim pothvatima (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 pothvatima (osim primitaka za one instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za trgovanje ili preprodaju),
- (e) novčani predujmovi i zajmovi dani drugim osobama,
- (f) novčani primici od povrata predujmova i zajmova danih drugim osobama,
- (g) novčane isplate za futures ugovore, forward ugovore, opcije i swap ugovore, osim kada se ovi ugovori drže za preprodaju ili trgovanje, ili isplate koje se klasificiraju kao financijske aktivnosti,
- (h) novčani primici od futures ugovora, forward ugovora, opcija i swap ugovora, osim kada se ovi ugovori drže za preprodaju ili trgovanje, ili primici koji se klasificiraju kao financijske aktivnosti.

Kada se ugovor računovodstveno obuhvaća kao zaštita (pogledati Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*), subjekt treba klasificirati novčane tokove na isti način kao i novčane tokove stavki koje su predmet zaštite.

Financijske aktivnosti

- 7.6 Financijske aktivnosti su aktivnosti koje rezultiraju u promjenama veličine i strukture uloženog kapitala i uzetih zajmova subjekta. Primjeri novčanih tokova nastalih od financijskih aktivnosti su:
- (a) novčani primici od izdavanja dionica ili drugih vlasničkih instrumenata,
 - (b) novčane isplate vlasnicima radi stjecanja 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 najmoprimca za umanjenje neizmirene obveze po osnovu **financijskog najma**.

Izveštavanje o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti

- 7.7. Subjekt novčane tokove od poslovnih aktivnosti treba prezentirati koristeći:
- (a) neizravnu metodu, kojom se dobit ili gubitak usklađuju za učinke nenovčanih transakcija, bilo kakvih rezerviranja ili obračunskih iznosa prošlih ili budućih novčanih primitaka ili isplata od poslovnih aktivnosti, kao i stavki prihoda ili rashoda povezanih s ulagateljskim ili financijskim novčanim tokovima, ili
 - (b) izravnu metodu, kojom se objavljuju osnovne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata.

Neizravna metoda

- 7.8 Kod neizravne metode, neto novčani tokovi od poslovnih aktivnosti određuju se usklađivanjem dobiti ili gubitka za učinke:
- (a) promjene stanja zaliha i potraživanja i obveza iz poslovanja tijekom razdoblja,
 - (b) nenovčanih stavki kao što su **amortizacija, rezerviranja, odgođeni porez**, obračunani prihodi (rashodi) koji još uvijek nisu naplaćeni (plaćeni) u novcu, nerealizirane pozitivne i negativne tečajne razlike, neraspoređena dobit **povezanih subjekata i manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa**.
 - (c) svih ostalih stavki za koje se novčani učinci odnose na ulaganje i financiranje.

Izravna metoda

- 7.9 Kod izravne metode, neto novčani tokovi od poslovnih aktivnosti se prezentiraju objavljuvanjem informacija o osnovnim skupinama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata. Takve informacije se mogu dobiti:
- (a) iz računovodstvenih evidencija subjekta; ili

- (b) usklađivanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje i drugih stavki izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti (ili računa dobiti i gubitka, ako se prezentira) za:
 - (i) promjene stanja zaliha i potraživanja i obveza iz poslovanja tijekom razdoblja,
 - (ii) druge nenovčane stavke, i
 - (iii) ostale stavke čiji su novčani učinci ulagateljski i financijski novčani tokovi.

Izveštavanje o novčanim tokovima od ulagateljskih i financijskih aktivnosti

- 7.10 Subjekt treba odvojeno prezentirati osnovne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata nastalih od ulagateljskih i financijskih aktivnosti. Ukupni novčani tokovi nastali od stjecanja i otuđenja ovisnih subjekata ili drugih poslovnih jedinica trebaju biti prezentirani odvojeno i klasificirani kao ulagateljske aktivnosti.

Novčani tokovi u stranoj valuti

- 7.11 Subjekt novčane tokove nastale od transakcija u stranoj valuti treba evidentirati u **funkcionalnoj valuti**, primjenjujući na iznos u stranoj valuti tečaj koji između funkcionalne i strane valute vrijedi na dan novčanog toka.
- 7.12 Subjekt novčane tokove ovisnog subjekta u inozemstvu treba preračunati po tečaju koji između funkcionalne valute subjekta i strane valute vrijedi na dan novčanog toka.
- 7.13 Nerealizirani dobiti i gubici nastali uslijed promjena u tečaju strane valute nisu novčani tokovi. Međutim, da bi se uskladili novac i novčani tokovi na početku i na kraju razdoblja, učinci promjene tečaja 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 tijekom izvještajnog razdoblja (kao što su iznosi strane valute u blagajni i na deviznim bankovnim računima) po tečaju koji vrijedi na kraju razdoblja. Subjekt proistekle nerealizirane dobitke i gubitke treba prezentirati odvojeno od novčanih tokova od poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti.

Kamate i dividende

- 7.14 Subjekt novčane tokove od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi treba prezentirati odvojeno. Subjekt novčane tokove treba iz razdoblja u razdoblje dosljedno klasificirati kao poslovne, ulagateljske i financijske aktivnosti.
- 7.15 Subjekt plaćene kamate i primljene kamate i dividende može klasificirati kao novčane tokove od poslovnih aktivnosti zato što su uključeni u dobit ili gubitak. Alternativno, subjekt isplaćene kamate i primljene kamate i dividende može klasificirati kao novčane tokove od financijskih i ulagateljskih aktivnosti, s obzirom na to da se radi o troškovima pribavljanja financijskih resursa ili povratima od ulaganja.
- 7.16 Subjekt isplaćene dividende može klasificirati kao novčane tokove od financijskih aktivnosti zbog toga što su to troškovi pribavljanja financijskih resursa. Alternativno, subjekt isplaćene dividende može klasificirati kao dio novčanih tokova od poslovnih aktivnosti zato što se isplaćuju iz novčanih tokova od poslovnih aktivnosti.

Porez na dobit

- 7.17 Subjekt novčane tokove nastale od poreza treba prezentirati odvojeno i klasificirati ih kao novčane tokove od poslovnih aktivnosti, osim kada se mogu posebno vezati uz ulagateljske i financijske aktivnosti. Kada se novčani tokovi od poreza raspoređuju na više od jedne skupine aktivnosti, subjekt treba objaviti ukupan iznos plaćenih poreza.

Nenovčane transakcije

- 7.18 Subjekt iz izvještaja o novčanim tokovima treba isključiti ulagateljske i financijske transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca i novčanih ekvivalenata. Subjekt takve transakcije treba objaviti negdje drugo u **financijskim izvještajima** na način koji pruža sve relevantne informacije o tim ulagateljskim i financijskim aktivnostima.

- 7.19 Mnoge ulagateljske i financijske aktivnosti nemaju izravan utjecaj na tekuće novčane tokove iako utiču na strukturu kapitala i imovine subjekta. Izostavljanje nenovčanih transakcija iz izvještaja o novčanim tokovima je u skladu s ciljem izvještaja o novčanim tokovima zato što ove stavke ne obuhvaćaju novčane tokove tekućeg razdoblja. Primjeri nenovčanih transakcija su:
- (a) stjecanje imovine ili izravnim preuzimanjem povezane obveze ili putem financijskog najma,
 - (b) stjecanje 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 financijskom položaju. Međutim, od subjekta se ne zahtijeva da prezentira ovo usklađivanje ako je iznos novca i novčanih ekvivalenata, prezentiran u izvještaju o novčanim tokovima, istovjetan iznosu koji je slično opisan u izvještaju o financijskom položaju.

Ostala objavljivanja

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

Odjeljak 8

Bilješke uz financijske izvještaje

Djelokrug ovog odjeljka

- 8.1 Ovaj odjeljak definira načela na kojim se temelje informacije koje se trebaju prezentirati u **bilješkama** uz financijske izvještaje i način na koji ih treba prezentirati. Bilješke sadrže informacije koje su dodatak onim što su prezentirane u **izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, bilanci uspjeha** (ako se prezentira), kombiniranom **izvještaju o dobiti i zadržanoj dobiti** (ako se prezentira), **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 kvalificirane za **priznavanje** u tim izvještajima. Kao dodatak zahtjevima ovog odjeljka, skoro svi drugi odjeljci ovog MSFI zahtijevaju objavljivanja koja se uobičajeno prezentiraju u bilješkama.

Struktura bilješki

- 8.2 Bilješke trebaju:
- prezentirati informacije o osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i o korištenim **računovodstvenim politikama**, sukladno točkama 8.5 - 8.7;
 - objaviti informacije koje zahtijeva ovaj MSFI, a koje nisu prezentirane drugdje u financijskim izvještajima; i
 - pružiti informacije koje nisu prezentirane drugdje u financijskim izvještajima, ali su značajne za razumijevanje bilo kojeg od njih.
- 8.3 Subjekt bilješke treba, koliko god je moguće, prezentirati na sustavan način. Subjekt treba izvršiti međusobna upućivanja između svake stavke u financijskim izvještajima i sa njima povezanih informacija u bilješkama.
- 8.4 Subjekt obično prezentira bilješke sljedećim redoslijedom:
- izjava da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s *MSFI za MSS* (vidjeti točku 3.3);
 - sažetak značajnih računovodstvenih politika koje su primijenjene (vidjeti točku 8.5);
 - dotadne informacije za stavke prezentirane u financijskim izvještajima, redoslijedom po kojem su svaki izvještaj i svaka stavka prezentirani; i
 - sva druga objavljivanja.

Objavljivanja računovodstvenih politika

- 8.5 Subjekt treba objaviti sljedeće u sažetku značajnih računovodstvenih politika:
- osnovu (ili osnove) za mjerenje korištene prilikom sastavljanja financijskih izvještaja;
 - 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 (vidjeti točku 8.7) koje je uprava napravila u procesu primjene računovodstvenih politika subjekta i koje imaju najznačajniji učinak na iznose priznate u financijskim izvještajima.

Informacije o ključnim izvorima neizvjesnosti kod konkretnih procjena

- 8.7 Subjekt u bilješkama treba objaviti informacije o ključnim pretpostavkama koje se tiču budućnosti, kao i o ostalim ključnim izvorima neizvjesnosti kod ključnih procjena na izvještajni datum, a koje nose značajan rizik uzrokovanja značajnih prilagođavanja knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obveza tijekom naredne financijske godine. Imajući u vidu imovinu i obveze, bilješke obuhvaćaju detalje o:
- (a) njihovoj prirodi,
 - (b) njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja.

Odjeljak 9

Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji

Djelokrug ovog odjeljka

- 9.1 Ovaj odjeljak definira okolnosti u kojima subjekt prezentira **konsolidirane financijske izvještaje** i postupke za sastavljanje ovih izvještaja. On, također, uključuje uputstvo za **odvojene financijske izvještaje** i **kombinirane financijske izvještaje**.

Zahtjev za prezentiranjem konsolidiranih financijskih izvještaja

- 9.2 Osim kada je to dozvoljeno ili zahtijevano točkom 9.3, **matični** subjekt treba prezentirati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u **ovisne subjekte**, a sukladno ovom MSFI. Konsolidirani financijski izvještaji trebaju obuhvatiti sve ovisne subjekte matičnog subjekta.
- 9.3 Matični subjekt ne treba prezentirati konsolidirane financijske izvještaje ako:
- (a) su ispunjena oba sljedeća uvjeta:
 - (i) matični subjekt je i sam ovisni subjekt, i
 - (ii) njegov krajnji matični subjekt (ili bilo koji matični subjekt između njih) sastavlja konsolidirane **financijske izvještaje opće namjene** koji su sukladni **potpunim MSFI** ili s ovim MSFI; ili
 - (b) nema ovisne subjekte osim onih koji su stečeni s namjerom prodaje ili otuđenja u roku od jedne godine. Matični subjekt takav ovisni subjekt treba računovodstveno iskazati:
 - (i) po fer vrijednosti uz promjene fer vrijednosti priznate u dobiti ili gubitku, ukoliko se fer vrijednost udjela može pouzdano izmjeriti, i
 - (ii) u drugim slučajevima, po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti (vidjeti točku 11.14 (c)).
- 9.4 Ovisni subjekt je subjekt koji je pod kontrolom matičnog subjekta. **Kontrola** je moć upravljanja financijskim 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 definiranih ciljeva, on treba konsolidirati SPN kada bit odnosa upućuje da je SPN pod kontrolom tog subjekta (vidjeti točke od 9.10-9.12).
- 9.5 Pretpostavlja se da kontrola postoji kada matični subjekt posjeduje, izravno ili neizravno preko ovisnih subjekata, više od polovice glasačke moći u okviru subjekta. Ova pretpostavka se može prevladati u izuzetnim okolnostima ukoliko se može jasno dokazati da takvo vlasništvo ne daje kontrolu. Kontrola, također, postoji kada matični subjekt posjeduje polovicu ili manje glasačke moći u subjektu, ali ima:
- (a) moć nad više od polovice glasačke moći temeljem sporazuma sa drugim ulagačima;
 - (b) moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta po statutu ili sporazumu;
 - (c) moć imenovanja ili smjene većine članova upravnog odbora ili odgovarajućeg tijela upravljanja, a taj odbor ili tijelo kontroliraju subjekt;
 - (d) moć osiguranja većine glasova na sastancima upravnog odbora ili odgovarajućeg tijela upravljanja, a taj odbor ili tijelo kontroliraju subjekt.
- 9.6 Kontrola se, također, može postići posjedovanjem opcija ili zamjenjivih instrumenata koji se mogu trenutno iskoristiti ili preko zastupnika sa sposobnošću usmjeravanja aktivnosti u korist subjekta koji ima kontrolu.
- 9.7 Ovisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije samo zbog toga što je ulagatelj organizacija koja ulaže u rizične poslove ili sličan subjekt.
- 9.8 Ovisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije zbog toga što su njegove poslovne aktivnosti drugačije od onih kojim se bave ostali subjekti unutar konsolidirane grupe. Konsolidiranjem takvih subjekata pružaju se relevantne informacije, kao i objavljivanjem dodatnih informacija u konsolidiranim financijskim izvještajima o različitim poslovnim aktivnostima ovisnih subjekata.
- 9.9 Ovisni subjekt se ne isključuje iz konsolidacije zbog toga što posluje na području koje nameće ograničenja na prijenos novca i druge imovine izvan tog područja.

Subjekti posebne namjene (SPN)

- 9.10 Subjekt može biti osnovan da bi se postigao ograničen cilj (primjerice, da bi se realizirao najam, poduzele istraživačke i razvojne aktivnosti ili pretvorila financijska imovina u neki utrživi instrument). Takav SPN može imati oblik korporacije, trusta, partnerstva ili nekorporacijskog subjekta. Često se SPN osniva zakonskim sporazumima koji nameću stroge zahtjeve po pitanju poslovanja SPN.
- 9.11 Subjekt treba sastaviti konsolidirane financijske izvještaje koji obuhvaćaju subjekt i sve SPN koje taj subjekt kontrolira. Pored okolnosti opisanih u točki 9.5, sljedeće okolnosti mogu ukazati na to da subjekt kontrolira SPN (ovo nije konačan popis):
- aktivnosti SPN se vrše u korist subjekta sukladno njegovim posebnim poslovnim potrebama,
 - subjekt ima konačnu moć odlučivanja po pitanju aktivnosti SPN čak i onda kada su svakodnevne odluke delegirane,
 - subjekt ima prava stjecanja većine koristi od SPN, te stoga može biti izložen rizicima svojstvenim za aktivnosti SPN,
 - subjekt zadržava većinu rezidualnih ili rizika vlasništva povezanih sa SPN ili njegovom imovinom.
- 9.12 Točke 9.10 i 9.11 se ne primjenjuju na planove vezane za primanja zaposlenih poslije prestanka radnog odnosa ili ostale dugoročne planove vezane za primanja zaposlenih na koje se primjenjuje Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*.

Konsolidacijski postupci

- 9.13 Konsolidirani financijski izvještaji prezentiraju financijske informacije o **grupi** kao jednom ekonomskom subjektu. Prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekt treba:
- objediniti financijske izvještaje matičnog subjekta i njegovih ovisnih subjekata, stavku po stavku zbrajanjem istih stavki imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda;
 - eliminirati **knjigovodstvenu vrijednost** ulaganja matičnog subjekta u svaki od ovisnih subjekata, kao i udio matičnog subjekta u kapitalu svakog od ovisnih subjekata;
 - izmjeriti i prezentirati **manjinske (nekontrolirajuće) interese** u dobiti ili gubitku konsolidiranih ovisnih subjekata za **izvještajno razdoblje** odvojeno od udjela **vlasnika** matičnog subjekta;
 - izmjeriti i prezentirati manjinske (nekontrolirajuće) interese u neto imovini konsolidiranih ovisnih subjekata odvojeno od udjela matičnog subjekta u njihovom kapitalu. Manjinski (nekontrolirajući) interes se u neto imovini sastoji od:
 - iznosa manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa na datum prvotnog poslovnog spajanja izračunan sukladno Odjeljku 19 *Poslovna spajanja i goodwill*, i
 - učešća manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa u promjenama kapitala od datuma poslovnog spajanja.
- 9.14 Razmjerni dijelovi dobiti ili gubitka i promjena u kapitalu koji se raspoređuju vlasnicima matičnog subjekta i manjinskim vlasnicima su određeni na osnovu postojećih vlasničkih udjela i ne odražavaju moguće korištenje ili pretvaranje opcija ili konvertibilnih instrumenata.

Stanja i transakcije unutar grupe

- 9.15 Stanja i transakcije unutar grupe, uključujući prihode, rashode i dividende, se u potpunosti eliminiraju. Dobici i gubici, koji nastanu kao rezultat transakcija unutar grupe koje su priznate kao imovina, poput zaliha i nekretnina, postrojenja i opreme, se u potpunosti eliminiraju. Gubici unutar grupe mogu ukazivati na umanjenje vrijednosti koje zahtijeva **priznavanje** u konsolidiranim financijskim izvještajima (vidjeti Odjeljak 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*). Odjeljak 29 *Porez na dobit* se primjenjuje na **privremene razlike** koje su nastale eliminiranjem dobiti i gubitaka, a koji su rezultat transakcija unutar grupe.

Jednoobrazni izvještajni datum

- 9.16 Financijski izvještaji matičnog subjekta i njegovih ovisnih subjekata, korišteni u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, trebaju biti sastavljeni na isti **izvještajni datum**, osim ako to **nije izvedivo**.

Jednoobrazne računovodstvene politike

- 9.17 Konsolidirane financijske izvještaje treba sastaviti primjenom istovjetnih **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 konsolidiranih financijskih izvještaja, prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja se moraju izvršiti odgovarajuća usklađivanja u njegovim financijskim izvještajima.

Stjecanje i otuđenje ovisnih subjekata

- 9.18 Prihodi i rashodi ovisnih subjekata se u konsolidirane financijske izvještaje uključuju počevši od datuma stjecanja. Prihodi i rashodi ovisnog subjekta se u konsolidirane financijske izvještaje uključuju zaključno sa datumom na koji je prestala kontrola ovisnog od strane matičnog subjekta. Razlike između prihoda od otuđenja ovisnog subjekta i njegove knjigovodstvene vrijednosti na datum otuđenja, isključujući ukupan iznos bilo kakvih tečajnih razlika koje su povezane s inozemnim ovisnim subjektom priznatim u kapitalu sukladno Odjeljku 30 *Prevođenje stranih valuta*, se u konsolidiranom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili bilanci uspjeha, ako se prezentira) priznaju kao dobitak ili gubitak od otuđenja ovisnog subjekta.
- 9.19 Ukoliko subjekt prestane biti ovisni subjekt, ali ulagatelj (bivši matični subjekt) zadrži određeno ulaganje u bivšem ovisnom subjektu, to ulaganje treba računovodstveno obuhvatiti kao **financijsku imovinu** sukladno Odjeljku 11 *Osnovni financijski instrumenti* ili Odjeljku 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente* od datuma na koji je subjekt prestao biti ovisan, pod uvjetom da nije postao **pridruženi subjekt** (u kojem slučaju se primjenjuje Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte*) ili **zajednički kontrolirani subjekt** (u kojem slučaju se primjenjuje Odjeljak 15 *Ulaganja u zajedničke pothvate*). Knjigovodstvenu vrijednost ulaganja na datum na koji je subjekt prestao biti ovisan treba tretirati kao trošak stjecanja prilikom početnog mjerenja financijske imovine.

Manjinski (nekontrolirajući) interes u ovisnim subjektima

- 9.20 Subjekt u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju manjinski (nekontrolirajući) interes treba prezentirati u okviru kapitala, odvojeno od kapitala vlasnika matičnog subjekta, kako se zahtijeva točkom 4.2 (q).
- 9.21 Subjekt manjinske (nekontrolirajuće) interese treba objaviti u dobiti ili gubitku grupe odvojeno u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, kako se zahtijeva točkom 5.6 (ili u bilanci uspjeha, ako se prezentira, kako se zahtijeva točkom 5.7).
- 9.22 Dobit ili gubitak, kao i svaki dio ostale sveobuhvatne dobiti trebaju se pripisati 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 da manjinski (nekontrolirajući) interesi imaju negativno stanje.

Objavljanja u konsolidiranim financijskim izvještajima

- 9.23 U konsolidiranim financijskim izvještajima trebaju biti izvršena sljedeća objavljanja:
- činjenicu da su ovi izvještaji konsolidirani financijski izvještaji,
 - osnovu za zaključak da postoji kontrola kada matični subjekt ne posjeduje, izravno ili neizravno preko ovisnih subjekata, više od polovice glasačke moći,
 - svaku razliku u datumima financijskih izvještaja matičnog subjekta i njegovih ovisnih subjekata korištenih prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja,
 - prirodu i razinu bilo kakvih značajnih ograničenja (primjerice, koje nastaju kao rezultat ugovora o zajmovima ili zakonskih zahtjeva) u sposobnosti ovisnih subjekata da prenose sredstva matičnom subjektu u obliku novčanih dividendi ili za otplatu zajmova.

Odvojeni financijski izvještaji

Prezentiranje odvojenih financijskih izvještaja

- 9.24 Točka 9.2 od matičnog subjekta zahtijeva da prezentira konsolidirane financijske izvještaje. Ovaj MSFI ne zahtijeva prezentiranje **odvojenih financijskih izvještaja** matičnog subjekta ili pojedinačnih ovisnih subjekata.

- 9.25 Financijski izvještaji subjekta koji nema ovisni subjekt nisu odvojeni financijski izvještaji. Prema tome, subjekt koji nije matični subjekt nego ulagatelj u pridruženi subjekt ili **sudionik** u zajedničkom poduhvatu prezentira svoje financijske izvještaje sukladno Odjeljku 14 ili Odjeljku 15, odnosno onim koji je odgovarajući. On može, također, odabrati da prezentira odvojene financijske izvještaje.

Izbor računovodstvene politike

- 9.26 Kada matični subjekt, ili ulagatelj u pridruženi subjekt, ili ulagatelj koji ima udio u zajednički kontroliranom subjektu sastavlja odvojene financijske izvještaje i opisuje ih kao izvještaje koji su sukladni *MSFI za MSS*, ti izvještaji trebaju biti usklađeni sa svim zahtjevima ovog MSFI. Subjekt treba usvojiti politiku računovodstvenog obuhvaćanja za svoja ulaganja u ovisne, pridružene i zajednički kontrolirane subjekte ili:
- po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti, ili
 - po **fer vrijednosti** sa promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku.

Subjekt treba primjenjivati istu računovodstvenu politiku na sva ulaganja u jednoj skupini ulaganja (ovisni, pridruženi ili zajednički kontrolirani subjekti), ali može odabrati različite politike za različite skupine.

Objavljanja u odvojenim financijskim izvještajima

- 9.27 Kada matični subjekt, ili ulagatelj u pridruženi subjekt, ili ulagatelj koji ima udio u zajednički kontroliranom subjektu sastavlja odvojene financijske izvještaje, u tim odvojenim financijskim izvještajima treba objaviti:
- da su ti izvještaji odvojeni financijski izvještaji, i
 - opis metoda korištenih za računovodstveno obuhvaćanje ulaganja u ovisne, pridružene i zajednički kontrolirane subjekte,
- i treba identificirati konsolidirane financijske izvještaje ili druge primarne financijske izvještaje sa kojima su povezani.

Kombinirani financijski izvještaji

- 9.28 **Kombinirani financijski izvještaji** su set financijskih izvještaja dva ili više subjekata koji su pod kontrolom jednog ulagatelja. Ovaj MSFI ne zahtijeva sastavljanje kombiniranih financijskih izvještaja.
- 9.29 Ukoliko ulagatelj sastavlja kombinirane financijske izvještaje i opisuje ih kao izvještaje koji su sukladni s *MSFI za MSS*, ti izvještaji trebaju biti sukladni sa svim zahtjevima ovog MSFI. Transakcije i stanja između društava trebaju biti eliminirani; dobiti i gubici koji nastaju kao rezultat transakcija između društava koji su priznati u imovini kao što su zalihe i nekretnine, postrojenja i oprema trebaju biti eliminirani; financijski izvještaji subjekata uključenih u kombinirane financijske izvještaje trebaju biti sastavljeni na isti izvještajni datum, osim ako je to neizvedivo; istovjetne računovodstvene politike trebaju biti primijenjene na sve slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima.

Objavljanja u kombiniranim financijskim izvještajima

- 9.30 U kombiniranim financijskim izvještajima treba objaviti sljedeće:
- činjenicu da su ovi financijski izvještaji kombinirani financijski izvještaji,
 - razlog zbog kojeg se sastavljaju kombinirani financijski izvještaji,
 - osnovu za određivanje koji subjekti se uključuju u kombinirane financijske izvještaje,
 - osnovu za sastavljanje kombiniranih financijskih izvještaja,
 - objavljanja **povezanih osoba** koje zahtijeva Odjeljak 33 *Objavljanja povezanih osoba*.

Odjeljak 10

Računovodstvene politike, procjene i pogreške

Djelokrug ovog odjeljka

- 10.1 Ovaj odjeljak osigurava uputstva za izbor i primjenu **računovodstvenih politika** korištenih u sastavljanju **financijskih izvještaja**. On, također, pokriva **promjene u računovodstvenim procjenama** i ispravka **pogrešaka** u financijskim izvještajima iz prethodnih razdoblja.

Izbor i primjena računovodstvenih politika

- 10.2 Računovodstvene politike su posebna načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekt primjenjuje prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.
- 10.3 Ukoliko ovaj MSFI posebno obrađuje neku transakciju, drugi događaj ili uvjet, subjekt treba primjenjivati ovaj MSFI. Međutim, subjekt ne treba slijediti ovaj MSFI ako učinak toga ne bi bio **značajan**.
- 10.4 Ukoliko ovaj MSFI posebno ne obrađuje neku transakciju, drugi događaj ili okolnost, uprava subjekta treba koristiti vlastito prosuđivanje prilikom razvoja i primjene računovodstvene politike koja za rezultat ima informacije koje su:
- (a) **relevantne** za potrebe donošenja ekonomskih odluka od strane korisnika,
 - (b) **pouzdan**e, u smislu da financijski izvještaji:
 - (i) vjerno predstavljaju **financijski položaj**, financijsku **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 točki 10.4, uprava po padajućem redoslijedu po važnosti treba uzeti u obzir i razmotriti primjenjivost sljedećih izvora:
- (a) zahtjeva i uputstava iz ovog MSFI koji se bave sličnim i povezanim pitanjima, i
 - (b) definicijama, kriterijima za **priznavanje** i konceptima **mjerenja** imovine, obveza, prihoda i rashoda, kao i načelima prisutnim u Odjeljku 2 *Koncepti i sveobuhvatna načela*.
- 10.6 Prilikom prosuđivanja opisanom u točki 10.4, uprava treba, također, razmotriti zahtjeve i uputstva **potpunih 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 MSFI posebno zahtijeva ili dozvoljava kategorizaciju stavki za koje bi različite politike mogle biti prikladne. Ukoliko ovaj MSFI 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) zahtijevana izmjenama ovog MSFI, ili
 - (b) rezultira da financijski izvještaji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o učincima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na financijski položaj subjekta, njegovu financijsku uspješnost ili novčane tokove.

- 10.9 Sljedeće nisu promjene računovodstvene politike:
- primjena računovodstvene politike na transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se suštinski razlikuju od onih koji su se javljali ranije,
 - primjena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili okolnosti koji se nisu javljali ranije ili nisu bili značajni.
 - promjena na model troška kada pouzdano mjerenje fer vrijednosti više nije dostupno (ili obrnuto) za imovinu za koju bi ovaj MSFI inače zahtijevao ili dozvoljavao mjerenje po fer vrijednosti.
- 10.10 Ukoliko ovaj MSFI dozvoljava izbor računovodstvenog tretmana (uključujući i osnovu za mjerenje) za određenu transakciju, drugi događaj ili okolnost i subjekt mijenja svoj prethodni izbor, to je onda promjena računovodstvene politike.

Primjena promjena računovodstvenih politika

- 10.11 Subjekt promjene računovodstvene politike treba računovodstveno obuhvatiti na sljedeći način:
- subjekt treba računovodstveno obuhvatiti promjenu računovodstvene politike koja je nastala kao rezultat promjena u zahtjevima ovog MSFI sukladno prijelaznim odredbama, ako ih ima, navedenim u toj izmjeni,
 - kada je subjekt odabrao da primjenjuje MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* umjesto Odjeljka 11 *Osnovni financijski instrumenti* i Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*, onako kako je dozvoljeno točkom 11.2, a zahtjevi MRS 39 se promijene, subjekt tu izmjenu treba računovodstveno obuhvatiti u računovodstvenoj politici sukladno prijelaznim odredbama, ako ih ima, određenim izmijenjenim MRS 39, i
 - subjekt sve ostale promjene računovodstvenih politika treba računovodstveno obuhvatiti **retroaktivno** (vidjeti točku 10.12).

Retroaktivna primjena

- 10.12 Kada se promjena računovodstvene politike primijeni retroaktivno sukladno točkom 10.11, subjekt novu računovodstvenu politiku treba primijeniti na usporedne informacije iz prethodnih razdoblja i do najranijeg datuma za koji je to izvedivo, kao da je nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivana. Onda kada je **neizvedivo** utvrditi učinke promjene računovodstvene politike jednog razdoblja na usporedne informacije za jedan ili više prethodnih prezentiranih razdoblja, subjekt novu računovodstvenu politiku treba primijeniti na knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza od početka najranijeg razdoblja za koji je retroaktivna primjena izvediva, što može biti i tekuće razdoblje, te treba izvršiti odgovarajuća usklađivanja početnog stanja svake stavke kapitala na koju to ima učinak za to razdoblje.

Objavljivanje promjene računovodstvene politike

- 10.13 Kada izmjena ovog MSFI ima učinak na tekuće ili bilo koje prethodno razdoblje, ili može imati učinak na buduća razdoblja, subjekt treba objaviti sljedeće:
- prirodu promjene računovodstvene politike,
 - za tekuće i svako prethodno prezentirano razdoblje, i u mjeri u kojoj je to izvedivo, iznos usklađivanja za svaku stavku financijskog izvještaja na koju to ima učinak,
 - iznos usklađivanja povezanih za razdoblja prije onih koji su prezentirani, u mjeri u kojoj je to izvedivo,
 - objašnjenje ukoliko je neizvedivo utvrditi iznose koje bi trebalo objaviti prema (b) ili (c) iznad.
- Financijski izvještaji narednih razdoblja ne moraju ponavljati ova objavljivanja.
- 10.14 Kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike ima učinak na tekuće ili bilo koje prethodno razdoblje, subjekt treba objaviti sljedeće:
- prirodu promjene računovodstvene politike,
 - razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike osigurava pouzdane i relevantnije informacije,
 - u mjeri u kojoj je to izvedivo, iznos usklađivanja za svaku stavku financijskog izvještaja na koju to ima učinak, odvojeno prikazujući:

- (i) za tekuće razdoblje,
 - (ii) za svako prethodno prezentirano razdoblje, i
 - (iii) u ukupnom iznosu za razdoblja prije ovih prezentiranih.
- (d) objašnjenje ukoliko je neizvedivo utvrditi iznose koje bi trebalo objaviti prema (c) iznad.
- Financijski izvještaji narednih razdoblja ne moraju ponavljati ova objavljivanja.

Promjene računovodstvenih procjena

- 10.15 Promjena računovodstvene procjene je usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze, ili iznosa periodične potrošnje imovine, koje je rezultat procjene sadašnjeg stanja imovine i obveza, kao i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s istim. Promjene računovodstvenih procjena su rezultat novih informacija ili novih razvoja događaja i, sukladno tome, nisu ispravka pogrešaka. Kada je teško napraviti razliku između promjene računovodstvene politike i promjene računovodstvene procjene, ta promjena se tretira kao promjena računovodstvene procjene.
- 10.16 Subjekt učinak promjene računovodstvene procjene, osim promjene na koju se primjenjuje točka 10.17, treba priznati **prospektivno**, njenim uključivanjem u dobit ili gubitak u:
- (a) razdoblju promjene, ako promjena utječe samo na to razdoblje, ili
 - (b) razdoblje promjene i buduća razdoblja, ako promjena utječe na oboje.
- 10.17 U mjeri u kojoj promjena računovodstvene procjene dovodi do promjene imovine i obveza, ili se odnosi na neku stavku kapitala, subjekt istu treba priznati usklađujući knjigovodstvenu vrijednost odgovarajuće stavke imovine, obveze ili kapitala u razdoblju promjene.

Objavljivanje o promjeni procjene

- 10.18 Subjekt treba objaviti prirodu svake promjene računovodstvene procjene i učinak te promjene na imovinu, obveze, prihode i rashode tekućeg razdoblja. Ukoliko je izvedivo da subjekt procijeni učinak promjene na jedno ili više budućih razdoblja, subjekt treba objaviti i te procjene.

Ispravke pogrešaka iz prethodnih razdoblja

- 10.19 Pogreške iz prethodnih razdoblja su izostavljanja i pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja koji nastaju uslijed nemogućnosti korištenja ili pogrešnog korištenja pouzdanih informacija:
- (a) koje su bile dostupne kada su financijski izvještaji za ta razdoblja bili odobreni za izdavanje, i
 - (b) koje su, ako je to razumno bilo očekivati, mogle biti pribavljene i uzete u obzir prilikom sastavljanja i prezentiranja tih financijskih izvještaja.
- 10.20 Takve pogreške uključuju učinke matematičkih pogrešaka, pogrešaka u primjeni računovodstvenih politika, previda ili pogrešnih tumačenja činjenica, kao i prijevare.
- 10.21 U mjeri u kojoj je to izvedivo, subjekt značajne pogreške iz prethodnih razdoblja treba retroaktivno ispraviti u prvom financijskom izvještaju odobrenom za izdavanje poslije njihovog otkrivanja:
- (a) prepravljanjem usporednih iznosa za prethodna prezentirana razdoblja u kojima su pogreške nastale, ili
 - (b) ukoliko je pogreška nastala prije najranijeg prethodnog prezentiranog razdoblja, prepravljanjem početnih stanja imovine, obveza i kapitala za najranije prethodno prezentirano razdoblje.
- 10.22 Onda kada je neizvedivo utvrditi učinke pogreške iz određenog razdoblja na usporedne informacije iz jednog ili više prethodnih prezentiranih razdoblja, subjekt treba prepraviti početna stanja imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koji je retroaktivna objava izvediva (što može biti i tekuće razdoblje).

Objavljivanje pogrešaka iz prethodnih razdoblja

- 10.23 Subjekt o pogreškama iz prethodnog razdoblja treba objaviti sljedeće:
- (a) prirodu pogreške iz prethodnog razdoblja,

- (b) za svako prethodno prezentirano razdoblje, u mjeri u kojoj je to izvedivo, iznos ispravka za svaku stavku financijskog izvještaja na koju to ima učinak,
- (c) u mjeri u kojoj je to izvedivo, iznos ispravka na početku najranijeg prethodnog prezentiranog razdoblja,
- (d) objašnjenje ukoliko je neizvedivo utvrditi iznose koje bi trebalo objaviti prema (b) i (c) iznad.

Financijski izvještaji narednih razdoblja ne moraju ponavljati ova objavljivanja.

Odjeljak 11

Osnovni financijski instrumenti

Djelokrug odjeljaka 11 i 12

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

Izbor 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 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* i zahtjeve o objavljivanju Odjeljaka 11 i 12

za računovodstveno obuhvaćanje svih svojih financijskih instrumenata. Izbor između (a) i (b) je izbor računovodstvene politike subjekta. Točke 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 Financijski instrument je ugovor koji dovodi do nastanka financijske imovine jednog subjekta i financijske obveze ili instrumenta kapitala drugog subjekta.
- 11.4 Odjeljak 11 zahtijeva model amortiziranog troška za sve osnovne financijske instrumente osim ulaganja u nekonvertibilne i povlaštene dionice bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavatelja i obične dionice bez ponovnog otkupa od strane izdavatelja kojima se **javno trguje** ili čija se vrijednost može i drugačije pouzdano izmjeriti.
- 11.5 Osnovni financijski instrumenti u djelokrugu Odjeljka 11 su oni koji zadovoljavaju uvjete iz točke 11.8. Primjeri financijskih instrumenata koji obično ispunjavaju ove uvjete uključuju:
- (a) novac,
 - (b) depozite po videnju i depozite s fiksnim rokom kada je subjekt deponent, primjerice bankovne račune,
 - (c) komercijalne zapise i mjenice koje se drže,
 - (d) račune potraživanja i obveza, potraživanja i obveze po osnovu mjenica i zajmova,
 - (e) obveznice i slične dužničke instrumente,
 - (f) ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavatelja,
 - (g) obvezivanja uzimanja zajma ukoliko se obveza ne može izmiriti u novcu.
- 11.6 Primjeri financijskih instrumenata koji obično ne ispunjavaju uvjete iz točke 11.8 i koji su zbog toga u djelokrugu Odjeljka 12 uključuju:
- (a) vrijednosne papire osigurane imovinom, kao što su hipotekarne obveze za koje postoji jamstvo, ugovori o ponovnom otkupu i sekuratizirani paketi potraživanja,
 - (b) opcije, prava, waranti, futures ugovori, forwardi i swapovi kamatnih stopa koji se mogu izmiriti u novcu ili zamjenom za drugi financijski instrument,

- (c) financijski instrumenti koji se mogu kvalificirati i koji su označeni kao instrumenti zaštite sukladno zahtjevima Odjeljka 12,
- (d) obvezivanje davanja zajma drugom subjektu,
- (e) obvezivanje uzimanja zajma ukoliko se obveza ne može izmiriti u novcu.

Djelokrug Odjeljka 11

- 11.7 Odjeljak 11 se primjenjuje na sve financijske instrumente koji ispunjavaju uvjete iz točke 11.8 osim sljedećih:
- (a) ulaganja u **ovisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke pothvate** koji su računovodstveno obuhvaćeni sukladno Odjeljku 9 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, Odjeljku 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* ili Odjeljku 15 *Ulaganja u zajedničke pothvate*,
 - (b) financijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju vlastitog kapitala subjekta (vidjeti Odjeljak 22 *Obveze i kapital* i Odjeljak 26 *Plaćanje temeljeno na dionicama*),
 - (c) najmovi, na koji se primjenjuje Odjeljak 20 *Najmovi*. Međutim, zahtjevi za prestanak priznavanja u točkama 11.33 - 11.38 se primjenjuju na prestanak priznavanja potraživanja po osnovu najмова koje je priznao najmodavac i obveza po osnovu najмова koje je priznao najmoprimac. Također, Odjeljak 12 se može primijeniti na najmove sa obilježjima definiranim u točki 12.3 (f),
 - (d) prava i obveze zaposlenih prema planovima primanja zaposlenih, na koje se primjenjuje Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*.

Osnovni financijski instrumenti

- 11.8 Subjekt sljedeće financijske instrumente treba računovodstveno obuhvatiti kao osnovne financijske instrumente sukladno Odjeljku 11:
- (a) novac,
 - (b) dužničke instrumente (kao što su račun potraživanja i obveza, potraživanje i obveza po osnovu mjenica ili zajma) koji ispunjavaju uvjete iz točke 11.9
 - (c) obvezivanja na uzimanje zajma:
 - (i) koje se ne može izmiriti u novcu, i
 - (ii) od kojeg se očekuje da, kada se obveza izvrši, zadovolji uvjete iz točke 11.9,
 - (d) ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavatelja,
- 11.9 Dužnički instrument koji zadovoljava sve uvjete od (a) do (d) koji slijede, računovodstveno se treba obuhvatiti sukladno Odjeljku 11:
- (a) Povrati vlasniku su
 - (i) fiksni iznos;
 - (ii) fiksna stopa povrata tijekom vijeka trajanja instrumenta;
 - (iii) varijabilni povrat koji je, tijekom vijeka trajanja instrumenta, jednak jednoj navedenoj kotiranoj ili vidljivoj kamatnoj stopi (kao što je LIBOR); ili
 - (iv) neka kombinacija takve fiksne i varijabilnih stopa (kao što je LIBOR plus 200 osnovnih poena), pod uvjetom da su i fiksna i varijabilna stopa pozitivne (primjerice, 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 primjenjivo razdoblje sa neizmirenim iznosom glavnice tijekom tog razdoblja.
 - (b) Ne postoji ugovorna odredba koja bi mogla, po svojim uvjetima, za rezultat imati da vlasnik izgubi iznos glavnice ili bilo kakve kamate koja se može pripisati tekućem ili prethodnim razdobljima. Činjenica da je dužnički instrument podređen drugom dužničkom instrumentu nije primjer takve ugovorne odredbe.
 - (c) Ugovorne odredbe koje dozvoljavaju izdavatelju (ili dužniku) da unaprijed plati dužnički instrument ili dozvoljavaju vlasniku (ili vjerovniku) da je proda natrag izdavatelju prije roka dospijeća nisu uvjetovane budućim događajima.

- (d) Ne postoje uvjetovani povrati ili odredbe o otplati osim za varijabilne stope povrata opisane pod (a) i odredbi o plaćanju unaprijed opisanim pod (c).
- 11.10 Primjeri financijskih instrumenata koji bi obično zadovoljili uvjete iz točke 11.9 su:
- (a) dugovanja i potraživanja po osnovu trgovinskih računa i mjenica, kao i zajmovi od banaka ili ostalih trećih osoba,
 - (b) računi dobavljača u stranoj valuti. Međutim, svaka promjena računa dobavljača zbog promjene tečajne stope se priznaje u dobiti ili gubitku kako je zahtijevano prema točki 30.10.
 - (c) zajmovi dani zavisnim ili pridruženim subjektima ili primljeni od njih, a koji dospijevaju po viđenju,
 - (d) dužnički instrumenti koji bi odmah postali potraživanje ukoliko izdavatelj ne ispuni obvezu plaćanja kamate ili glavnice (takva odredba nije u suprotnosti s uvjetima iz točke 11.9).
- 11.11 Primjeri financijskih instrumenata koji ne zadovoljavaju uvjete iz točke 11.9 (i zbog toga su u djelokrugu Odjeljka 12) uključuju:
- (a) ulaganja u instrumente kapitala drugog subjekta osim nekonvertibilnih povlaštenih dionica, kao i običnih i povlaštenih dionica bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavatelja (vidjeti točku 11.8 (d)),
 - (b) swap kamatne stope kojima se ostvaruje povrat novčanog toka koji je pozitivan ili negativan, ili forward obveza za kupovinu robe ili financijskog instrumenta koji se može izmiriti u novcu i koji je, po izmirenju, mogao imati pozitivan ili negativan novčani tok, zbog toga što takvi swapovi i forwardi ne zadovoljavaju uvjete iz točke 11.9 (a),
 - (c) opcije i forwardi, zbog toga što povrati vlasniku nisu fiksni i što uvjet iz točke 11.9 (a) nije zadovoljen,
 - (d) ulaganja u konvertibilni dug, zbog toga što se povrat vlasniku može prije mijenjati ovisno od cijene izdanih vlasničkih dionica nego samo od tržišnih kamatnih stopa,
 - (e) potraživanja po osnovu zajma danog trećoj osobi koja joj daje pravo ili obvezu plaćanja unaprijed u slučaju promjene poreznih ili računovodstvenih propisa, zbog toga što takav zajam ne zadovoljava uvjete iz točke 11.9 (c).

Početo priznavanje financijske imovine i obveza

- 11.12 Subjekt treba priznati financijsku imovinu ili financijsku obvezu samo onda kada subjekt postaje jedna od osoba prema ugovornim odredbama instrumenta.

Početo mjerenje

- 11.13 Prilikom početnog priznavanja financijske imovine ili financijske obveze, subjekt iste treba mjeriti po transakcijskoj cijeni (uključujući troškove transakcije izuzev prilikom početnog mjerenja financijske imovine ili financijske obveze koji se mjere po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak) osim kada ugovor, zapravo, predstavlja financijsku transakciju. Financijska transakcija može nastati u vezi prodaje robe ili usluga, primjerice, ukoliko se plaćanje odgađa preko mjere uobičajenih poslovnih uvjeta ili je financirano po kamatnoj stopi koja nije tržišna. Ukoliko ugovor predstavlja financijsku transakciju, subjekt financijsku imovinu ili financijsku obvezu treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti budućih plaćanja diskontiranih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument.

Primjeri – financijska 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 prodanu kupcu na kratkoročni kredit, potraživanje se priznaje po nediskontiranom iznosu novčanog potraživanja od tog subjekta, što je obično fakturirana cijena. |
| 3 | Za stavku prodanu kupcu na dvogodišnji beskamadni 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 diskontiranog korištenjem prevladavajuće(ih) tržišne(ih) kamatne(ih) stopa(e) za slično potraživanje. |

- | | |
|---|--|
| 4 | Za novčanu kupovinu običnih dionica drugog subjekta, ulaganje se priznaje po iznosu novca plaćenog za stjecanje tih dionica. |
|---|--|

Primjeri – financijske obveze

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

Naknadno mjerenje

11.14 Na kraju svakog **izvještajnog razdoblja**, subjekt financijske instrumente treba mjeriti kako slijedi, bez bilo kakvog umanjenja za transakcijske troškove koji se subjektu mogu pojaviti prilikom prodaje ili drugog otuđenja:

- (a) Dužnički instrumenti koji zadovoljavaju uvjete iz točke 11.8 (b) se trebaju mjeriti po **amortiziranom trošku** korištenjem **metode efektivne kamate**. Točke 11.15 - 11.20 pružaju uputstva za određivanje amortiziranog troška korištenjem metode efektivne kamate. Dužnički instrumenti koji se klasificiraju kao kratkotrajna imovina ili kratkoročna obveza se trebaju mjeriti po nediskontiranom iznosu novca ili druge naknade za koju se očekuje da će biti plaćena ili naplaćena (odnosno neto od umanjenja vrijednosti – vidjeti točke 11.21 - 11.26) osim kada ugovor, zapravo, predstavlja financijsku transakciju (vidjeti točku 11.13). Ukoliko ugovor predstavlja financijsku transakciju, subjekt dužnički instrument treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti budućih plaćanja diskontiranih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument.
- (b) Obveze za dobivanje zajma koja ispunjava uvjete iz točke 11.8 (c) se treba mjeriti po trošku (koji je nekad nula) umanjenom za umanjenje vrijednosti.
- (c) Ulaganja u nekonvertibilne povlaštene dionice i obične ili povlaštene dionice bez obveze ponovnog otkupa od strane izdavalca koja zadovoljavaju uvjete iz točke 11.8 (d) se trebaju mjeriti kako slijedi (točke 11.27 - 11.33 daju uputstva za fer vrijednost):
 - (i) ukoliko se dionicama trguje javno ili se njihova fer vrijednost može i drugačije pouzdano izmjeriti, 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 trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti.

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

Amortizirani trošak i metoda efektivne kamate

- 11.15 Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze na svaki izvještajni datum je neto iznos sljedećeg:
- (a) iznosa po kojem su financijska imovina ili financijska obveza 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 dospijeću,
 - (d) umanjenog, u slučaju financijske imovine, za bilo kakvo smanjenje (izravno ili korištenjem računa ispravka vrijednosti) za umanjenje vrijednosti ili nenaplativost.

Financijska imovina i financijske obveze koje nemaju iskazanu kamatnu stopu i koje su klasificirane kao kratkotrajna imovina ili kratkoročne obveze se na početku mjere po nediskontiranom iznosu sukladno točki 11.14 (a). Prema tome, iznad navedeno pod (c) se na njih ne primjenjuje.

- 11.16 Metoda efektivne kamate je metoda obračunavanja amortiziranog troška financijske imovine ili financijske obveze (ili skupine financijske imovine ili financijskih obveza) i raspodjele prihoda ili rashoda od kamate tijekom relevantnog razdoblja. Efektivna kamata je kamata koja točno diskontira procijenjene buduće novčane isplate ili primitke tijekom očekivanog vijeka trajanja financijskog instrumenta ili, kada je to prikladno, kraćeg razdoblja na knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili financijske obveze. Efektivna kamatna stopa se

utvrđuje na osnovu knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze prilikom početnog mjerenja. Prema metodi efektivne kamate:

- (a) amortizirani trošak financijske imovine (obveze) je sadašnja vrijednost budućih novčanih primitaka (isplata) diskontiranih po efektivnoj kamatnoj stopi, i
- (b) rashod (prihod) od kamate u razdoblju je jednak knjigovodstvenoj vrijednosti financijske obveze (imovine) na početku razdoblja pomnožen sa efektivnom kamatnom stopom tog razdoblja.
- 11.17 Kada računa efektivnu kamatnu stopu, subjekt treba procijeniti novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uvjete financijskog instrumenta (primjerice, plaćanje unaprijed, kupovine 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 amortizirati svaku povezanu naknadu, plaćene ili primljene financijske naknade (kao što su „poeni“), troškove transakcije i druge premije ili diskonte tijekom očekivanog vijeka trajanja instrumenta. Izuzetno, subjekt treba koristiti kraće razdoblje ako je to razdoblje na koje se odnose naknade, plaćene ili primljene financijske naknade, troškovi transakcije i druge premije ili diskonti. Ovo će biti slučaj kada se varijabli na koju se odnose naknade, plaćene ili primljene financijske naknade i druge premije ili diskonti prije roka dospjeća ponovo određuje cijena po tržišnim kamatnim stopama. U tom slučaju, odgovarajuće razdoblje amortizacije je razdoblje do narednog takvog ponovnog određivanja cijene.
- 11.19 Za financijsku imovinu i financijske obveze sa varijabilnom stopom, periodična ponovna procjena novčanih tokova mijenja efektivnu kamatnu stopu da bi se odrazile promjene tržišnih kamatnih stopa. Ukoliko se financijska imovina ili financijska obveza sa varijabilnom stopom na početku priznaju u iznosu koji je jednak potraživanju ili dugovanju po osnovu glavnice prilikom dospjeća, ponovna procjena budućih plaćanja po osnovu kamate obično nema značajan učinak na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obveze.
- 11.20 Ukoliko subjekt revidira svoje procjene vezane za plaćanja ili primanja, subjekt treba prilagoditi knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili obveze (ili skupine financijskih 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 prvotnoj efektivnoj kamatnoj stopi financijskog instrumenta. Subjekt ovo prilagođavanje treba priznati kao prihod ili rashod u dobiti ili gubitku na datum ponovne procjene.

Primjer određivanja amortiziranog troška petogodišnjeg zajma koristeći metodu efektivne kamatne stope

1. siječnja 20X0. godine, subjekt je stekao obveznicu za 900 novčanih jedinica (NJ), uz troškove transakcije od 50 NJ. Kamata od 40 NJ se potražuje godišnje, ali se ne naplaćuje, tijekom narednih pet godina (31. prosinca 20X0. - 31. prosinca 20X4). Obveznica po dospjeću na 31. prosinca 20X4. godine ima vrijednost za isplatu od 1100 NJ.

Godina	Knjigovodstvena vrijednost na početku razdoblja	Prihod od kamate po stopi od 6,9583%*	Novčani priliv	Knjigovodstvena vrijednost na kraju razdoblja
	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 diskontira očekivani novčani tok od obveznice na početnu knjigovodstvenu vrijednost:

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

Umanjenje vrijednosti financijskih instrumenata mjerenih po trošku ili amortiziranom trošku

Priznavanje

- 11.21 Na kraju svakog **izvještajnog razdoblja**, subjekt treba ocijeniti da li postoji objektivan dokaz o umanjuju vrijednosti bilo koje financijske imovine koja je izmjerena po trošku ili amortiziranom trošku. Ukoliko postoji objektivan dokaz o umanjuju vrijednosti, subjekt **gubitak od umanjenja vrijednosti** treba odmah priznati u dobit ili gubitak.
- 11.22 Objektivan dokaz da je došlo do umanjenja vrijednost financijske imovine ili skupine imovine uključuje uočljive podatke koje vlasnik imovine može primijetiti o sljedećim događajima koji vode do gubitka:
- (a) značajne financijske poteškoće izdavatelja ili dužnika,
 - (b) kršenje ugovora, kao što su neispunjenje obveze ili kašnjenje u otplati kamate ili glavnice,
 - (c) vjerovnik, iz ekonomskih ili pravnih razloga povezanih sa financijskim teškoćama dužnika, dužniku daje ustupak koji vjerovnik inače ne bi razmatrao,
 - (d) postalo je **vjerojatno** da će dužnik bankrotirati ili ući u financijsku reorganizaciju,
 - (e) uočljivi podaci koji pokazuju da postoji mjerljivo smanjenje procijenjenih budućih novčanih tokova od skupine financijske imovine nakon njihovog početnog priznavanja, iako smanjenje još uvijek ne može biti povezano sa pojedinačnom financijskom imovinom unutar skupine, kao što su nepovoljni državni ili lokalni ekonomski uvjeti ili nepovoljne promjene u uvjetima određene djelatnosti.
- 11.23 Drugi čimbenici, također, mogu biti dokaz o umanjuju vrijednosti, uključujući značajne promjene s nepovoljnim učinkom, a koje su nastale u tehnološkom, tržišnom, gospodarskom ili pravnom okruženju u kojem izdavatelj posluje.
- 11.24 Subjekt zbog umanjenja vrijednosti treba pojedinačno procijeniti sljedeću financijsku imovinu:
- (a) sve instrumente kapitala bez obzira na njihov značaj, i
 - (b) drugu financijsku imovinu koja je pojedinačno značajna.

Subjekt drugu financijsku imovinu treba procijeniti zbog umanjenja vrijednosti ili pojedinačno ili skupno na osnovu sličnih obilježja kreditnog rizika.

Mjerenje

- 11.25 Subjekt treba mjeriti gubitak od umanjenja vrijednosti kod sljedećih instrumenata koji su mjereni po trošku ili amortiziranom trošku, i to kako slijedi:
- (a) za instrument mjeran po amortiziranom trošku sukladno točki 11.14 (a), gubitak od umanjenja vrijednosti je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih novčanih tokova diskontiranih po prvotnoj efektivnoj kamatnoj stopi imovine. Ukoliko takav financijski instrument ima varijabilnu kamatnu stopu, diskontna stopa za mjerenje bilo kakvog gubitka od umanjenja vrijednosti je trenutna efektivna kamatna stopa iz ugovora.
 - (b) za instrument izmjeren po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti sukladno točki 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 izvještajni datum.

Ispravka

- 11.26 Ukoliko se, u narednom razdoblju, 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 ispraviti prethodno priznati gubitak od umanjenja vrijednosti ili izravno ili prilagođavanjem računa ispravka vrijednosti. Ispravka za rezultat ne treba imati knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine (neto iznos nekog računa ispravka vrijednosti) koja je viša od knjigovodstvene vrijednosti koja bi postojala da umanjenje vrijednosti nije prethodno priznato. Subjekt iznos ispravka treba priznati odmah u dobit ili gubitak.

Fer vrijednost

- 11.27 Točka 11.14 (c)(i) zahtijeva da se ulaganje u obične ili povlaštene dionice mjeri po fer vrijednosti ukoliko se fer vrijednost dionica može pouzdano izmjeriti. Subjekt za procjenu fer vrijednosti dionica treba koristiti sljedeći redoslijed:
- (a) Najbolji dokaz fer vrijednosti je kotirana cijena istovjetne imovine na aktivnom tržištu. Ovo je obično trenutna ponuđena cijena.
 - (b) Kada kotirane cijene nisu dostupne, cijena prethodne transakcije za istovjetnu imovinu pruža dokaz fer vrijednosti sve dok nije bilo značajne promjene ekonomskih okolnosti ili nije bilo značajnog protoka vremena od te transakcije. Ukoliko subjekt može pokazati da posljednja cijena transakcije nije dobra procjena fer vrijednosti (primjerice, zbog toga što odražava iznos koji bi subjekt primio ili platio u prinudnoj transakciji, prinudnoj likvidaciji ili prodaji uslijed pljenidbe), ta cijena se prilagođava.
 - (c) Ukoliko tržište za tu imovinu nije aktivno i ako prethodne transakcije istovjetne imovine same po sebi nisu dobra procjena fer vrijednosti, subjekt fer vrijednost treba procijeniti koristeći tehnike procjene. Cilj korištenja tehnike procjene je procijeniti kakva bi cijena transakcije bila na dan mjerenja u neovisnoj razmjeni motiviranoj uobičajenim poslovnim razmatranjima.

Ostali odjeljci ovog MSFI se referiraju za uputstva o fer vrijednosti za točke 11.27 - 11.32, uključujući Odjeljak 12, Odjeljak 14, Odjeljak 15 i Odjeljak 16 *Ulaganja u nekretnine*. U primjeni ovog uputstva na imovinu pokrivenu ovim odjeljcima, veza sa običnim ili povlaštenim dionicama u ovoj točki bi se trebala tumačiti tako da uključuju vrste imovine pokrivena ovim odjeljcima.

Tehnika procjene

- 11.28 Tehnike procjene uključuju korištenje nedavnih neovisnih tržišnih transakcija za istovjetnu imovinu između poznatih, voljnih osoba, ukoliko su dostupne, vezu sa trenutnom fer vrijednošću druge imovine koja je u biti ista kao i imovina koja se mjeri, analizu diskontiranog novčanog toka i modele određivanja cijena opcija. Ukoliko postoji tehnika procjene koja se od strane sudionika 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 neovisnoj razmjeni motiviranoj uobičajenim poslovnim razmatranjima. Fer vrijednost se procjenjuje na osnovu rezultata tehnike procjene koja daje najviše koristeći tržišne inpute i koja se, što je manje moguće, oslanja na inpute koje određuje subjekt. 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 čimbenike mjerenja rizičnih povrata koji su svojstveni za tu imovinu.

Nepostojanje aktivnog tržišta: instrumenti kapitala

- 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) vjerojatnost različitih procjena unutar raspona se može razumno procijeniti 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 vjerojatno 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 vjerojatnost 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 (primjerice, instrument kapitala mjereno po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak), njegova knjigovodstvena vrijednost na posljednji datum na koji je pouzdano mjereno postaje njegov trošak. Subjekt imovinu treba mjeriti po ovom iznosu troška umanjenom za umanjene vrijednosti sve dok pouzdano mjerenje fer vrijednosti ne postane dostupno.

Prestanak priznavanja financijske imovine

- 11.33 Subjekt treba prestati priznavati financijsku imovinu samo kada:
- (a) ugovorna prava na novčane tokove od financijske imovine isteknu ili se izmire, ili
 - (b) subjekt drugoj osobi u biti prenese sve rizike i koristi po osnovu vlasništva nad tom financijskom imovinom, ili
 - (c) subjekt, i pored toga što je zadržao neke značajne rizike i koristi po osnovu vlasništva, prenese kontrolu nad imovinom drugoj osobi, a ta druga osoba ima praktičnu mogućnost prodaje imovine u potpunosti nekoj trećoj nepovezanoj osobi, te može koristiti tu mogućnost jednostrano i bez potrebe za nametanjem dodatnih ograničenja na prijenos. U tom slučaju, subjekt treba:
 - (i) prestati priznavati imovinu, i
 - (ii) odvojeno priznati bilo koja prava ili obveze zadržana ili stvorena tim prijenosom.

Knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine treba biti raspoređena između zadržanih prava ili obveza i onih koja su prenesena na osnovu njihovih relativnih fer vrijednosti na datum prijenosa. Novostvorena prava i obveze 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 sukladno ovoj točki treba biti priznata u dobit ili gubitak u razdoblju u kojem je prijenos nastao.
- 11.34 Ukoliko prijenos 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 financijsku obvezu za primljene naknade. Imovina i obveza se ne trebaju prebijati. U narednim razdobljima, subjekt treba priznavati svaki prihod po osnovu prenesene imovine i svaki rashod koji nastane po osnovu financijske obveze.
- 11.35 Ukoliko osoba koje vrši prijenos osigura nenovčani zalog (kao što su dužnički ili instrumenti kapitala) osobi na koje se imovina prenosi, računovodstveno obuhvaćanje zaloga od strane osobe koja vrši prijenos i osobe na koje se vrši prijenos ovisi od toga da li osoba koja vrši prijenos ima pravo da proda ili ponovo založi zalog i da li je osoba na koju se vrši prijenos propustilo izvršiti svoje obveze. Osoba koja vrši prijenos i osoba na koju se vrši prijenos zalog trebaju računovodstveno obuhvatiti na sljedeći način:
- (a) Ukoliko osoba na koju se vrši prijenos ima po osnovu ugovora ili običaja pravo da proda ili ponovo založi zalog, osoba koja vrši prijenos tu imovinu treba reklasificirati u svom izvještaju o financijskom položaju (primjerice, kao pozajmljenu imovinu, založene instrumente kapitala ili potraživanja s pravom na ponovni otkup) odvojeno od druge imovine.
 - (b) Ukoliko osoba na koju se vrši prijenos proda zalog koji mu je dan u zalog, ono treba priznati primitke od prodaje i obvezu mjerenu po fer vrijednosti po osnovu obveze da vrati zalog.
 - (c) Ukoliko osoba koja vrši prijenos ne izvrši svoje obveze iz ugovora i više nema pravo da povрати zalog, ono treba prestati priznavati zalog, a osoba na koje se vrši prijenos treba priznati zalog kao svoju imovinu koju će na početku mjeriti po fer vrijednosti ili treba, ako je zalog već prodalo, prestati priznavati svoju obvezu vraćanja zaloga.
 - (d) Izuzev u slučaju pod (c), osoba koja vrši prijenos treba nastaviti evidentirati zalog kao svoju imovinu, a osoba na koju se vrši prijenos ne treba priznavati taj zalog kao imovinu.

Primjer – prijenos koji ispunjava uvjete za prestanak priznavanja

Subjekt prodaje skupinu 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 uvjetima plaća naknadu za servisiranje potraživanja. Subjekt je dužan odmah doznačiti banci sve naplaćene iznose, ali nema obvezu prema banci za zakašnjela plaćanja ili neplaćanja od strane dužnika. U ovom slučaju, subjekt je na banku u biti prenio sve rizike i koristi od vlasništva nad potraživanjima. Sukladno tome, on uklanja potraživanja iz svog izvještaja o financijskom položaju (primjerice, prestaje ih priznavati) i ne iskazuje obvezu po osnovu primitaka koje prima od banke. Subjekt priznaje gubitak izračunan kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti potraživanja u vrijeme prodaje i primitaka primljenih od banke. Subjekt priznaje obvezu u mjeri u kojoj je naplatio sredstva od dužnika, ali koja još uvijek nije doznačio banci.

Primjer – prijenos koji ne ispunjava uvjete 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 obveza 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. Sukladno tome, 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 financijske obveze

- 11.36 Subjekt treba prestati priznavati financijsku obvezu (ili dio financijske obveze) samo kada je ona ugašena – tj. kada je ugovorom određena obveza ispunjena, otkazana ili istekla.
- 11.37 Ukoliko postojeći zajmoprimac i zajmodavac razmjenjuju financijske instrumente sa suštinski različitim uvjetima, subjekti transakcije trebaju računovodstveno obuhvatiti kao gašenje prvobitne financijske obveze i kao priznavanje nove financijske obveze. Slično tome, subjekt treba računovodstveno obuhvatiti suštinsku izmjenu uvjeta postojeće financijske obveze ili njenog dijela (ovisno od toga može li se pripisati financijskim poteškoćama dužnika) kao gašenje prvobitne financijske obveze i kao priznavanje nove financijske obveze.
- 11.38 Subjekt treba u dobit ili gubitak priznati svaku razliku između knjigovodstvene vrijednosti financijske obveze (ili dijela financijske obveze) koja je ugašena ili prenesena drugoj osobi i plaćene naknade, uključujući sva prenesena nenovčana sredstva ili preuzete obveze.

Objavljanja

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

Objavljanja računovodstvenih politika za financijske instrumente

- 11.40 Sukladno točki 8.5, subjekt u pregledu značajnih računovodstvenih politika treba objaviti osnovu (ili osnove) za mjerenje koja je korištena za financijske instrumente, kao i ostale računovodstvene politike korištene za financijske instrumente, a koje su relevantne za razumijevanje financijskih izvještaja.

Izveštaj o financijskom položaju – kategorije financijske imovine i financijskih obveza

- 11.41 Subjekt na izvještajni datum treba objaviti knjigovodstvene vrijednosti svake od sljedećih kategorija financijske imovine i financijskih obveza u potpunosti, ili u izvještaju o financijskom položaju, ili u bilješkama:
- (a) financijska imovina mjerena po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (točka 11.14 (c)(i) i točke 12.8 i 12.9),
 - (b) financijska imovina koja predstavlja dužničke instrumente mjerenu po amortiziranom trošku (točka 11.14 (a)),
 - (c) financijska imovina koja predstavlja instrumente kapitala mjerene po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti (točka 11.14 (c)(ii) i točke 12.8 i 12.9),
 - (d) financijske obveze mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak (točke 12.8 i 12.9),
 - (e) financijske obveze mjerene po amortiziranom trošku (točka 11.14 (a)),
 - (f) obveze po osnovu zajmova mjerene po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti (točka 11.14 (b)).
- 11.42 Subjekt treba objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućuju da procijene značaj financijskih instrumenata za njegov financijski položaj i financijsku uspješnost. Primjerice, za dugoročni dug bi takve informacije obično uključivale uvjete dužničkog instrumenta (kao što su kamatna stopa, rok dospeljeća, plan otplate, kao i ograničenja koja dužnički instrument donosi subjektu).
- 11.43 Za svu financijsku imovinu i sve financijske obveze mjerene po fer vrijednosti, subjekt treba objaviti osnovu za određivanje fer vrijednosti, primjerice, 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 skupinu financijske imovine ili financijskih obveza. Primjerice, 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 Ukoliko pouzdano mjerenje fer vrijednosti više nije dostupno za instrument kapitala mjereno po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, subjekt treba objaviti tu činjenicu.

Prestanak priznavanja

- 11.45 Ukoliko je subjekt u transakciji koja ne ispunjava uvjete za prestanak priznavanja izvršio prijenos financijske imovine na drugu stranu (vidjeti točke 11.33 - 11.35), subjekt za svaku skupinu takve financijske 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 obveza koje subjekt nastavlja priznavati.

Zalog

- 11.46 Kada je subjekt založio financijsku imovinu kao zalog za obveze ili potencijalne obveze, on treba objaviti sljedeće:
- (a) knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine založene kao zalog,
 - (b) uvjete povezane s tim zalogom.

Neispunjavanje obveza i kršenje uvjeta zajma

- 11.47 Za dugovanja po osnovu zajmova priznata na izvještajni datum, a za koja postoji kršenje uvjeta ili se ne ispunjavaju obveze po osnovu glavnice, kamate, jamstvenog fonda ili uvjeta otplate koji nisu otklonjeni do izvještajnog datuma, subjekt treba objaviti sljedeće:
- (a) detalje vezane za ta kršenja ili neispunjenja obveza,
 - (b) knjigovodstvenu vrijednost dugovanja po osnovu zajma na izvještajni datum,
 - (c) da li je kršenje prestalo ili je neispunjena obveza ispunjena, odnosno da li su uvjeti otplate zajma ponovo dogovoreni, a prije nego što su financijski 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) financijske imovine mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - (ii) financijskih obveza mjerenih po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - (iii) financijske imovine mjerene po amortiziranom trošku,
 - (iv) financijskih obveza mjerenih po amortiziranom trošku.
 - (b) ukupni prihod od kamata i ukupni rashod od kamata (izračunate korištenjem metode efektivne kamate) za financijsku imovinu i financijske obveze koje nisu mjerene po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak,
 - (c) iznos svakog gubitka od umanjenja vrijednosti za svaku skupinu financijske imovine.

Odjeljak 12

Pitanja vezana za ostale financijske instrumente

Djelokrug odjeljaka 11 i 12

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

Izbor računovodstvene politike

- 12.2 Subjekt treba odabrati da primjenjuje ili:
- odredbe i Odjeljka 11 i Odjeljka 12 u potpunosti, ili
 - odredbe o priznavanju i mjerenju u MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* i zahtjeve o objavljivanju Odjeljaka 11 i 12
- za računovodstveno obuhvaćanje svih svojih financijskih instrumenata. Izbor između (a) i (b) je izbor računovodstvene politike subjekta. Točke 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.

Djelokrug Odjeljka 12

- 12.3 Odjeljak 12 se primjenjuje na sve financijske instrumente osim sljedećih:
- onih koji su pokriveni Odjeljkom 11,
 - udjeli u ovisnim subjektima (vidjeti Odjeljak 9 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*), pridružene subjekte (vidjeti Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte*) i zajedničkim pothvatima (vidjeti Odjeljak 15 *Ulaganja u zajedničke pothvate*),
 - prava i obveze poslodavaca prema planovima primanja zaposlenih (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*),
 - prava po ugovorima o osiguranju osim ako ugovor o osiguranju može dovesti do gubitka bilo koje od strana, a kao rezultat ugovornih uvjeta koji nisu povezani sa:
 - promjenama osiguranog rizika,
 - promjenama deviznih tečajeva, ili
 - neizvršenjem obveza jedne od ugovornih strana.
 - financijskih instrumenata koji zadovoljavaju definiciju vlastitog kapitala subjekta (vidjeti Odjeljak 22 *Obveze i kapital* i Odjeljak 26 *Plaćanje temeljeno na dionicama*),
 - najmova (vidjeti Odjeljak 20 *Najmovi*) osim ako najam može dovesti do gubitka najmodavcu ili najmoprimcu, a kao rezultat ugovornih uvjeta koji nisu povezani sa:
 - promjenama cijene iznajmljene imovine,
 - promjenama deviznih tečajeva, ili
 - neizvršenjem obveza jedne od ugovornih strana.
 - ugovora za potencijalne naknade u poslovnom spajanju (vidjeti Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*). Ovaj izuzetak se primjenjuje samo na onoga ko stjecatelj.

- 12.4 Većina ugovora o kupovini ili prodaji nefinancijskih stavki kao što su roba, zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema su isključeni iz ovog odjeljka zbog toga što to nisu financijski instrumenti. Međutim, ovaj odjeljak se primjenjuje na sve ugovore koji nameću rizik kupcu ili prodavatelju, a koji nisu uobičajeni ugovori o kupovini ili prodaji materijalne imovine. Primjerice, ovaj odjeljak se primjenjuje na ugovore koji mogu dovesti do gubitka kupcu ili prodavatelju kao rezultat ugovornih uvjeta koji nisu povezani sa promjenama cijene nefinancijske stavke, promjenama deviznih tečajeva ili neizvršenjem obveza jedne od ugovornih strana.
- 12.5 Kao dodatak ugovorima opisanim u točki 12.4, ovaj odjeljak se primjenjuje i na ugovore o kupovini ili prodaji nefinancijskih stavki ako se ugovor može izmiriti neto u novcu ili drugim financijskim instrumentom, ili razmjenom financijskih instrumenata kao da su ugovori financijski instrumenti, uz sljedeći izuzetak: ugovori koji su zaključeni i koji se nastavljaju držati radi prijema ili isporuke nefinancijske stavke sukladno očekivanom kupovinom, prodajom ili zahtjevima za upotrebu od strane subjekta, nisu financijski instrumenti u smislu ovog odjeljka.

Početo priznavanje financijske imovine i obveza

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

Početo mjerenje

- 12.7 Kada se financijska imovina ili financijska obveza priznaju na početku, subjekt ih treba mjeriti po fer vrijednosti, koja je obično transakcijska cijena.

Naknadno mjerenje

- 12.8 Subjekt na kraju svakog **izvještajnog razdoblja** treba mjeriti sve financijske instrumente obuhvaćene djelokrugom Odjeljka 12 po fer vrijednosti i priznati promjene fer vrijednosti u dobit ili gubitak, osim u sljedećem: instrumenti kapitala kojima se ne trguje javno i čija fer vrijednost se drugačije ne može izmjeriti, kao i ugovori povezani s takvim instrumentima koji, ako se izvrše, za rezultat imaju isporuku takvih instrumenata, trebaju se mjeriti po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti.
- 12.9 Ukoliko pouzdano mjerenje fer vrijednosti više nije dostupno za instrument kapitala kojim se ne trguje javno, nego se mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, njegova fer vrijednost na posljednji dan na koji je instrument mogao biti pouzdano izmjeren se tretira kao trošak instrumenta. Subjekt treba mjeriti instrument po ovoj vrijednosti umanjenoj za umanjenje vrijednosti sve dok pouzdano mjerenje fer vrijednosti ne postane dostupno.

Fer vrijednost

- 12.10 Subjekt za mjerenje fer vrijednosti sukladno ovom odjeljku treba primjenjivati uputstvo za fer vrijednost iz točaka 11.27 - 11.32 kao i za mjerenje fer vrijednosti sukladno Odjeljku 11.
- 12.11 Fer vrijednost financijske obveze koja dospijeva po zahtjevu nije manja od iznosa koji se treba platiti po zahtjevu, diskontiranog od prvog dana na koji se moglo zahtijevati da iznos bude plaćen.
- 12.12 Subjekt troškove transakcije ne treba uključiti prilikom početnog mjerenja financijske imovine ili obveza koje će se naknadno mjeriti po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Ukoliko se isplata imovine odgađa ili se financira po kamatnoj stopi koja nije tržišna, subjekt imovinu na početku treba mjeriti po sadašnjoj vrijednosti budućih isplata diskontiranih po tržišnoj kamatnoj stopi.

Umanjenje vrijednosti financijskih instrumenata mjerenih po trošku ili amortiziranom trošku

- 12.13 Subjekt na financijske instrumente mjerene po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti sukladno ovom odjeljku treba primjenjivati uputstvo za umanjenje vrijednosti financijskog instrumenta mjenog po trošku iz točaka 11.21 - 11.26.

Prestanak priznavanja financijske imovine ili financijske obveze

- 12.14 Subjekt će primjenjivati zahtjeve za prestanak priznavanja iz točaka 11.33-11.38. na financijsku imovinu i financijske obaveze na koje se primjenjuje ovaj odjeljak.

Računovodstvo zaštite

- 12.15 Ukoliko su zadovoljeni definirani kriteriji, subjekt može naznačiti odnos zaštite između **instrumenta zaštite** i **zaštićene stavke** na način da to ispunjava uvjete za računovodstvo zaštite. Računovodstvo zaštite dozvoljava da se dobitak ili gubitak po osnovu instrumenta zaštite i zaštićene stavke istovremeno priznaju u dobit ili gubitak.
- 12.16 Da bi se ispunili uvjeti za računovodstvo zaštite, subjekt se treba uskladiti sa svim sljedećim uvjetima:
- subjekt postavlja i dokumentira odnos zaštite tako da se rizik koji je predmet zaštite, zaštićena stavka i instrument zaštite mogu jasno utvrditi i da je rizik u zaštićenoj stavki rizik koji je predmet zaštite preko instrumenta zaštite,
 - rizik koji je predmet zaštite je jedan od rizika određenih u točki 12.17,
 - instrument zaštite je onaj određen u točki 12.18,
 - subjekt očekuje da instrument zaštite bude vrlo učinkovit u eliminiranju naznačenog rizika koji je predmet zaštite. **Učinkovitost zaštite** je stupanj do kojeg se promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova zaštićene stavke koji mogu pripisati riziku koji je predmet zaštite eliminiraju promjenama fer vrijednosti ili novčanih tokova instrumenta zaštite.
- 12.17 Ovaj MSFI dozvoljava računovodstvo zaštite samo za sljedeće rizike:
- rizik kamatne stope dužničkog instrumenta mjenenog po amortiziranom trošku,
 - rizik deviznog tečaja ili kamatne stope u čvrstoj obvezi ili **vrlo vjerojatnoj predviđenoj transakciji**,
 - rizik cijene robe koja se drži ili u čvrstoj obvezi ili vrlo vjerojatnoj predviđenoj transakciji kupovine ili prodaje robe,
 - rizik deviznog tečaja u neto ulaganju u inozemno poslovanje.
- Rizik deviznog tečaja dužničkog instrumenta mjenenog po amortiziranom trošku nije na gore navedenom popisu zbog toga što računovodstvo zaštite ne bi imalo nikakav značajan učinak na financijske izvještaje. Osnovni računi, bilješke i potraživanja i obveze po osnovu zajmova se obično mjere po amortiziranom trošku (vidjeti točku 11.5 (d)). Ovo bi uključivalo dugovanja denominirana u stranoj valuti. Točka 30.10 zahtijeva da se svaka promjena knjigovodstvene vrijednosti dugovanja uzrokovana promjenom u deviznom tečaju prizna u dobit ili gubitak. Prema tome, i promjena fer vrijednosti instrumenta zaštite (međuvalutni swap) i promjena knjigovodstvene vrijednosti dugovanja povezanog s promjenom u deviznom tečaju bi se trebali priznati u dobit ili gubitak i trebali bi se prebiti osim do visine razlika između promptnog tečaja (po kojem se mjeri obveza) i forward stope (po kojoj se mjeri swap).
- 12.18 Ovaj MSFI dozvoljava računovodstvo zaštite samo ako instrument zaštite ispunjava sve sljedeće uvjete:
- 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 eliminiranju rizika utvrđenog u točki 12.17 i koji je naznačen kao rizik koji je predmet zaštite,
 - uključuje stranu koja je vanjska u odnosu na subjekt koji izvještava (tj. vanjska za **grupu**, segment ili pojedinačni subjekt koji izvještava),
 - njegova **vjerojatna vrijednost** je jednaka naznačenom iznosu glavnice ili vjerojatnom iznosu zaštićene stavke,
 - ima određen rok dospijeca koji nije dulji od
 - roka dospijeca financijskog instrumenta koji je predmet zaštite,
 - roka očekivanog izvršenja nabavke robe ili obveze prodaje, ili
 - nastanka vrlo vjerojatne predviđene transakcije strane valute ili robe čija se zaštita vrši.
 - nema karakteristike plaćanja unaprijed, prijevremenog raskida ili produženja.

Zaštita rizika fiksne kamatne stope za priznati financijski instrument ili rizika cijene robe za robu koja se drži

- 12.19 Ukoliko su uvjeti iz točaka 12.16 zadovoljeni i ukoliko je rizik koji je predmet rizika izloženost riziku fiksnom kamatne stope dužničkog instrumenta mjenog po amortiziranom trošku ili riziku cijene robe koju drži, subjekt treba:
- priznati instrument zaštite kao imovinu ili obvezu i promjenu fer vrijednost instrumenta zaštite u dobit ili gubitak, i
 - priznati promjenu fer vrijednosti zaštićene stavke povezane sa rizikom koji je predmet zaštite u dobit ili gubitak i kao usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti zaštićene stavke.
- 12.20 Ukoliko je rizik koji je predmet zaštite rizik fiksne kamatne stope za dužnički instrument mjenog po amortiziranom trošku, subjekt treba priznati periodična neto novčana izmirenja od swapa kamatne stope koji je instrument zaštite u dobit ili gubitak razdoblja u kojem su neto izmirenja obračunana.
- 12.21 Subjekt treba prekinuti računovodstvo zaštite dano u točki 12.19 ako:
- instrument zaštite istekne ili bude prodan ili raskinut,
 - zaštita više ne zadovoljava uvjete za računovodstvo zaštite određeno u točki 12.16, ili
 - subjekt povuče to naznačavanje.
- 12.22 Ukoliko se računovodstvo zaštite prekine, a zaštićena stavka je imovina ili obveza prenesena po amortiziranom trošku koji se nije prestao priznavati, svi dobiti ili gubici priznati kao usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti zaštićene stavke se amortiziraju u dobit ili gubitak korištenjem metode efektivne kamatne stope tijekom preostalog vijeka trajanja instrumenta zaštite.

Zaštita rizika varijabilne kamatne stope za priznati financijski instrument, rizik deviznog tečaja ili rizik cijene robe za čvrstu obvezu ili vrlo vjerojatnu predviđenu transakciju, ili neto ulaganje u inozemno poslovanje

- 12.23 Ukoliko su zadovoljeni uvjeti iz točke 12.16 i rizik koji je predmet zaštite je:
- rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenog po amortiziranom trošku,
 - rizik deviznog tečaja u **čvrstoj obvezi** ili vrlo vjerojatnoj predviđenoj transakciji,
 - rizik cijene robe u čvrstoj obvezi ili vrlo vjerojatnoj predviđenoj transakciji, ili
 - rizik deviznog tečaja za neto ulaganje u inozemno poslovanje,
- subjekt u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti treba priznati dio promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite koji je bio učinkovit u eliminiranju promjene fer vrijednosti ili očekivanih novčanih tokova zaštićene stavke. Subjekt u dobit ili gubitak treba priznati svaki višak fer vrijednosti instrumenta zaštite preko promjene fer vrijednosti očekivanih novčanih tokova (što se ponekad naziva neučinkovitost zaštite). Dobitak ili gubitak od zaštite priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se treba reklasificirati u dobit ili gubitak kada se zaštićena stavka prizna u dobit ili gubitak ili kada se okonča odnos zaštite.
- 12.24 Ukoliko je rizik koji je predmet zaštite rizik varijabilne kamatne stope dužničkog instrumenta mjenog po amortiziranom trošku, subjekt treba naknadno priznati periodična neto novčana izmirenja od swapa kamatne stope koji je instrument zaštite u dobit ili gubitak razdoblja u kojem su neto izmirenja obračunana.
- 12.25 Subjekt treba prekinuti računovodstvo zaštite određeno u točki 12.23 ako:
- instrument zaštite istekne ili se proda ili raskine,
 - zaštita više ne zadovoljava kriterije za računovodstvo zaštite iz točaka 12.16,
 - u zaštiti neke predviđene transakcije, predviđena transakcije više nije vrlo vjerojatna, ili
 - subjekt povuče to naznačavanje.
- Ukoliko se više ne očekuje da se predviđena transakcija dogodi ili se dužnički instrument koji je predmet zaštite mjenog po amortiziranom trošku prestane priznavati, svaki dobitak ili gubitak od instrumenta zaštite koji je bio priznat u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se treba reklasificirati iz ostale sveobuhvatne dobiti na dobit ili gubitak.

Objavljivanja

- 12.26 Subjekt koji primjenjuje ovaj odjeljak treba vršiti sva objavljivanja zahtijevana u Odjeljku 11 uključujući i ta objavljivanja i financijske instrumente koja su obuhvaćena djelokrugom ovog odjeljka, kao i one koji su

obuhvaćeni Odjeljkom 11. Pored toga, ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite, on treba izvršiti dodatna objavljivanja iz točaka 12.27 - 12.29.

- 12.27 Subjekt odvojeno za zaštitu svake od četiri vrste rizika opisane u točki 12.17 treba objaviti sljedeće:
- (a) opis zaštite,
 - (b) opis financijskih instrumenata naznačenih kao instrumenti zaštite i njihovih fer vrijednosti na izvještajni datum,
 - (c) 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 (točke 12.19 - 12.22), on treba objaviti sljedeće:
- (a) iznos promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite priznate u dobit ili gubitak,
 - (b) iznos promjene fer vrijednosti zaštićene stavke priznate u dobit ili gubitak.
- 12.29 Ukoliko subjekt koristi računovodstvo zaštite za zaštitu rizika varijabilne kamatne stope, rizik deviznog tečaja, rizika cijene robe u čvrstoj obvezi ili vrlo vjerojatnoj predviđenoj transakciji, ili neto ulaganje u inozemno poslovanje (točke 12.23 - 12.25), on treba objaviti sljedeće:
- (a) razdoblja u kojima se očekuje nastanak novčanih tokova i u kojima se očekuje da utječu na dobit ili gubitak,
 - (b) opis svake predviđene transakcije za koju se ranije koristilo računovodstvo zaštite, ali za koju se više ne očekuje da se dogodi,
 - (c) iznos promjene fer vrijednosti instrumenta zaštite koja je priznata u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja (točka 12.23),
 - (d) iznos koji je reklasificiran iz ostale sveobuhvatne dobiti u dobit ili gubitak razdoblja (točke 12.23 - 12.25),
 - (e) iznos svakog viška fer vrijednosti instrumenta zaštite preko promjene fer vrijednosti očekivanih novčanih tokova koji je priznat u dobit ili gubitak (točka 12.24).

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 tijeku 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 temeljem ugovora o izgradnji, uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga (vidi Odjeljak 23 *Prihodi*)
 - (b) financijske instrumente (vidi Odjeljak 11 *Osnovni financijski instrumenti* i Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*) i
 - (c) **biološku imovinu** povezanu s poljoprivrednom djelatnošću i **poljoprivredni proizvod** 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, ovisno 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 izravno pripisati stjecanju 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 financijski instrument, primjerice, razliku između kupovne cijene u uobičajenim prodajnim uvjetima i iznosa odgođenog plaćanja. U tim slučajevima, razlika se priznaje kao rashod po osnovu kamata tijekom razdoblja financiranja i ne uključuje se u trošak zaliha.

Troškovi konverzije

- 13.8 Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je direktan rad. Također uključuju i sustavno raspoređene 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 izravno ili gotovo izravno ovise 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 tijekom određenog broja razdoblja 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 razdoblja u kojem su nastali. U razdobljima 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 uporabe proizvodnih kapaciteta.

Zajednički proizvodi i nusproizvodi

- 13.10 Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. To je, primjerice, 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 primjerice, 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 Točka 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 razdoblja 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 izravno 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 razdoblja 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 Sukladno Odjeljku 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 troška 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 umanjiti 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 točkom 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 sukladno ovim MSFI.

Umanjenje vrijednosti zaliha

- 13.19 U točkama 27.2 – 27.4 se zahtjeva da subjekt, na kraju svakog **izvještajnog razdoblja**, procjeni da li je zalihama umanjena vrijednost, odnosno knjigovodstvena vrijednost nije u potpunosti nadoknativa (primjerice zbog oštećenja, zastarijevanja ili smanjenja prodajnih cijena). Ako je stavki (ili grupi stavki) zaliha umanjena vrijednost, te točke zahtijevaju 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 razdoblju u kojem je priznat odnosni prihod.
- 13.21 Neke zalihe mogu se rasporediti na druga sredstva, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja ili opreme izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način raspoređene na neko drugo sredstvo naknadno se obračunavaju sukladno odredbama odjeljka ovih MSFI 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 tijekom razdoblja;
- (d) gubitke od umanjenja vrijednosti priznate ili ukinute kroz dobit ili gubitak sukladno Odjeljku 27;
- (e) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza.

Odjeljak 14

Ulaganja u pridružene subjekte

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija pridruženih subjekata

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

Mjerenje – izbor računovodstvene politike

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

Model troška

- 14.5 Ulagatelj treba mjeriti svoja ulaganja u pridružene subjekte, osim onih za koje postoji objavljena kotacija cijena (vidjeti točku 14.7), po trošku umanjenom za sve akumulirane **gubitke od umanjenja vrijednosti** priznate sukladno Odjeljku 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 točku 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 knjigovodstvene vrijednosti*. Raspodjele primljene od pridruženog subjekta smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja. Mogu se zahtijevati usklađivanja

knjigovodstvene vrijednosti 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 utjecaj, 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 stjecanja i ulagačeva udjela u fer vrijednosti neto imovine pridruženog subjekta koja se može identificirati sukladno točkama 19.22 – 19.24. Ulagatelj treba uskladiti svoj udio u dobitcima ili gubicima pridruženog subjekta poslije stjecanja kako bi računovodstveno obuhvatio dodatnu amortizaciju imovine pridruženog subjekta čija se amortizacija može izvršiti (uključujući i goodwill) temeljem viška njihovih fer vrijednosti u odnosu na knjigovodstvenu vrijednost u trenutku stjecanja ulaganja.
- (d) *Umanjenje vrijednosti.* Ako postoji naznaka da ulaganje u pridruženi subjekt može biti umanjeno, ulagatelj treba testirati cjelokupnu knjigovodstvenu vrijednost ulaganja na umanjenje vrijednosti sukladno Odjeljku 27 kao pojedinačnu imovinu. Svaki goodwill uključen u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u pridruženi subjekt se ne testira zasebno na umanjenje vrijednosti, već, umjesto toga, kao dio testa umanjenja vrijednosti ulaganja u cjelini.
- (e) *Ulagачeve 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 temeljem takvih transakcija mogu pružiti dokaze o umanjenju vrijednosti prenesenog sredstva.
- (f) *Datum financijskih izvještaja pridruženog subjekta.* Kod primjene metode udjela ulagatelj treba koristiti financijske izvještaje pridruženog subjekta pod istim datumom kao što su financijski izvještaji ulagatelja osim ako je takvo što **neizvedivo**. Ako je takvo što neizvedivo, ulagatelj treba koristiti najnovije dostupne financijske izvještaje pridruženog subjekta, s usklađivanjima provedenim za učinke svih značajnih poslovnih događaja i transakcija koje se pojave između datuma završetaka obračunskih razdoblja.
- (g) *Računovodstvene politike pridruženog subjekta.* Ako pridruženi subjekt primjenjuje računovodstvene politike drukčije od onih ulagačevih, ulagatelj treba uskladiti financijske 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 obveze i potencijalna imovina*) samo u mjeri u kojoj ulagatelj ima zakonske ili izvedene obveze 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 utjecaj.
 - (i) Ako pridruženi subjekt postane ovisni 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 razdoblja.
 - (ii) Ako ulagatelj izgubi značajan utjecaj 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, zbroja dobivenih primitaka i fer vrijednosti svih zadržanih udjela i, s druge strane, knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženi subjekt na datum kada je izgubljen značajan utjecaj. Zatim, ulagatelj treba tretirati svaki zadržani udjel korištenjem Odjeljka 11 *Osnovni financijski instrumenti* i Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*, prema djelokrugu.
 - (iii) Ako ulagatelj izgubi značajan utjecaj zbog razloga koji nije djelomično otuđenje njegovog ulaganja, ulagatelj treba koristiti knjigovodstvenu vrijednost 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 uputstava za mjerenje fer vrijednosti definiranih u točkama 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 financijskih izvještaja

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

Objavlivanja

- 14.12 Ulagatelj u pridružene subjekte treba objaviti sljedeće:
- (a) svoju **računovodstvenu politiku** za ulaganja u pridružene subjekte.
 - (b) **knjigovodstvenu vrijednost** ulaganja u pridružene subjekte (vidjeti točku 4.2(j)).
 - (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 sukladno zahtjevima u točkama 11.41 – 11.44.

Odjeljak 15

Ulaganja u zajedničke pothvate

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija zajedničkih pothvata

- 15.2 **Zajednička kontrola** je ugovorom uređeno dijeljenje **kontrole** nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih 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 financijske strukture koja je odvojena od samih pothvatnika. Svaki se pothvatnik koristi svojom vlastitom nekretninom, postrojenjem i opremom, te vodi vlastite zalihe. To mu također stvara vlastite rashode i obveze, te pribavlja vlastite financijske izvore, što predstavlja njegove vlastite obveze. Aktivnosti zajedničkog pothvata mogu obavljati pothvatnikovi namještenici usporedo sa sličnim aktivnostima pothvatnika. Sporazum o zajedničkom pothvatu obično predviđa način na koji se prihodi od prodaje zajedničkog proizvoda i svi nastali zajednički rashodi dijele između pothvatnika.
- 15.5 U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:
- imovinu koja kontrolira i obveze 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 dijelova imovine koja je dana ili je nabavljena i namijenjena za svrhe zajedničkog pothvata.
- 15.7 U pogledu svoga udjela u zajednički kontroliranoj imovini, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima:
- svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine;
 - sve obveze koje su nastale;
 - svoj udjel u svim obvezama 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 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 točke 15.10.
 - (b) metodu udjela iz točke 15.13.
 - (c) model **fer vrijednosti** iz točke 15.14

Model troška

- 15.10 Pothvatnik treba mjeriti svoja ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte, osim onih za koje je objavljena kotacija cijena (vidjeti točku 15.12) po trošku umanjenom za sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti priznate sukladno Odjeljku 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 stjecanja.
- 15.12 Pothvatnik treba mjeriti svoja ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte za koje postoji objavljena kotacija cijena korištenjem modela fer vrijednosti (vidjeti točku 15.14).

Metoda udjela

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

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 neovisnoj osobi. Pothvatnik treba priznati svoj udjel u gubicima proizašlih iz tih transakcija na isti način kao i dobit, samo što se gubici trebaju odmah priznati kada predstavljaju **gubitak od umanjenja**.

Ako ulagatelj nema zajedničku kontrolu

- 15.18 Ulagatelj u zajedničkom pothvatu koji nema zajedničku kontrolu treba tretirati takva ulaganja sukladno Odjeljku 11, ili, ako postoji značajan utjecaj u zajedničkom pothvatu, sukladno Odjeljku 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) **knjigovodstvenu vrijednost** ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte (vidjeti točku 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 obveza poveznih s zajedničkim pothvatima, uključujući svoj udjel u obvezama po osnovi kapitala koje su nastale zajedno s drugim pothvatnicima, kao i svoj udjel preuzetih obveza po osnovi kapitala samih zajedničkih pothvata.
- 15.20 Kod zajednički kontroliranih subjekata koji se vrednuju po metodi udjela, pothvatnik također treba objaviti informacije sukladno zahtjevima iz točke 14.14 za ulaganja po metodi udjela.
- 15.21 Kod zajednički kontroliranih subjekata koji se tretiraju po modelu fer vrijednosti, pothvatnik treba objaviti informacije sukladno zahtjevima iz točaka 11.41 – 11.44.

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 točki 16.2 i nekih udjela u nekretninama koje drži najmoprimac u poslovnom najmu (vidi točku 16.3) koji se tretiraju kao ulaganje u nekretnine. Samo ulaganja u nekretnine čije se fer vrijednost može pouzdano mjeriti, bez prekomjernih troškova i napora na kontinuiranoj osnovi, se računovodstveno tretiraju sukladno ovom Odjeljku 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 najmoprimac u **financijskom najmu** drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta njezine tržišne vrijednosti ili oboje, a ne radi:
- njezinog korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe, ili
 - prodaje u sklopu redovnog poslovanja.
- 16.3 Udjel najmoprimca u nekretnini u **poslovnom najmu** može se klasificirati i voditi kao ulaganje u nekretnine sukladno ovom Odjeljku, 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 osnovi. 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 sukladno Odjeljku 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 uobičajenih kreditnih uvjeta, trošak se utvrđuje u visini **sadašnje vrijednosti** svih budućih plaćanja. Subjekt treba utvrditi trošak izgradnje ulaganja u nekretnine u vlastitoj izvedbi sukladno točkama 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 sukladno točki 20.9 za financijski najam, čak i ako bi se taj najam inače klasificirao kao poslovni najam da je pod djelokrugom Odjeljka 20 *Najmovi*. Drugim riječima, imovina se priznaje po nižoj od sljedećih vrijednosti, fer vrijednosti nekretnina ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma. Istovjetan iznos se priznaje kao obveza sukladno točki 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. Točke 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 – amortizacije – umanjenja vrijednosti 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 sukladno Odjeljku 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. Točka 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 točku 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 (točka 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 financijskim izvještajima) temelji na procjeni neovisnog, 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 obveze 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 razdoblja, koje uključuje sljedeće:
 - (i) povećanja, zasebno prikazujući ona povećanja koja proizlaze iz stjecanja putem poslovnih spajanja;
 - (ii) neto dobitke ili gubitke od usklađenja fer vrijednosti;
 - (iii) prijenosi u nekretnine, postrojenja i opremu kada više nije moguće pouzdano mjeriti fer vrijednost bez prekomjernih troškova i napora (vidi točku 16.8);
 - (iv) prijenosi na i sa zaliha i nekretnina koje koristi;
 - (v) ostale promjene.
- Ova usklađenja se ne trebaju prikazivati za prethodna razdoblja.
- 16.11 Sukladno Odjeljku 20, vlasnik ulaganja u nekretnine osigurava objavljivanja informacija davatelja najma o zaključenim najmovima. Subjekt koji drži ulaganje u nekretninu pod financijskim ili poslovnim najmom osigurava objavljivanja primatelja najma za financijske najmove i objavljivanja davatelja najma za sve zaključene poslovne najmove.

Odjeljak 17

Nekretnine, postrojenja i oprema

Djelokrug ovog odjeljka

- 17.1 Ovaj Odjeljak treba primijeniti 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 primijeniti 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 razdoblja.
- 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 primijeniti kriterij priznavanja definiran u točki 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 **vjerojatno** da će buduće ekonomske koristi povezane sa predmetom pritijecati subjektu, i
 - (b) se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.
- 17.5 Rezervni dijelovi i oprema za pružanje usluga obično se evidentiraju kao zalihe i priznaju se kao rashod kada su utrošeni. Međutim, veći rezervni dijelovi i oprema u pričuvi kvalificiraju se kao nekretnina, postrojenje i oprema kada ih subjekt očekuje koristiti duže od jednog razdoblja. Slično tomu, ako se rezervni dijelovi i oprema za održavanje mogu upotrebljavati samo uz neki predmet nekretnine, postrojenja i opreme, oni se smatraju kao nekretnine, postrojenja i oprema.
- 17.6 Sastavni dijelovi nekih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtijevati zamjenu u redovitim vremenskim razmacima (primjerice, 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 pritijecati u subjekt. Knjigovodstvena vrijednost zamijenjenih dijelova se prestaje **priznavati** sukladno odredbama 17.27 – 17.30. Točka 17.16 propisuje da ako važni dijelovi nekog predmeta nekretnine, postrojenja i opreme imaju značajno različite obrasce trošenja ekonomskih koristi, subjekt treba rasporediti početni trošak nabave sredstva na njegove važne dijelove i zasebno **amortizirati** svaki takav dio tijekom njegovog **korisnog vijeka upotrebe**.
- 17.7 Uvjet da bi nekretnina, postrojenje i oprema mogli kontinuirano funkcionirati u budućnosti (primjerice, autobus) može biti obavljanje većih redovnih 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 kupljeno ili izgrađeno. Ako je potrebno, procijenjeni budući troškovi sličnih pregleda se mogu koristiti kao indicacija o troškovima kada je imovina bilo kupljeno ili izgrađeno.
- 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 izravno 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 obveza za subjekt nastaje kada je sredstvo nabavljeno ili kao posljedica korištenja sredstva tijekom određenog razdoblja za namjene različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.
- 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 tijekom 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 danog sredstva se ne mogu pouzdano izmjeriti. U ovom slučaju, trošak tog sredstva se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine.

Mjerenje nakon početnog priznavanja

- 17.15 Subjekt treba mjeriti sve stavke nekretnina, postrojenja i opreme, nakon početnog priznavanja, po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane **gubitke od umanjenja vrijednosti**. Subjekt treba priznati troškove tekućeg održavanja stavki nekretnina, postrojenja i opreme u dobit ili gubitak razdoblja u kojem su troškovi i nastali.

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 tijekom njegovog korisnog vijeka upotrebe. Ostala sredstva treba amortizirati tijekom 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 svako razdoblje treba priznati u dobiti ili gubitku, osim ako neki drugi Odjeljak ovih MSFI ne zahtjeva priznavanje troška kao sastavnog dijela troška neke druge imovine. Primjerice, amortizacija proizvodne nekretnine, postrojenja ili opreme se uključuje u cijenu koštanja zaliha (vidjeti Odjeljak 13 *Zalihe*).

Amortizirajući iznos i razdoblje amortizacije

- 17.18 **Amortizirajući iznos** pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe.
- 17.19 Čimbenici kao što su promjena načina korištenja imovine, značajna i neočekivana trošenja i habanja, tehnološka unaprjeđenja, te promjene u tržišnim cijenama mogu ukazivati da se ostatak vrijednosti ili korisni vijek upotrebe imovine promijenio 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** sukladno točkama 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, kod upotrebe nekih metoda amortizacije, iznos amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.
- 17.21 Subjekt treba razmotriti sve sljedeće čimbenike kod utvrđivanja korisnog vijeka upotrebe imovine:
- očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka,
 - očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj smjena u kojima će se imovina koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi,
 - tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje imovina; i
 - 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 jedinica proizvoda.
- 17.23 Ako postoje pokazatelji o značajnoj promjeni okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od posljednjeg datuma godišnjih financijskih izvještaja, subjekt treba preispitati postojeću metodu amortizacije, te ako se sadašnja očekivanja razlikuju, promijeniti metodu amortizacije kako bi odražavala promjene novog okvira. Subjekt treba priznati promjene kao promjene u računovodstvenoj procjeni sukladno točkama 10.15. – 10.18.

Umanjenje vrijednosti

Priznavanje i mjerenje umanjenja vrijednosti

- 17.24 Na svaki **izvještajni datum**, subjekt treba primijeniti odredbe Odjeljka 27 *Umanjenje vrijednosti imovine* kako bi utvrdilo 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 točki 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 umanjenja 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 prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme subjekt treba priznati u dobiti 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 primijeniti kriterije za priznavanje prihoda od prodaje robe iz Odjeljka 23 *Prihodi*. Odjeljak 20 se primjenjuje kod otuđenja prodajom ili 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 potraživanja od otuđenja, ukoliko postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Objavljivanje

- 17.31 Za svaku skupinu nekretnina, postrojenja i opreme, koja se smatra odgovarajućom sukladno točki 4.11(a), subjekt treba objaviti:
- (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 razdoblja,
 - (e) povezivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuju:
 - (i) povećanja,
 - (ii) otuđenja,
 - (iii) stjecanja putem **poslovnih spajanja**,
 - (iv) prijenosi u ulaganja u nekretnine ako je postalo dostupno pouzdano mjerenje fer vrijednosti (vidjeti točku 16.8),
 - (v) gubici od umanjenja imovine priznati ili ukinuti kroz dobiti ili gubitak sukladno Odjeljku 27,
 - (vi) amortizaciju
 - (vii) ostale promjene.Ova promjene se ne moraju prikazivati za prethodna razdoblja.
- 17.32 Subjekt također treba objaviti i sljedeće:
- (a) postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme nad kojima subjekt ima ograničeno vlasništvo ili su založeni kao jamstvo za obveze,

- (b) iznos ugovornih obveza preuzetih pri stjecanju nekretnine, postrojenja i opreme.

Odjeljak 18

Nematerijalna imovina osim goodwilla

Djelokrug ovog odjeljka

- 18.1 Ovaj Odjeljak se primjenjuje kod računovodstvenog tretmana svih oblika **nematerijalne imovine** osim goodwilla (vidjeti Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*) i nematerijalne imovine koja se drži radi prodaje u redovnom tijeku 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) odvojivo, 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 obvezom, ili
 - (b) proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, neovisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od subjekta ili od ostalih prava i obveza.
- 18.3 Nematerijalna imovine ne uključuje:
- (a) **financijsku 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 primijeniti kriterij priznavanja iz točke 2.27 pri odlučivanju da li priznati nematerijalnu imovinu. Stoga, subjekt treba priznati nematerijalnu imovinu ako, i samo ako:
- (a) je **vjerojatno** da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritijecati 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 vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu uprave da se postave ekonomski uvjeti koji će postojati tijekom **korisnog vijeka uporabe** te imovine.
- 18.6 Subjekt koristi prosudbu da procijeni stupanj izvjesnosti u svezi priljeva budućih ekonomskih koristi koji se mogu pripisati upotrebi nekog 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 vjerojatnosti priznavanja iz točke 18.4 se uvijek smatra ispunjenim.

Stjecanje kao dio poslovnog spajanja

- 18.8 Nematerijalna imovina stečena kroz **poslovna spajanja** se obično priznaje kao imovina iz razloga što se njena **fer vrijednost** može dovoljno pouzdano mjeriti. Međutim, nematerijalna imovina stečena kroz poslovna spajanja se ne priznaje kada proizlazi iz zakonskih ili drugih ugovornih prava i njena se fer vrijednost ne može pouzdano mjeriti iz razloga što imovina:
- (a) nije odvojiva od **goodwilla**, ili
 - (b) je odvojila od goodwilla, ali nema podataka ili dokaza o transakcijama ta istu ili sličnu imovinu, a procjena fer vrijednosti bi inače ovisila o nemjerljivim varijablama.

Početno mjerenje

- 18.9 Nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku.

Zasebno stjecanje

- 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 izravno može pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.

Stjecanje kao dio poslovnog spajanja

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

Stjecanje kroz državne potpore

- 18.12 Ako se nematerijalna imovina stječe kroz **državne potpore**, trošak nabave nematerijalne imovine je njena fer vrijednost na datum kada je potpora primljena ili se može primiti sukladno Odjeljku 24 *Državne potpore*.

Razmjena imovine

- 18.13 Neko se nematerijalno imovina može steći u razmjeni za nenovčano imovina 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. Stečena imovina se vrednuje na ovaj način čak i ako subjekt ne može odmah otpisati otuđenu imovinu. U tom slučaju, trošak imovine se utvrđuje u visini **knjigovodstvene 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 MSFI.
- 18.15 Kao primjere primjene prethodne točke, subjekt treba priznati izdatke u vezi sljedećih stavki kao rashod, odnosno takve izdatke ne treba priznati kao nematerijalnu imovinu:
- (a) interno dobivene robne marke, oznake, publicirajući nazivi, 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 promocije,
 - (e) premještanje ili reorganizacija dijela ili cijelog subjekta,
 - (f) interno dobiveni goodwill.
- 18.16 Točka 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 Izdatci 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 vrijednosti**. Zahtjevi u pogledu amortizacije su definirani u ovom odjeljku. Zahtjevi u pogledu priznavanja umanjenja vrijednosti su definirani u Odjeljku 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*.

Amortizacija tijekom korisnog vijeka upotrebe

- 18.19 Za potrebe ovog MSFI, 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 razdoblja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći, zavisno od razdoblja tijekom kojeg subjekt očekuje koristiti tu imovinu. Ako se ugovorna ili druga zakonska prava prenesu na ograničeno razdoblje koje se može obnoviti, korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine treba uključiti i razdoblje(a) obnavljanja samo ako postoji dokaz koji pokrepljuje aktivnost obnavljanja od strane subjekta, bez značajnih troškova.
- 18.20 Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine, pretpostavlja se da je korisni vijek upotrebe deset (10) godina.

Razdoblje amortizacije i metode amortizacije

- 18.21 Subjekt treba rasporediti **amortizirajući iznos** pojedine nematerijalne imovine sustavno tijekom korisnog vijeka upotrebe. Trošak amortizacije se za svako razdoblje treba priznati kao rashod, osim ako neki drugi Odjeljak ovih MSFI 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 obveza 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) vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka upotrebe te imovine.

Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije

- 18.24 Čimbenici kao što su promjena načina korištenja nematerijalne imovine, tehnološka unaprjeđenja, te promjene u tržišnim cijenama mogu ukazivati da se ostatak vrijednosti ili korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine promijenio 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** sukladno točkama 10.15 – 10.18.

Nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti – gubici od umanjenja vrijednosti

- 18.25 Subjekt treba primijeniti 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 **nadoknativi 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:
- (a) u trenutku otuđivanja, ili
 - (b) kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od upotrebe ili otuđenja ove imovine.

Objavlivanje

- 18.27 Subjekt treba objaviti za svaku skupinu nematerijalne imovine sljedeće:
- (a) korisne vjekove 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 razdoblja,
 - (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 razdoblja kojim se prikazuju:
 - (i) povećanja,
 - (ii) otuđenja,
 - (iii) stjecanja kroz poslovna spajanja,
 - (iv) amortizaciju,
 - (v) gubitke od umanjenja vrijednosti,
 - (vi) ostale promjene.
 Usklađivanja se ne moraju prezentirati za prethodna razdoblja.
- 18.28 Subjekt također treba objaviti:
- (a) opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostalo razdoblje amortizacije pojedine nematerijalne imovine **značajne za financijske izvještaje** subjekta,
 - (b) za nematerijalnu imovinu stečenu pomoću državne potpore i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti točku 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 obveze,
 - (d) iznos ugovornih obveza za stjecanje nematerijalne imovine.
- 18.29 Subjekt treba objaviti ukupan iznos izdataka za istraživanje i razvoj priznat kao rashod razdoblja (odnosno iznos interno nastalih izdataka za istraživanje i razvoj koji nisu kapitalizirani kao dio troška neke druge imovine koja ispunjava kriterija priznavanja iz ovog MSFI).

Odjeljak 19

Poslovna spajanja i goodwill

Djelokrug ovog odjeljka

- 19.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje kod računovodstvenog tretmana **poslovnih spajanja**. Osigurava postupke za identificiranje stjecatelja, mjerenja troška poslovnog spajanja, te rasporeda tih troškova na stečenu imovinu i obveze, te rezerviranja za **potencijalne obveze**. Također, propisuje računovodstveni tretman **goodwilla** kako u trenutku stjecanja, tako i naknadno.
- 19.2 Ovaj odjeljak definira računovodstveni tretman za sva poslovna spajanja, osim za:
- spajanja subjekata ili **djelatnosti** pod zajedničkom **kontrolom**. Zajednička kontrola podrazumijeva da sve subjekte ili djelatnosti koji se spajaju, na kraju kontrola ista strana kako prije, tako i poslije poslovnog spajanja, te ta kontrola nije prenosiva.
 - udruživanje u **zajednički pothvat**.
 - stjecanje skupine imovinskih stavki 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, stjecatelj, stiče kontrolu nad jednom ili više drugih djelatnosti, stečenika. Datum spajanja je datum kada stjecatelj efektivno stiče kontrolu nad stečnikom.
- 19.4 Poslovno spajanje može biti strukturirano na različite načine zbog pravnih, poreznih i drugih razloga. Može uključivati stjecanje kapitala jednog subjekta od strane drugog subjekta, stjecanje ukupne neto imovine drugog subjekta, preuzimanje obveza drugog subjekta, ili stjecanje dijelova neto imovine drugog subjekta koja zajedno čine jedno ili više djelatnosti.
- 19.5 Poslovno spajanje može biti pod utjecajem 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 prelijete neto imovine, ili restrukturiranje jednog ili više subjekata koji se poslovno spajaju.

Računovodstvo

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

Identificiranje stjecatelja

- 19.8 Stjecatelj treba biti identificiran kod svih poslovnih spajanja. Stjecatelj 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 financijskim 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 financijski izvještaji*.
- 19.10 Iako nekada može teško identificirati stjecatelja, uobičajeno postoje naznake postojanja stjecatelja. Primjerice:

- (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 vjerojatno stjecatelj.
- (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 vjerojatno stjecatelj
- (c) ako poslovno spajanje rezultira mogućnošću da rukovodstvo jednog subjekta iz poslovnog spajanja dominantno utječe na izbor rukovodstva subjekta nastalog kroz poslovno spajanje, stjecatelj je vjerojatno subjekt čije je rukovodstvo u mogućnosti da dominira.

Trošak poslovnog spajanja

- 19.11 Stjecatelj treba mjeriti trošak poslovnog spajanja kao zbroj:
- (a) fer vrijednosti, na datum razmjene, dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza, i instrumenata kapitala koje je izdao stjecatelj, u razmjenu za kontrolu nad stečenikom, plus
 - (b) svakog troška izravno 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, stjecatelj treba uključiti procijenjeni iznos tog usklađivanja u trošak spajanja na datum stjecanja ako je usklađivanje **vjerojatno** i ako se može pouzdano izmjeriti.
- 19.13 Međutim, ako potencijalno usklađivanje nije priznato na datum stjecanja, ali naknadno postane vjerojatno i pouzdano mjerljivo, dodatne naknade trebaju se priznati kao usklađivanja troška spajanja.

Raspoređivanje troška poslovnog spajanja na stečenu imovinu i preuzete obveze i potencijalne obveze

- 19.14 Stjecatelj treba, na datum stjecanja, rasporediti trošak poslovnog spajanja priznavanjem imovine i obveza stečenika koja se može identificirati i rezerviranja za potencijalne obveze koja zadovoljavaju uvjete za priznavanje iz točke 19.20 po njihovoj fer vrijednosti na taj datum. Svaka razlika između troška poslovnog spajanja i stjecateljeva udjela u neto fer vrijednosti imovine, obveza i rezerviranja koji se mogu identificirati i koji su priznati, treba se računovodstveno tretirati sukladno točkama 19.22 – 19.24 (kao goodwill ili takozvani „negativni goodwill“).
- 19.15 Stjecatelj treba zasebno priznati imovinu, obveze i potencijalne obveze stečenika koja se može identificirati na datum stjecanja, samo ako zadovoljava sljedeće kriterije na taj datum:
- (a) u slučaju imovine, osim nematerijalne, vjerojatno je da će svaka buduća povezana ekonomska korist pritijecati stjecatelju, i da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.
 - (b) u slučaju obveza, osim potencijalnih obveza, vjerojatno je da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa, i da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti
 - (c) u slučajevima nematerijalne imovine i potencijalnih obveza da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti.
- 19.16 Stjecateljev izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti treba obuhvatiti dobiti i gubitke stečenika poslije datuma stjecanja uključivanjem prihoda i rashoda stečenika temeljem troška poslovnog spajanja kod stjecatelja. Primjerice, troškovi amortizacije uključeni nakon datuma stjecanja u stjecateljev 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 stjecanja, odnosno trošku kod stjecatelja.
- 19.17 Primjena metode stjecanja počinje od datuma stjecanja, što predstavlja datum na koji stjecatelj stiče kontrolu nad stečenikom. Budući da je kontrola moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta ili djelatnosti na način da osigura koristi od njegovih aktivnosti, nije neophodno da se transakcija pravo realizira ili zaključi prije nego što stjecatelj stekne kontrolu. Sve relevantne činjenice i okolnosti koje se odnose na poslovno spajanje, trebaju se razmotriti kod procjene kada je stjecatelj stekao kontrolu.
- 19.18 Sukladno točki 19.14, stjecatelj zasebno priznaje samo imovinu, obveze i potencijalne obveze stečenika koja se može identificirati i koje su postojale na datum stjecanja i koje zadovoljavaju uvjete priznavanja iz točke 19.15. Stoga:

- (a) stjecatelj treba priznati obveze za obustavljanje ili smanjenje aktivnosti stečenika kao dio raspoređivanja troška spajanja samo kada stečenik ima, na datum stjecanja, postojeću obvezu za restrukturiranje priznatu sukladno Odjeljku 21 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*; i
 - (b) stjecatelj, kada raspoređuje trošak spajanja, ne treba priznati obveze 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 razdoblja u kojem je spajanje nastalo, stjecatelj treba priznati u svojim financijskim izvještajima iznose rezerviranja za one stavke za koje tretman nije dovršen. U roku od dvanaest mjeseci od datuma stjecanja, stjecatelj treba retroaktivno uskladiti iznose rezerviranja priznatih kao imovinu i obveze na datum stjecanja (odnosno da ih računovodstveno tretira kao da su nastali na datum stjecanja) kako bi odrazilo nove informacije. Nakon dvanaest mjeseci od datuma stjecanja, usklađivanja početnog tretmana poslovnog spajanja trebaju se priznati samo kako bi ispravila pogreška sukladno Odjeljku 10 *Računovodstvene politike, procjene i pogreške*.

Potencijalne obveze

- 19.20 Točka 19.14 definira da stjecatelj zasebno priznaje rezerviranja za potencijalne obveze 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 sukladno točki 19.24; i
 - (b) stjecatelj treba objaviti informacije o potencijalnim obvezama sukladno zahtjevima iz Odjeljka 21.
- 19.21 Nakon početnog priznavanja, stjecatelj treba mjeriti potencijalne obveze koje su zasebno priznate sukladno točki 19.14 po višem od:
- (a) iznosa koji bi se priznao sukladno Odjeljku 21, i
 - (b) početno priznatog iznosa umanjenog za iznose prethodno priznate kao prihod sukladno Odjeljku 23 *Prihodi*.

Goodwill

- 19.22 Stjecatelj treba, na datum stjecanja:
- (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 stjecateljev udio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i potencijalnih obveza koje se mogu identificirati i koji su priznati sukladno točki 19.14.
- 19.23 Nakon početnog priznavanja, stjecatelj treba mjeriti goodwill stečen u poslovnom spajanju po trošku umanjenom za akumuliranu **amortizaciju** i akumulirane gubitke od **umanjenja vrijednosti**:
- (a) Subjekt treba slijediti načela iz točaka 18.19 – 18.24 kod amortizacije goodwilla. Ako subjekt nije u mogućnosti pouzdano procijeniti korisni vijek upotrebe goodwilla, treba se pretpostaviti vijek upotrebe od deset godina.
 - (b) Subjekt treba slijediti odredbe Odjeljka 27 *Umanjenje vrijednosti imovine* kod priznavanja i mjerenja umanjenja vrijednosti goodwilla.

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

- 19.24 Ako je stjecateljev udio u neto fer vrijednosti imovine, obveza i rezerviranja za potencijalne obveze koji se mogu identificirati i koji su priznati sukladno točki 19.14, veći od troška poslovnog spajanja (što se ponekad označava kao „negativni goodwill“), stjecatelj treba:
- (a) ponovno procijeniti i mjeriti imovinu, obveze i rezerviranja za potencijalne obveze stečenika, kao i trošak poslovnog spajanja, i
 - (b) odmah priznati u dobiti ili gubitku svaki preostali višak nakon te ponovne procjene.

Objavlivanja

Za poslovno(a) spajanje(a) realizirano tijekom izvještajnog razdoblja

- 19.25 Za svako poslovno spajanje realizirano tijekom izvještajnog razdoblja, stjecatelj treba objaviti sljedeće:
- (a) nazive i opise subjekta ili djelatnosti koji se spajaju.
 - (b) datum stjecanja.
 - (c) postotak stečenih instrumenata kapitala s pravom glasa.
 - (d) trošak spajanja i opise dijelova tog troška (kao što su novac, instrumenti kapitala i dužnički instrumenti).
 - (e) iznose priznate na datum stjecanja za svaku stavku imovine, obveza i potencijalnih obveza stečenika, uključujući goodwill.
 - (f) iznos svakog viška priznatog u dobiti ili gubitku sukladno točki 19.24, kao i stavku u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (i u računu dobiti i gubitka, ukoliko se prezentira) u kojoj je višak iskazan.

Za sva poslovna spajanja

- 19.26 Stjecatelj treba objaviti usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla na početku i kraju izvještajnog razdoblja, zasebno prikazujući:
- (a) promjene koje proizlaze iz novih poslovnih spajanja.
 - (b) gubitke od umanjenja vrijednosti.
 - (c) otuđenja prethodno stečenih djelatnosti.
 - (d) druge promjene.

Usklađivanja se ne moraju prezentirati za prethodna razdoblja.

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 temeljem poslovnih najmova (vidjeti Odjeljak 16 *Ulaganje u nekretnine*).
 - mjerenja **biološke imovine** koju drže najmoprimci pod financijskim najmovima i biološke imovine koju daje najmodavac temeljem 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 tečajeva stranih valuta, ili neizvršavanjem obveza jedne od ugovornih strana (vidjeti točku 12.3(f)).
 - 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 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 trebaju računovodstveno tretirati sukladno odredbama ovog odjeljka.

Klasifikacija najmova

- 20.4 Najam se klasificira kao **financijski 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 financijski najam ili poslovni najam više ovisi o sadržaju transakcije nego o obliku sporazuma. Slijede primjeri koji pojedinačno ili kombinirano dovode do klasifikacije najma kao financijskog najma:
- najmom se prenosi vlasništvo imovine na najmoprimca po završetku razdoblja najma.
 - najmoprimac ima opciju kupiti imovina 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.
 - razdoblje najma pokriva veći dio ekonomskog vijeka sredstva, čak i ako 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 financijskog 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 (primjerice, u obliku popusta na najamninu koji je jednak većini prihoda od prodaje na kraju razdoblja najma).
 - (c) najmoprimac ima mogućnost nastaviti najam za dodatno razdoblje uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.
- 20.7 Primjeri i pokazatelji u točkama 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 primjerice, 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 tijekom razdoblja trajanja najma, osim ako se najmoprimac ili najmodavac usuglase oko promjene odredbi o najmu (osim obnavljanja najma) u kojem slučaju te bi trebalo izvršiti ponovnu klasifikaciju najma.

Financijski izvještaji najmoprimca – financijski najam

Početno priznavanje

- 20.9 Na početku razdoblja najma financijski najam treba priznati u izvještaju o financijskom položaju najmoprimca kao imovinu i obveze u iznosima jednakima fer vrijednosti iznajmljene nekretnine ili, ako je niže, po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, određenih na početku najma. Svi početni izravni troškovi najmoprimca (inkrementalni troškovi koji su izravno 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 financijskog troška i smanjenja nepodmirene obveze primjenom **efektivne kamatne stope** (vidjeti točke 11.15 – 11.20). Najmoprimac treba rasporediti financijski trošak na razdoblja tijekom trajanja najma kako bi se postigla ista periodična kamatna stopa na preostali saldo obveze za svako razdoblje. Potencijalne najamnine teretit će rashode u razdobljima kada su nastale.
- 20.12 Najmoprimac treba amortizirati imovinu koja je predmet financijskog najma sukladno mjerodavnim odjeljcima ovog Standarda u ovisnosti 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 razdoblju kraćem od sljedećih razdoblja najma ili njegovog vijeka uporabe. Najmoprimac također treba na svaki **izvještajni datum** izvještavanja procijeniti da li umanjena vrijednost imovine koja je predmet financijskog najma (vidjeti Odjeljak 27 *Umanjenje vrijednosti imovine*).

Objavljivanja

- 20.13 Najmoprimac treba objaviti sljedeće informacije kod financijskog najma:
- (a) za svaku **skupinu imovine**, neto **knjigovodstvenu vrijednost** na kraju **izvještajnog razdoblja**.
 - (b) ukupan iznos budućih minimalnih plaćanja najma na kraju izvještajnog razdoblja, za svako sljedeće razdoblje:
 - (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 najmoprimaca uključujući primjerice, informacije o potencijalnim najamninama, 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 sukladno Odjeljcima 17, 18, 27 i 34 primjenjuju se na najmoprimce za unajmljenu imovinu pod financijskim najmom.

Financijski izvještaji najmoprimca – poslovni najam

Priznavanje i mjerenje

- 20.15 Najmoprimac treba priznati plaćanja najamnine pod poslovnim najmom (osim troškova za usluge kao što su osiguranje i održavanje) kao rashod na pravocrtnoj osnovi, osim ako:
- nema druge sustavne osnove koja predstavlja vremenski okvir koristi najmoprimca, čak iako plaćanja nisu na toj osnovi, ili
 - plaćanja najmodavcu su strukturirana tako da se linearno povećavaju sukladno očekivanoj općoj inflaciji (temeljem objavljenih pokazatelja ili statistika) kako bi nadoknadili očekivana povećanja troškova kod najmodavca. Ako plaćanja najmodavcu osciliraju zbog drugih čimbenika osim opće inflacije, onda ovaj uvjet (b) nije ispunjen.

Primjer primjene točke 20.15(b):

X posluje u pravnom sustavu u kojem je jedinstveno predviđanje banaka u pogledu budućeg rasta indeksa opće razine cijena, kako ga objavljuje vlada, u prosječnoj razini od 10% godišnje tijekom narednih pet godina. X zakupljuje određeni uredski prostor od Y u razdoblju od pet godina kroz poslovni najam. Plaćanja temeljem najma su strukturirana kako bi odrazila očekivano godišnje povećanje cijena u razini od 10% tijekom petogodišnjeg razdoblja 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 najamnine u istovjetnim iznosima koje duguje najmodavcu, kao što je prethodno prikazano. Ako povećanja plaćanja nisu jasno strukturirana kako bi nadoknadila očekivana povećanja troškova najmodavca temeljem objavljenih indeksa ili statistika, tada X priznaje godišnji trošak najamnine na pravolinijskoj osnovi: NJ 122.000 za svaku godinu (zbroj iznosa koji se duguju temeljem najma podijeljen sa pet godina).

Objavljivanja

- 20.16 Najmoprimac treba objaviti sljedeće informacije za poslovni najam:
- ukupna buduća minimalna plaćanja najma prema neopozivim poslovnim najmovima za svako sljedeće razdoblje:
 - kraće od jedne godine;
 - duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
 - duže od pet godina.
 - plaćene najamnine priznate kao trošak.
 - opći opis najmoprimčevih značajnih ugovora o najmu uključujući primjerice, 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.

Financijski izvještaji najmodavca: financijski najam

Početno priznavanje i mjerenje

- 20.17 Najmodavac treba priznati imovinu koju drži pod financijskim najmom u svojoj izvještaju o financijskom 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 temeljem najma koje najmodavac potražuje u okviru financijskog najma, i
 - (b) svih nezajamčenih ostataka vrijednosti pripisivih najmodavcu.
- 20.18 Kod financijskih najмова, osim onih koji uključuju proizvođače ili posrednike u ulozi najmodavca, početni izravni troškovi (inkrementalni troškovi koji su izravno pripisivi pregovorima i dogovorima o najmu) dio su početnog mjerenja potraživanja financijskog najma te smanjuju iznos prihoda priznatih tijekom razdoblja najma.

Naknadno mjerenje

- 20.19 Priznavanje financijskog prihoda treba se temeljiti na osnovici koja odražava konstantnu periodičnu stopu povrata na neto ulaganje najmodavca koje se odnosi na financijski najam. Naplaćene najamnine koje se odnose na obračunsko razdoblje, bez troškova za usluge, povezuju se s bruto ulaganjem u najam kako bi se smanjila kapital i nezarađeni financijski prihod. Ako postoje naznake značajnog smanjenja procijenjenog nezajamčenog ostatka vrijednosti korištenog pri izračunu bruto ulaganja u najam, raspored prihoda tijekom razdoblja 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. Financijski 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 izravne prodaje sredstva pod najmom po normalnim prodajnim cijenama koje odražava primjerene popuste na količinu ili promet, i
 - (b) financijski prihod tijekom razdoblja najma.
- 20.21 Prihod od prodaje priznat na početku razdoblja 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 razdoblja 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 izravne 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 financijskog najma priznaju se kao rashod u trenutku priznavanja dobitka od prodaje.

Objavljivanja

- 20.23 Najmodavac treba objaviti sljedeće informacije kod financijskog najma:
- (a) povezanost između ukupnih bruto ulaganja u najam na kraju izvještajnog razdoblja, i sadašnje vrijednosti potraživanja za minimalna plaćanja najma na kraju izvještajnog razdoblja. Pored toga treba se objaviti ukupna bruto ulaganja u najam i sadašnju vrijednost potraživanja za minimalna plaćanja najma na kraju izvještajnog razdoblja, za svako od sljedećih razdoblja:
 - (i) kraće od jedne godine;
 - (ii) duže od jedne godine, ali ne duže od pet godina; i
 - (iii) duže od pet godina.
 - (b) nezarađeni financijski 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 razdoblju.
- (f) opći opis najmodavčevih značajnih ugovora o najmu, uključujući, primjerice, informacije o potencijalnim najamninama, postojanje i uvjeti obnavljanja ili opcije kupnje i klauzula kojom je predviđeno povećanje cijena, i ograničenja nametnuta ugovorom o najmu.

Financijski izvještaji najmodavca: poslovni najam

Priznavanje i mjerenje

- 20.24 Najmodavac treba prikazati imovinu koja je pod poslovnim najmom u izvještaju o financijskom 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 pravocrtne metode tijekom trajanja najma, osim ako
 - (a) ne postoji druga sustavna osnova koja bolje predstavlja vremenski okvir strukture koristi od upotrebe iznajmljene imovine, čak i ako primitci nisu na toj osnovi, ili
 - (b) plaćanja najmodavcu su strukturirana tako da se linearno povećavaju sukladno očekivanoj općoj inflaciji (temeljem objavljenih pokazatelja ili statistika) kako bi nadoknadili očekivana povećanja troškova kod najmodavca. Ako plaćanja najmodavcu osciliraju zbog drugih čimbenika osim opće inflacije, onda ovaj uvjet (b) nije ispunjen.
- 20.26 Najmodavac treba priznati u rashode troškove, uključujući amortizaciju, nastalu tijekom razdoblja realizacije prihoda od najma. Amortizacijska politika za imovinu u najmu koja se amortizira treba biti dosljedna uobičajenoj amortizacijskoj politici za sličnu imovinu kod najmodavca.
- 20.27 Početni izravni troškovi koji su nastali od strane najmodavaca pregovaranjem i dogovaranjem poslovnog najma trebaju se dodati knjigovodstvenoj vrijednosti iznajmljene imovine i priznaju se kao rashod tijekom razdoblja 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.

Objavljivanja

- 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 razdoblja:
 - (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 razdoblju.
 - (c) opći opis najmodavčevih značajnih sporazuma o najmu, uključujući, primjerice, informacije o potencijalnim najamninama, 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 iste imovine. Najamnina i prodajna cijena u pravilu su međuovisne, jer se o njima pregovara u paketu. Računovodstveni postupak s transakcijskom prodaje i povratnog najma ovisi o vrsti tog najma.

Transakcija prodaje i povratnog najma koja za rezultat ima financijski najam

- 20.33 Ako transakcija prodaje i povratnog najma rezultira financijskim najmom, višak prihoda od prodaje iznad knjigovodstvene vrijednosti ne treba se odmah priznati kao prihod u financijskim izvještajima prodavača-najmoprimca. Umjesto toga prodavač - najmoprimac navedeni iznos treba odgoditi i amortizirati tijekom razdoblja 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 najamninama ispod tržišne cijene. U tom se slučaju, prodavač-najmoprimac treba odgoditi i amortizirati takav gubitak u razmjeru s plaćanjima najma tijekom razdoblja 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 tijekom razdoblja 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 obveze i potencijalna imovina

Djelokrug ovog odjeljka

- 21.1 Ovaj Odjeljak treba primijeniti na sva **rezerviranja** (odnosno obveze neizvjesne u pogledu vremena nastanka i iznosa), **potencijalne obveze** i **potencijalnu imovinu** osim onih rezerviranja koji su u okviru djelokruga drugih Odjeljaka ovog MSFI. Ti Odjeljci definiraju rezerviranja koja se odnose na:
- najmove (vidjeti Odjeljak 20 *Najmovi*). Međutim, ovaj se Odjeljak primjenjuje na slučajeve poslovnih najмова 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 obvezu ili su obje strane djelomično izvršile svoje obveze u jednakoj mjeri.
- 21.3 Pojam “rezerviranje” se ponekad koristi u kontekstu stavaka kao što je amortizacija, umanjenje imovine i sumnjiva potraživanja. To su usklađivanja **knjigovodstvene vrijednosti** imovine, a ne priznavanje obveza, i nisu obrađena u ovome Odjeljku.

Početno priznavanje

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

Početno mjerenje

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

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

- (b) Tamo gdje se iznos rezerviranja utvrđuje za jednu obvezu, najvjerojatniji ishod može biti najbolja procjena iznosa potrebnog za podmirenje obveze. 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 obveze. Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa (ili stope) prije poreza, koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca. Rizici specifični za određenu obvezu trebaju se odraziti ili kroz diskontnu stopu ili kroz procjene iznosa izdataka potrebnih za podmirenje obveze, 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 (primjerice, kroz potraživanja od osiguranja), naknada se treba priznati kao zasebna imovina, samo kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja. Potraživanje po osnovu naknade se treba priznati kao imovina u izvještaju o financijskom 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 izvještajni datum i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu iznosa izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na izvještajni datum. Svaka promjena u prethodno priznatom iznosu rezerviranja treba se priznati u dobiti ili gubitku osim ako je rezerviranje prvotno priznato u trošak nabave određene imovinske stavke (vidjeti točku 21.5). Kada se rezerviranje mjeri po sadašnjoj vrijednosti iznosa izdataka potrebnih za podmirenje obveze, realizacija diskonta se treba priznati kao financijski rashod u dobiti ili gubitku u razdoblju kada je i nastao.

Potencijalne obveze

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

Potencijalna imovina

- 21.13 Subjekt neće priznati **potencijalnu imovinu** kao imovinu. Kao što zahtijeva točka 21.16, potencijalna se imovina objavljuje ako je vjerojatan priljev ekonomskih koristi. Međutim, kada je priljev 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) knjigovodstvena vrijednost na početku i na kraju razdoblja;
- (ii) dodatna rezerviranja u tome razdoblju, uključujući i usklađivanja koja rezultiraju iz promjena u mjerenju diskontiranog iznosa,

- (iii) iskorištene iznose rezerviranja tijekom razdoblja; i
- (iv) neiskorištene iznose ukinute tijekom razdoblja.
- (b) sažeti opis vrste obveze i očekivani iznos i vrijeme bilo kojih odljeva,
- (c) pokazatelj neizvjesnosti u vezi iznosa i vremena tih odljeva,
- (d) iznos bilo kojih očekivanih naknađivanja od drugih, navodeći iznos imovine koja je priznata za tu očekivanu naknadu.

Usporedne informacija za prethodna razdoblja se ne zahtijevaju.

Objavljivanja o potencijalnim obvezama

- 21.15 Osim ako je udaljena mogućnost odljeva temeljem podmirenja, subjekt treba objaviti za svaku skupinu potencijalne obveze na izvještajni datum, sažeti opis prirode potencijalne obveze te ako je izvedivo:
- (a) procjenu njezinog financijskog učinka, utvrđenu prema točkama 21.7–21.11;
 - (b) pokazatelj neizvjesnosti koji se odnosi na iznos ili vrijeme odljeva; i
 - (c) mogućnost naknađivanja od drugih.

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

Objavljivanja o potencijalnoj imovini

- 21.16 Ako je priljev ekonomskih koristi vjerojatan (više vjerojatan, nego što nije vjerojatan), ali nije sasvim siguran, subjekt će objaviti sažeti opis prirode potencijalne imovine na kraju **izvještajnog razdoblja** i ako je praktički izvedivo bez nepotrebnih troškova i napora, procjenu njihova financijskog učinka, mjerenu prema načelima danim za rezerviranje u točkama 21.7 – 21.11. Ako je neizvedivo izvršiti ovo objavljivanje, ta činjenica se mora naznačiti.

Štetna objavljivanja

- 21.17 U iznimno rijetkim slučajevima objavljivanje neke ili svih informacija potrebnih prema točkama 21.14 – 21.16, može ozbiljno ugroziti položaj subjekta u sporovima s drugim stranama koji se vode u svezi s rezerviranjem, potencijalnom obvezom ili potencijalnom imovinom. U takvom slučaju subjekt ne treba objaviti te informacije, ali treba objaviti općenito o sporu, zajedno s činjenicom i razlogom da informacija nije objavljena.

Odjeljak 22 Obveze i kapital

Djelokrug ovog odjeljka

- 22.1 Ovaj odjeljak definira načela za klasifikaciju financijskih instrumenata kao obveza ili kapitala, te propisuje računovodstveni tretman instrumenata kapitala izdanih pojedincima ili drugim stranama koje se javljaju kao ulagatelji u instrumente **kapitala** (odnosno kao **vlasnici**). Odjeljak 26 *Plaćanje temeljeno na dionicama* 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 financijskih instrumenata, osim:
- onih udjela u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima čiji je računovodstveni tretman definiran sukladno Odjeljku 9 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, Odjeljak 14 *Ulaganja u pridružene subjekte* ili Odjeljku 15 *Ulaganja u zajedničke pothvate*.
 - prava i obveza zaposlenih sukladno planovima primanja zaposlenih, na koje se primjenjuje Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*.
 - ugovora za izvedenu obvezu u poslovnom spajanju (vidjeti Odjeljak 19 *Poslovna spajanja i goodwill*). Ovaj izuzetak se primjenjuje samo kod stjecatelja.
 - financijskih instrumenata, ugovora i obveza u okviru plaćanja temeljenog na dionicama na koje se primjenjuje Odjeljak 26, izuzev što točke 22.3 – 22.6 treba primijeniti kod otkupljenih vlastitih dionica, prodanih, izdanih ili povučениh u vezi s planovima opcija dionica zaposlenih, planovima kupovine dionica zaposlenih, i svih ostalih planova plaćanja temeljenih na dionicama.

Klasifikacija instrumenata kao obveza ili kapitala

- 22.3 Kapital je preostali udjel u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obveza. Obveza je sadašnja obveza subjekta koja proizlazi iz prošlih događaja, za čije podmirenje se očekuje da će rezultirati odljevom resursa subjekta koje utjelovljuju ekonomske koristi. Kapital obuhvaća 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.
- 22.4 Neki financijski instrumenti koji zadovoljavaju definiciju **obveze** se klasificiraju kao kapital iz razloga što predstavljaju preostali udjel u neto imovini subjekta:
- Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju je financijski instrument koji imatelju daje pravo da proda taj instrument natrag izdavatelju za novac ili drugu financijsku imovinu ili ga izdavatelj automatski isplaćuje ili otkupljuje u slučaju nastanka neizvjesnog budućeg događaja ili smrti ili umirovljenja imatelja instrumenta. Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju koji ispunjava sva sljedeća obilježja, klasificira se kao instrument kapitala:
 - daje pravo imatelju na razmjerni dio neto imovine subjekta u slučaju likvidacije 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 financijski instrumenti u skupini instrumenata koji su podređeni svim drugim skupinama instrumenata koji imaju istovjetna obilježja.
 - Izuzev ugovorne obveze izdavatelja da otkupi ili isplati instrument za novac ili drugu financijsku imovinu, instrument ne uključuje druge ugovorne obveze davanja novca ili druge financijske imovine drugom subjektu, ili razmjenu financijske imovine ili financijskih obveza 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 tijekom razdoblja trajanja instrumenta su u biti temeljeni na dobiti ili gubitku, promjeni u priznatoj neto imovini ili promjeni u fer vrijednosti priznate i nepriznate neto imovine subjekta tijekom razdoblja instrumenta (isključujući sve učinke instrumenta).
 - (b) Instrumenti, ili dijelovi instrumenata, koji su podređeni svim ostalim skupinama instrumenata, se klasificiraju kao kapital ukoliko subjektu nameću obvezu da drugoj strani isporuči razmjerni dio neto imovine subjekta u slučajevima likvidacije.
- 22.5 U nastavku su primjeri instrumenata koji se klasificiraju kao obveze, a ne kao kapital:
- (a) Instrument se klasificira kao obveza ako je raspodjela neto imovine kod likvidacije ograničena maksimalnim iznosom (gornja granica). Primjerice, ako u likvidaciji imatelj instrumenata prime razmjerni 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 izdavatelju se klasificira kao kapital ako, kada se opcija prodaje realizira, imatelj prima razmjerni dio neto imovine subjekta mjenog sukladno ovom MSFI. Međutim, ako imatelj ima pravo na iznos utvrđen na nekoj drugoj osnovi (kao što je lokalni standardi), instrument se klasificira kao obveza.
 - (c) Instrument se klasificira kao obveza ako obvezuje subjekt na plaćanje imatelju prije likvidacije, kao što su obvezne dividende.
 - (d) Instrument sa pravom ponovne prodaje izdavatelju koji je klasificiran kao kapital u financijskim izvještajima ovisnog subjekta, klasificira se kao obveza u konsolidiranim financijskim izvještajima **grupe**.
 - (e) Prioritetna dionica koja osigurava obvezan otkup od strane izdavatelja za fiksni ili određivi iznos na fiksni ili određivi budući datum, ili daje imatelju pravo da zahtjeva od izdavatelja otkup instrumenta na ili poslije određenog datuma za fiksni ili određivi iznos, je financijska obveza.
- 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) otkup je bezuvjetno zbrajanjem lokalnim zakonom, propisima ili aktima subjekta.

Prvotno izdavanje dionica ili drugih instrumenata kapitala

- 22.7 Subjekt treba priznati izdavanje dionica ili drugih instrumenata kapitala kao kapital kada izdaje te instrumente i druga strana je obvezna osigurati novac ili druge resurse subjektu u zamjenu za te instrumente.
- (a) Ako se instrumenti kapitala izdaju prije nego subjekt primi novac ili druge resurse, subjekt treba prezentirati iznos potraživanja kao odbitnu stavku kapitala u izvještaju o financijskom 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 izdani, te subjekt još nije primio novac ili druge resurse, subjekt ne treba priznati povećanje kapitala.
- 22.8 Subjekt treba mjeriti instrumente kapitala po fer vrijednosti novca ili drugih resursa koje je primio ili može primiti, neto od izravnih troškova izdavanja instrumenata kapitala. Ako je plaćanje odgođeno i vremenska vrijednost novca je značajna, početno mjerenje treba biti utemeljeno na **sadašnjoj vrijednosti**.
- 22.9 Subjekt treba računovodstveno tretirati transakcijske troškove za transakcije kapitalom kao umanjeње kapitala, neto od svih povezanih poreznih koristi.
- 22.10 Način prezentiranja povećanje kapitala temeljem izdavanja dionica ili drugih instrumenata kapitala u izvještaju o financijskom položaju je određen primjenjivim zakonima. Primjerice, 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 točaka 22.7 – 22.10 na kapital izdan 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 razmjerno postojećim vlasničkim udjelima. Primjerice, subjekt može dani 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. Primjerice, prilikom dijeljenja dionica, svaki dioničar može primiti jednu dodatnu dionicu na svaku dionicu koju posjeduje. U nekim slučajevima, prethodno izdane 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 sukladno zahtjevima primjenjivih zakona.

Konvertibilne obveze ili slični složeni financijski instrumenti

- 22.13 Pri izdavanju konvertibilnih obveza ili sličnih složenih **financijskih instrumenata** koji sadrže komponente i obveza i kapitala, subjekt treba rasporediti primitke između komponente obveze i komponente kapitala. Da bi izvršio ovaj raspored, subjekt treba prvo utvrditi iznos komponente obveze kao fer vrijednost slične obveze koji nema opciju konverzije, ili slične povezane komponente kapitala. Subjekt treba rasporediti preostali iznos kao komponentu kapitala. Transakcijski troškovi se trebaju rasporediti između komponente obveze i komponente kapitala na temelju njihovih relativnih fer vrijednosti.
- 22.14 Subjekt ne treba revidirati raspored u narednom razdoblju.
- 22.15 U razdobljima nakon izdavanja instrumenata, subjekt treba sustavno priznavati svaku razliku između komponente obveze i iznosa glavnice plativog po dospelju, kao dodatni rashod kamata koristeći **metodu efektivne kamatne stope** (vidjeti točke 11.15 – 11.20). Dodatak ovom odjeljku opisuje računovodstveni tretman konvertibilnih obveza kod izdatelja.

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 dane 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 treba smanjiti kapital za iznos raspodjela vlasnicima (imateljima njegovih instrumenata kapitala), neto od svih povezanih poreznih koristi. Točka 29.26 definira računovodstveni tretman poreza po odbitku na dividende.
- 22.18 Ponekad subjekt raspoređuje imovinu koja nije novac kao dividende svojim vlasnicima. Kada subjekt objavi takvu raspodjelu i ima obvezu da raspodjeli nenovčanu imovinu svojim vlasnicima, treba priznati obvezu. Subjekt treba mjeriti takvu obvezu po fer vrijednosti imovine koja se raspodjeljuje. Na kraju svakog **izvještajnog razdoblja** i na datum izmirenja, subjekt treba provjeriti i uskladiti knjigovodstvenu vrijednost obveza za dividende kako bi odrazio promjene u fer vrijednosti imovine koja se raspodjeljuje, sa promjenama priznatim u kapitalu kao usklađivanje iznosa raspodjele.

Manjinski (nekontrolirajući) interes i transakcije dionicama konsolidiranog ovisnog subjekta

- 22.19 U **konsolidiranim financijskim izvještajima**, manjinski (nekontrolirajući) interes u neto imovini ovisnog subjekta je uključen u kapital. Subjekt treba tretirati promjene u kontrolirajućem interesu matičnog subjekta u ovisnom subjektu koje ne rezultira gubitkom **kontrole** kao transakcije sa vlasnicima kapitala u njihovom svojstvu vlasnika kapitala. Sukladno tome, knjigovodstvena vrijednost manjinskog (nekontrolirajućeg) interesa treba se uskladiti kako bi odrazio promjene u matičnom udjelu u neto imovini ovisnog subjekta. Svaka razlika između iznosa kojim se manjinski (nekontrolirajući) interes tako usklađuje i fer vrijednosti naknade plaćene ili primljene, ako postoji, treba se priznati izravno u kapitalu i pripisati vlasnicima kapitala matičnog subjekta. Subjekt ne treba priznati dobitak ili gubitak temeljem ovih promjena. Također, subjekt ne treba priznati promjene **knjigovodstvene vrijednosti** imovine (uključujući goodwill) ili obveza kao rezultat takvih transakcija.

Odjeljak 23

Prihodi

Djelokrug ovog odjeljka

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

Mjerenje prihoda

- 23.3 Subjekt treba mjeriti prihod 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 priljeve primljenih ekonomskih koristi i potraživanja subjekta za njegov račun. Subjekt treba isključiti iz prihoda naplaćene iznose u ime trećih, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i porez na dodanu vrijednost. U zastupničkom odnosu, subjekt treba uključiti u prihod samo iznos svoje provizije za pružene usluge. Iznosi naplaćeni u ime nalagodavca nisu prihodi subjekta.

Odgođeno plaćanje

- 23.5 Ako je priljev novca i novčanih ekvivalenata odložen, i kada takav sporazum podrazumijeva u stvari financijsku transakciju, fer vrijednost naknade je **sadašnja vrijednost** svih budućih primitaka utvrđena primjenom **imputirane kamatne stope**. Financijska transakcija nastaje kada primjerice, subjekt daje kupcu besamatni kredit ili od kupca prima mjenicu, kao naknadu za prodane proizvode, koja sadrži kamatnu stopu nižu od tržišne. Imputirana kamatna stopa je jasnije određiva od sljedećih:
- stopa koja prevladava u sličnom instrumentu izdavatelja sa sličnim kreditnim rejtingom; ili
 - 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 sukladno točkama 23.28. i 23.29, te Odjeljku 11.

Razmjena dobara i usluga

- 23.6 Subjekt neće priznati prihod:
- 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 različita dobra ili usluge, ali bez komercijalnog karaktera.
- 23.7 Subjekt treba priznati prihod kada se dobra prodaju ili usluge razmjene za različita dobra ili usluge u transakciji koja ima komercijalni karakter. U ovom slučaju, subjekt treba mjeriti transakciju 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 izmjeriti pouzdano, prihod se mjeri po fer vrijednosti danih roba ili usluga usklađenih za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata; ili
- (c) ako se fer vrijednost ni primljene niti dane imovine ne može pouzdano mjeriti, onda po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata.

Identificiranje transakcije koja stvara prihod

- 23.8 Subjekt obično primjenjuje kriteriji priznavanja iz ovog Odjeljka odvojeno za svaku transakciju. Međutim, u određenim okolnostima potrebno je primijeniti kriterije priznavanja na odvojene prepoznatljive dijelove jedne transakcije kako bi se odrazila bit transakcije. Primjerice, 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. Primjerice, subjekt primjenjuje kriterije priznavanja na dvije ili više transakcija zajedno kada proda proizvode i istodobno sklopi posebni ugovor o kasnijem otkupu tih proizvoda te negira 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, sukladno točki 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 prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,
- (b) subjekt ne zadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,
- (c) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
- (d) **vjerojatno** je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
- (e) troškovi, koji su nastali ili će nastati vezani za transakciju, 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, prijenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prijenosom prava vlasništva ili prijenosom posjedovanja na kupca. Ovo je slučaj kod većine trgovina na malo. U drugim slučajevima prijenos rizika i koristi od vlasništva nastaje u različito vrijeme od onoga kada se pravno prenosi vlasništvo ili posjedovanje 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 jesu:
- (a) kada subjekt zadržava obvezu za nezadovoljavajuće izvršenje, nepokrivenog uobičajenim jamstvima;
- (b) kada je primitak prihoda od pojedine prodaje uvjetovan s kupčevom prodajom njegovih proizvoda;
- (c) kada se isporučeni proizvodi instaliraju i instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije dovršio; i
- (d) kada kupac ima pravo opozvati kupnju iz razloga navedenoga u ugovoru o kupnji ili bez ikakvog razloga a na osnovu kupčevog diskrecijskog prava, i subjekt nije siguran glede vjerojatnosti povrata.
- 23.13 Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Primjerice, 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 i subjekt može pouzdano procijeniti buduće povrate. U takvim slučajevima subjekt priznaje rezerviranja za povrate sukladno Odjeljku 21 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*.

Pružanje usluga

- 23.14 Kada se ishod transakcije, koja obuhvaća pružanje usluga, može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom priznat će se prema stupnju dovršenosti transakcije na kraju **izvještajnog razdoblja** (ponekad se naziva metoda stupnja dovršenosti). Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
- (a) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
 - (b) vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt,
 - (c) stupanj dovršenosti transakcije kraju izvještajnog razdoblja može se pouzdano izmjeriti, i
 - (d) nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.
- Točke 23.21 – 23.27 osiguravaju upute za primjenu metode stupnja dovršenosti.
- 23.15 Ako se usluge pružaju kroz neodređeni broj radnji tijekom određenog vremena, prihodi se priznaju ravnomjerno tijekom tog određenog razdoblja, osim ako ne postoje dokazi da neka druga metoda bolje odražava stupanj 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 obuhvaća 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 trebaju se priznati kao prihod, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na kraju izvještajnog razdoblja (ponekad se ovo naziva metoda stupnja dovršenosti). Pouzdana procjena ishoda zahtjeva pouzdane procjene stupnja dovršenosti, budućih troškova i naplativosti potraživanja. Točke 23.21 – 23.27 osiguravaju upute za primjenu metode stupnja dovršenosti.
- 23.18 Zahtjevi iz ovoga Odjeljka uobičajeno se primjenjuju zasebno na svaki pojedini ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima bit će neophodno primijeniti ovaj Odjeljak na komponente pojedinačnog ugovora koje se mogu zasebno identificirati ili zajedno na skupinu ugovora 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 treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kad:
- (a) su za svaku imovinu podnesene odvojene ponude,
 - (b) je svaka imovina predmet posebnog pregovaranja i kad su izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na 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 naručitelja, treba smatrati 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 stupnja dovršenosti

- 23.21 Ova metoda se koristi kod priznavanja prihoda od pružanja usluga (vidjeti točke 23.14 – 23.16) i od ugovora o izgradnji (vidjeti točke 23.17 – 23.20). Subjekt treba pregledati i, kada je potrebno, promijeniti procjenu prihoda i troškova kako budu napredovali aktivnosti pružanja usluga ili ugovora o izgradnji.
- 23.22 Subjekt treba utvrditi stupanj dovršenosti transakcije ili ugovora koristeći metodu koja pouzdano mjeri obavljene usluge. Metode mogu uključiti:

- (a) razmjer nastalih troškova do određenoga datuma u ukupno procijenjenim troškovima transakcije. Troškovi nastali za obavljene usluge do određenoga datuma ne uključuju troškove budućih aktivnosti, kao što su materijali ili predujmovi.
 - (b) pregled obavljenog rada,
 - (c) dovršenost fizičkog dijela transakcije pružanja usluge ili ugovora o izgradnji.
- Postupna plaćanja i primljeni predujmovi 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 predujmovi, kao imovinu ako je vjerojatno da će troškovi biti nadoknađeni.
- 23.24 Subjekt treba izravno priznati u rashode sve troškove za koje nije vjerojatno 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 vjerojatno da će biti nadoknađeni, i
 - (b) troškovi ugovora priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.
- 23.26 Kada je vjerojatno 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, nije više vjerojatna, subjekt treba priznati nenaplativi iznos kao rashod, a ne kao usklađivanje iznosa prihoda od ugovora o izgradnji.

Kamate, tantijemi i dividende

- 23.28 Subjekt treba priznati prihod nastao korištenjem imovine subjekta od strane drugih, a čime se zarađuju kamate, tantijemi i dividende na osnovama definiranim u točki 23.29 kada:
- (a) je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
 - (b) iznos prihoda može se 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 točkama 11.15 – 11.20;
 - (b) tantijeme će se priznati na obračunskoj osnovi sukladno suštini relevantnog ugovora; i
 - (c) dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na primitak plaćanja.

Objavljivanja

Opća objavljivanja o prihodima

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

Objavljivanja 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 razdoblju,
 - (b) metode korištene za utvrđivanje prihoda iz ugovora koji su priznati u razdoblju, i
 - (c) metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora koji su u tijeku.
- 23.32 Subjekt treba prezentirati:
- (a) bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove kao imovinu, i
 - (b) bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove kao obvezu.

Odjeljak 24 Državne potpore

Djelokrug ovog odjeljka

- 24.1 Ovaj Odjeljak propisuje računovodstvo za sve vrste državnih potpora. **Državne potpore** jesu 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 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 osnovi obveze za porez na dobit. Primjeri takvih olakšica su mirovanje poreza iz dobiti, porezne olakšice temeljem ulaganja, dopuštanje ubrzane amortizacije i sniženje stopa poreza na dobit. Odjeljak 29 *Porez na dobit* propisuje računovodstvo za poreze na temelju dobiti.

Priznavanje i mjerenje

- 24.4 Subjekt treba priznati državne potpore na sljedeći način:
- (a) potpore koje ne zahtijevaju od primatelja ispunjenje određenih uvjeta u kontekstu budućih rezultata priznaju se kao prihod prilikom priznavanja potraživanja za potpore,
 - (b) potpore koje zahtijevaju od primatelja ispunjenje određenih uvjeta u kontekstu budućih rezultata priznaju se kao prihod samo kada su ti uvjeti zadovoljeni,
 - (c) potpore primljene prije ispunjenja uvjeta za priznavanje, priznaju se kao obveze.
- 24.5 Subjekt treba mjeriti potpore po fer vrijednosti potraživanih ili primljenih sredstava.

Objavljivanja

- 24.6 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o državnim potporama:
- (a) vrstu i iznose državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima,.
 - (b) neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje vezane uz državne potpore koje nisu priznate u prihode,
 - (c) naznake drugih oblika državnih pomoći od kojih subjekt ima izravne koristi.
- 24.7 Za potrebe objavljivanja definiranih u točki 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 jesu 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 svezi s posudbom sredstava. Troškovi posudbe uključuju:
- (a) troškove kamata obračunane korištenjem metoda efektivne kamate stope kako je opisano u Odjeljku 11 *Osnovni financijski instrumenti*,
 - (b) financijske troškove u odnosu na financijske najmove priznate sukladno Odjeljku 20 *Najmovi*,
 - (c) tečajne razlike nastale po osnovu pozajmljivanja u stranoj valuti, u mjeri u kojoj se smatraju prilagođavanjem troškova kamata.

Priznavanje

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

Objavljivanje

- 25.3 Točka 5.5(b) zahtjeva objavljivanje financijskih troškova. Točka 11.48(b) zahtjeva objavljivanje ukupnih troškova kamata (korištenjem **metode efektivne kamatne stope**) za financijske obveze koje se ne vrednuju po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. Ovaj Odjeljak ne zahtjeva neka dodatna objavljivanja.

Odjeljak 26

Plaćanje temeljeno na dionicama

Djelokrug ovog odjeljka

- 26.1 Ovaj odjeljak treba primijeniti kod računovodstvenog tretmana svih **plaćanja temeljenih na dionicama** uključujući:
- (a) **Plaćanja temeljena na dionicama koja se podmiruju instrumentima kapitala** u kojima subjekt dobra ili usluge stječe u razmjeni za instrumente **kapitala** subjekta (uključivši dionice ili opcije na dionice);
 - (b) **Plaćanja temeljena na dionicama koja se podmiruju u novcu** u kojima subjekt stječe dobra ili usluge na način da nastalu obvezu prema dobavljačima tih dobara ili usluga mjeri na temelju cijene (ili vrijednosti) dionica ili drugih instrumenata kapitala subjekta; i
 - (c) transakcije u kojima subjekt prima ili stječe dobra ili usluge i u kojima prema uvjetima sporazuma subjekt ili dobavljač dobara, odnosno pružatelj usluga može birati hoće li subjekt transakciju podmiri u novcu (ili drugoj imovini) ili izdavanjem instrumenata kapitala.
- 26.2 Transakcije temeljene na dionicama koja se podmiruju u novcu obuhvaćaju prava utemeljena na povećanju vrijednosti dionica. Primjerice, subjekt može zaposlenicima u okviru njihovih primanja dodijeliti pravo temeljeno na povećanu vrijednosti dionice kao dio njegovog sustava nagrađivanja, pri čemu zaposlenici imaju pravo na buduće novčane isplate (a ne na instrumente kapitala) temeljene na povećanju cijene dionice subjekta iznad određene razine u određenom razdoblju. Ili, subjekt svojim zaposlenicima može dani pravo na buduće novčane isplate na način da im da pravo na dionice (uključujući dionice koje trebaju biti izdane prilikom izvršenja opcije na dionice) za koje ili postoji obveza otkupa (primjerice, nakon prestanka radnog odnosa), ili za koje zaposlenici mogu odlučiti da su otkupive.

Priznavanje

- 26.3 Subjekt treba priznati dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije u kojoj se plaćanje temelji na dionicama kad dobra ili usluge primi. Subjekt treba priznati odgovarajuće povećanje kapitala, ako su dobra ili usluge stečene razmjenom za instrumente kapitala subjekta, ili odgovarajuću obvezu ako su dobra ili usluge stečeni u transakciji plaćanja na temelju dionica koji se izmiruju u novcu.
- 26.4 Kad dobra ili usluge primljene ili stečene u okviru transakcije u kojoj se plaćanje temelji na dionicama 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 dana zaposlenicima stječu odmah, zaposlenik se ne treba pridržavati uvjeta protoka određenog razdoblja pružanja usluga prije nego što bezuvjetno stekne pravo na ta plaćanja temeljena na dionicama. Ako ne postoje dokazi koji bi potvrdili suprotno, subjekt treba pretpostaviti da su usluge koje je zaposlenik pružio kao naknadu za plaćanja temeljena na dionicama primljene. U tom slučaju subjekt na datum odobrenja priznaje primljene usluge u potpunosti, zajedno s odgovarajućim povećanjem kapitala ili obveza.
- 26.6 Ako prava plaćanja temeljena na dionicama ne stječu dok ne protekne određeno razdoblje u kojem zaposlenik pruža usluge, subjekt treba pretpostaviti da će usluge koje druga strana treba pružiti kao naknadu za plaćanja temeljena na dionicama biti primljene u budućnosti, tijekom razdoblja u kojem se stječu prava. Subjekt obračunava navedene usluge kao da ih je zaposlenik pružio tijekom razdoblja stjecanja prava, zajedno s odgovarajućim povećanjem kapitala ili obveza.

Mjerenje plaćanja temeljenih na dionicama koja se podmiruju kapitalom

Načelo mjerenja

- 26.7 Za transakcije plaćanja temeljena na dionicama koja se podmiruju kapitalom, subjekt treba mjeriti primljena dobra ili usluge, te odgovarajuće povećanje kapitala, izravno 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, subjekt treba mjeriti njihovu vrijednost, te odgovarajuće povećanje kapitala, neizravno na temelju fer vrijednosti danih instrumenata kapitala. U svrhu primjene ovog zahtjeva na transakcije sa zaposlenicima ili drugim stranama koje pružaju slične usluge, subjekt treba mjeriti fer vrijednost primljenih usluga na temelju fer vrijednosti danih instrumenata kapitala jer obično nije moguće pouzdano procijeniti fer vrijednost primljenih usluga.
- 26.8 Kod transakcija sa zaposlenicima (uključujući i druge koji osiguravaju 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. Primjerice, dodjela dionica ili dioničkih opcija zaposleniku uobičajeno je uvjetovana ostankom zaposlenika u radnom odnosu sa subjektom tijekom određenog vremena. Mogu postojati i određeni uvjeti vezani uz rezultate koje je potrebno ostvariti, kao što je postizanje određenog rasta dobiti subjekta (netržišni uvjeti stjecanja) ili određeno povećanje cijene dionice subjekta (tržišni uvjeti stjecanja). Sve uvjete stjecanja koji se odnose samo na usluge zaposlenog ili na netržišni uvjet u pogledu rezultata rada treba uzeti u obzir kod procjene broja instrumenata kapitala čije se stjecanje očekuje. Naknadno, subjekt treba provjeriti tu procjenu, ako je neophodno, ako nove informacije ukazuju da se broj instrumenata kapitala čije se stjecanje očekuje razlikuje od prethodne procjene. Na datum stjecanja, subjekt treba provjeriti procjenu radi izjednačavanja sa brojem instrumenata kapitala koji se konačno stječu. Svi tržišni uvjeti stjecanja i ne stjecajni uvjeti trebaju se uzeti u obzir kada se procjenjuje fer vrijednost dionica ili opcija na dionice na datum mjerenja, bez naknadnog usklađivanja neovisno o ishodu.

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 pouzdanog mjerenja tržišne vrijednosti pod (b) **neizvedivo**, treba neizravno mjeriti fer vrijednost dionica ili prava temeljem 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. Direktori subjekta bi trebali koristiti svoju prosudbu da bi primijenili najprimjereniju metodu vrednovanja za utvrđivanje fer vrijednost. Svaka primijenjena metoda vrednovanja treba biti dosljedna s općeprihvaćenim metodologijama vrednovanja instrumenata kapitala.

Opcije na dionice i prava temeljem povećanja vrijednosti dionica koja se podmiruju kapitalom

- 26.11 Subjekt treba mjeriti fer vrijednost opcija na dionice i prava temeljem povećanja vrijednosti 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 opcija na dionice i prava temeljem povećanja vrijednosti dionica korištenjem uočljivih tržišnih podataka koji se odnose na subjekt, kao što su (a) nedavne transakcije opcijama na dionice.

- (c) Ako uočljiva tržišna cijena nije dostupna i ako je pribavljanje pouzdanog mjerenja fer vrijednosti pod (b) neizvedivo, treba neizravno mjeriti fer vrijednost opcija na dionice ili prava na povećanje 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) trebaju koristiti tržišne podatke u najvećoj mogućoj mjeri. Točka 26.10 osigurava uputstvo za utvrđivanje fer vrijednosti dionica korištenih u utvrđivanju prosječne ponderirane cijene dionice. Subjekt treba procijeniti očekivane varijacije cijena sukladno metodologiji vrednovanja koja se koristi kod utvrđivanja fer vrijednosti dionica.

Izmjene uvjeta pod kojima su izdani instrumenti kapitala

- 26.12 Ukoliko subjekt izmjeni uvjete stjecanja na način koji je povoljan za zaposlenog, primjerice, kroz smanjenje cijene izvršenja opcije ili smanjenjem razdoblja stjecanja ili izmjenom ili eliminiranjem uvjeta vezanih za rezultate, subjekt treba uzeti u obzir izmijenjene uvjete stjecanja prilikom računovodstvenog tretmana plaćanja temeljenog na dionicama, kako slijedi:
- (a) Ako izmjena povećava fer vrijednost dodijeljenih instrumenata kapitala (ili povećava broj dodijeljenih instrumenata kapitala), izmjerenu odmah prije ili poslije izmjene, subjekt treba uključiti dodijeljenu inkrementalnu fer vrijednost kod mjerenja 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 obadvije procijenjene na datum izmjene. Ako izmjena nastane tijekom razdoblja stjecanja, dodijeljena inkrementalna fer vrijednost se uzima u obzir kod mjerenja iznosa priznatog za primljene usluge tijekom razdoblja 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 dodjeljivanja, koji se priznaje tijekom preostalog prvobitnog razdoblja stjecanja.
- (b) Ako izmjena smanjuje ukupnu fer vrijednost ugovorenih plaćanja temeljenih na dionicama, ili očigledno na neki drugi način nije povoljna za zaposlenog, subjekt ipak treba računovodstveno tretirati primljene usluge kao naknadu za dodijeljene instrumente kapitala kao da se izmjena nije ni dogodila.

Otkazivanja i podmirenja

- 26.13 Subjekt treba obračunati otkazivanje ili podmirenje plaćanja temeljenog na dionicama koja se podmiruju kapitalom kao ubrzanje u stjecanju prava, te stoga odmah priznaje iznos koji bi inače priznao za primljene usluge tijekom preostalog razdoblja stjecanja prava.

Plaćanja temeljena na dionicama koja se podmiruju u novcu

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

Transakcije plaćanja temeljena na dionicama s alternativom podmirenja u novcu

- 26.15 Neke transakcije plaćanja temeljenih na dionicama daju ili subjektu ili drugoj strani pravo izbora izmirenja transakcije u novcu (ili drugoj imovini) ili prijenosom instrumenata kapitala. U tom slučaju, subjekt treba tretirati takvu transakciju kao transakciju plaćanja temeljenog na dionicama koje se podmiruje u novcu, osim ako:
- (a) subjekt ima prethodnu praksu podmirenja izdavanjem instrumenata kapitala, ili
- (b) opcija nema komercijalnu supstancu iz razloga što iznos novčanog izmirenja nije povezan sa, ili je vjerojatno da će biti niži od, fer vrijednosti instrumenta kapitala.

U okolnostima pod (a) i (b), subjekt treba tretirati transakcije kao plaćanja temeljena na dionicama koje se podmiruju kapitalom sukladno točkama 26.7 – 26.13.

Planovi grupe

- 26.16 Ako nagradu plaćanja temeljenog na dionicama dodjeljuje **matični subjekt** zaposlenicima jednog ili više **ovisnih subjekata** u grupi, i matični subjekt prezentira konsolidirane financijske izvještaje uz primjenu ili *MSFI za MSS* ili **potpunih MSFI**, takvim ovisnim subjektima se dozvoljava priznati i mjeriti trošak plaćanja temeljenih na dionicama (i sa njim povezanih unosa kapitala od matičnog subjekta) na osnovu razumnog rasporeda troška priznatog u grupi.

Planovi odobreni od vlade

- 26.17 Neke lokalna zakonodavstva imaju zakonski utemeljene programe po kojima ulagatelji kapitala (kao što su zaposlenici) mogu steći kapital bez pružanja dobara ili usluga koji se mogu zasebno identificirati (ili pružanjem dobara ili usluga koje su očigledno manje vrijednosti od fer vrijednosti dodijeljenih instrumenata kapitala). Ovo ukazuje da je druga naknada primljena ili će biti primljena (kao što su prošle ili buduće usluge zaposlenih). Ovo su transakcije plaćanja temeljena na dionicama koje se podmiruju kapitalom i koje su u okviru djelokruga ovog odjeljka. Subjekt treba mjeriti primljena (ili koja će se primiti) dobra ili usluge koje se ne mogu identificirati kao razliku između fer vrijednosti plaćanja temeljenih na dionicama i fer vrijednosti svih dobara ili usluga koje su primljene (ili koje će biti primljene) i koji se mogu identificirati, mjerenih na datum dodjeljivanja.

Objavljivanja

- 26.18 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o prirodi i obujmu plaćanja temeljenih na dionicama koji su postojali tijekom razdoblja:
- (a) opis svake vrste sporazuma o plaćanju temeljenog na dionicama koji je postojao u bilo kojem trenutku tijekom razdoblja, uključivši opće uvjete i uvjete svakog sporazuma, kao što su zahtjevi vezani za uvjete stjecanja, najdulje razdoblje valjanosti danih opcija te način podmirenja (primjerice, u novcu ili instrumentima kapitala). Subjekt koji ima u biti slične vrste sporazuma o isplata s temelja 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 razdoblja.
 - (ii) opcije dane tijekom razdoblja.
 - (iii) opcije izgubljene tijekom razdoblja.
 - (iv) opcije izvršene tijekom razdoblja.
 - (v) opcije istekle tijekom razdoblja.
 - (vi) opcije nepodmirene na kraju razdoblja.
 - (vii) opcije izvršive na kraju razdoblja.
- 26.19 Za sporazume plaćanja temeljena na dionicama koji se podmiruju kapitalom, subjekt treba objaviti informacije o načinu mjerenja fer vrijednosti primljenih dobara ili usluga ili vrijednost dodijeljenih instrumenata kapitala. Ako je korištena metodologija vrednovanja, subjekt treba objaviti primijenjenu metodu i razloge izbora iste.
- 26.20 Za sporazume plaćanja temeljena na dionicama koji se podmiruju u novcu, subjekt treba objaviti informacije o načinu mjerenja obveze.
- 26.21 Za sporazume plaćanja temeljenih na dionicama koji su izmijenjeni tijekom razdoblja, subjekt treba objaviti objašnjenja tih izmjena.
- 26.22 Ako je subjekt dio grupnog plana plaćanja temeljnog na dionicama, i ako priznaje i mjeri svoje rashode plaćanja temeljenog na dionicama na osnovu razumnog rasporeda troškova priznatih za grupu, treba objaviti tu činjenicu i osnovu za raspored (vidjeti točku 26.16).
- 26.23 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o učinku transakcija plaćanja temeljenih na dionicama na dobit ili gubitak subjekta za razdoblje i na financijski položaj:
- (a) ukupni rashod priznat u dobiti ili gubitku za razdoblje.
 - (b) ukupna knjigovodstvena vrijednost na kraju razdoblja za obveze koje proizlaze iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama.

Odjeljak 27

Umanjenje vrijednosti imovine

Cilj i djelokrug

- 27.1 **Gubitak od umanjenja vrijednosti** se javlja kada **knjigovodstvena vrijednost** imovine premašuje njezin **nadoknadivi iznos**. Ovaj odjeljak treba primijeniti kod računovodstvenog tretmana umanjenja vrijednosti svih oblika imovine osim sljedećih, za koja drugi odjeljci ovog MSFI definiraju zahtjeve u kontekstu umanjenja vrijednosti:
- (a) **odgođena porezna imovina** (vidjeti Odjeljak 29 *Porez na dobit*);
 - (b) imovina koja nastaje po osnovu **primanja zaposlenih** (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*);
 - (c) **financijska imovina** u okviru djelokruga Odjeljka 11 *Osnovni financijski instrumenti* ili Odjeljka 12 *Pitanja koja se odnose na ostale financijske 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 umanjenoj za procijenjene troškove prodaje (vidjeti Odjeljak 34 *Specijalizirane aktivnosti*).

Umanjenje vrijednosti zaliha

Prodajna cijena umanjena za troškove dovršenja i prodaje

- 27.2 Subjekt treba procijeniti da li je zalihama umanjena vrijednost na svaki **izvještajni datum**. Subjekt treba vršiti ovu procjenu usporedbom **knjigovodstvene vrijednosti** svake stavke zaliha (ili grupe sličnih stavki – vidjeti točku 27.3) s prodajnom cijenom umanjenu za troškove dovršenja i prodaje. Ako je stavki zaliha (ili grupi sličnih stavki) umanjena vrijednost, subjekt treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost 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 **neizvedivo** utvrditi prodajnu cijenu umanjenju za troškove dovršenja i prodaje za zalihe stavku po stavku, subjekt može grupirati 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, za potrebe procjene umanjenja vrijednosti.

Ukidanje umanjenja vrijednosti

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

Umanjenje vrijednosti imovine osim zaliha

Opća načela

- 27.5 Ako, i samo ako, je nadoknadivi iznos imovine manji od knjigovodstvene vrijednosti, subjekt treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost imovine na njezin nadoknadivi iznos. To smanjenje predstavlja gubitak od umanjenja vrijednosti. Točke 27.11- 27.20 definiraju načine mjerenja nadoknadivog iznosa.
- 27.6 Subjekt treba odmah priznati gubitak od umanjenja vrijednosti u dobiti ili gubitku.

Pokazatelji umanjenja vrijednosti

- 27.7 Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt 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** kojoj imovina pripada. Ovo može biti slučaj kada mjerenje nadoknadivog iznosa zahtjeva 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 priljeve koji su uvelike neovisni od novčanih priljeva 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) tijekom razdoblja, tržišna vrijednost imovine je značajno smanjena, više nego se očekivalo kao rezultat proteka vremena i normalne upotrebe;
- (b) značajne promjene su nastale tijekom razdoblja 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 tijekom razdoblja, a ta će povećanja vjerojatno 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) knjigovodstvena vrijednost neto imovine subjekta je viša od njegove procijenjene fer vrijednosti kao cjeline (takva procjena može biti izvršena, primjerice, u vezi s potencijalnom prodajom djela ili cjelokupnog subjekta).

Interni izvori informacija

- (e) postoji dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstva;
- (f) značajne promjene su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u obujmu ili načinu na koji se imovina koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju imovinu koja se stavlja van upotrebe, planove za prestanak ili restrukturiranje poslovanja kojem imovina pripada, planove za otuđenje imovine prije prethodno očekivanog datuma, 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 je ili će biti lošija nego se očekuje. U tom kontekstu, ekonomska uspješnost podrazumijeva rezultate poslovanje 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 MSFI koji se može primijeniti na imovinu (primjerice, 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 njezina **fer vrijednost umanjena za troškove prodaje** ili njezina **vrijednost u uporabi**, ovisno što je više. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos pojedinačne imovine, odredbe u točkama 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 nema razloga vjerovati 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 ili jedinice koja stvara novac u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih stranaka, umanjena za troškove otuđenja. Najbolji dokaz o fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje imovine je cijena u obvezujućem ugovoru o

prodaji u nezavisnoj transakciji ili tržišna cijena na aktivnom tržištu. Ako ne postoji obvezujući ugovor o prodaji ili aktivno tržište za imovinu, fer vrijednost umanjena za troškove prodaje se temelji na najboljim raspoloživim informacijama, na izvještajni datum, koje odražavaju iznos koji se može ostvariti za tu imovinu otuđenjem u nezavisnoj transakciji između obaviještenih i voljnih strana, nakon oduzimanja troškova prodaje. Pri određivanju ovoga iznosa, subjekt treba razmotriti ishod posljednje transakcije za slična sredstva unutar iste gospodarske djelatnosti.

Vrijednost u upotrebi

- 27.15 Vrijednost u uporabi je **sadašnja vrijednost** budućih novčanih tokova koji se očekuju da će pritjecati od imovine. Procjena vrijednosti imovine u upotrebi uključuje sljedeće korake:
- procjenu budućih novčanih priljeva i odljeva koji proizlaze iz neprekinute upotrebe imovine i iz njezinog konačnog otuđenja, i
 - primjenu odgovarajuće diskontne stope na gore navedene buduće novčane tokove.
- 27.16 Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi odrazit će se na sljedeće elemente:
- procjenu budućih novčanih tokova koji se očekuju od upotrebe imovine,
 - očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
 - vremensku vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamata,
 - cijenu prisutnog rizika koje nosi imovina, i
 - ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tokova koje stvara upotreba imovine.
- 27.17 Pri mjerenju vrijednosti u upotrebi, procjenjivanje budućih novčanih tokova treba uključiti:
- projekcije novčanih priljeva od neprekidne upotrebe imovine;
 - projekcije novčanih odljeva koji nužno nastaju pri stvaranju novca iz neprekinute upotrebe imovine (uključujući novčane odljeve za dovođenje imovine u upotrebu) i koji se mogu izravno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na imovinu, i
 - neto novčane tokove, ako postoje, koji se očekuju primiti (ili platiti) za otuđenje imovine na kraju korisnog vijeka upotrebe u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana.
- Subjekt može koristiti neke prethodne financijske proračune ili predviđanja pri procjeni novčanih tokova, ako su raspoložive. Da bi se procijenili novčani tokovi izvan razdoblja obuhvaćenih posljednjim proračunima ili predviđanjima, subjekt se može koristiti ekstrapolacijom projekcija koje se temelje 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 priljeve ili odljeve od financijskih aktivnosti, ili
 - povrate ili plaćanja poreza na dobit.
- 27.19 Budući novčani tokovi trebaju se procijeniti za imovinu u njezinom sadašnjem stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane priljeve ili odljeve koji se očekuju da će proisteći iz:
- budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu; ili
 - 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:
- vremenske vrijednosti novca, i
 - rizika specifičnih sredstvu za koje nije proveden ispravak procjene budućih novčanih tokova.
- Diskontna stopa (stope) koja se koristi za određivanje vrijednosti sredstva u upotrebi ne odražava rizike u odnosu na koje su prepravljene procjene budućih novčanih tokova 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 nadoknadivi iznos jedinice manji od knjigovodstvene vrijednosti jedinice. Gubitak od umanjenja vrijednosti se treba rasporediti radi smanjenja knjigovodstvene vrijednosti imovine jedinice sljedećim redoslijedom:
- (a) prvo, kao smanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla raspoređene na jedinicu koja stvara novac, te
 - (b) zatim, na drugu imovinu jedinice razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti pojedine imovine u okviru jedinice koja stvara novac.
- 27.22 Međutim, subjekt ne treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost pojedine imovine u okviru jedinice koja stvara novac ispod najviše od sljedećih vrijednosti:
- (a) njene fer vrijednosti umanjenje za troškove prodaje (ako se može utvrditi);
 - (b) njene vrijednosti u upotrebi (ako se može utvrditi); i
 - (c) nule.
- 27.23 Svaki višak iznosa gubitka od umanjenja vrijednosti koji se ne može rasporediti na imovinu zbog ograničenja iz točke 27.22 treba se rasporediti na drugu imovinu jedinice razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti 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 izravno mjeriti. Stoga se fer vrijednost goodwilla mora izvoditi iz mjerenja fer vrijednosti jedinice(a) koja stvara novac koje je goodwill sastavni dio.
- 27.25 U svrhe testiranja umanjenja vrijednosti imovine, goodwill stečen tijekom poslovnog spajanja će, počevši od datuma stjecanja, biti raspodijeljen na sve stjecateljeve jedinice koje stvaraju novac, za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergije takvog spajanja, neovisno o tome da li su ostala stečena imovina i obveze stečenog subjekta dodijeljeni tim jedinicama.
- 27.26 Dio nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac se može pripisati manjinskom (nekontrolirajućem) interesu u goodwillu. U svrhe testiranja umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac sa goodwill-om, a koja nije u potpunom vlasništvu, knjigovodstvena vrijednost te jedinice se nominalno prilagođava, prije usporedbe sa njenim nadoknadivim iznosom, kroz određivanje bruto knjigovodstvene vrijednosti goodwilla raspoređene na jedinicu da bi se uključio goodwill koji se može pripisati manjinskom (nekontrolirajućem) interesu. Ova nominalno prilagođena knjigovodstvena vrijednost se tada uspoređuje sa nadoknadivim 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 sustavnoj osnovi, onda u svrhe testiranja goodwilla subjekt 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 ovisne subjekte.
 - (b) cijela grupa subjekata, isključujući bilo koji subjekt koji nije integriran, ako se goodwill odnosi na subjekt koji nije integriran.

U primjeni ove točke, 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 razdoblju.
- 27.29 Za svu imovinu, osim goodwilla, subjekt treba na svaki izvještajni datum procijeniti da li postoje pokazatelji da gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u prethodnim razdobljima 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 točki 27.9. Ako takvi pokazatelji postoje, subjekt treba utvrditi da li ukinuti dio ili cjelokupan gubitak od umanjenja vrijednosti iz prethodnih razdoblja. Procedura za takvu procjenu će zavisiti o tome da li je prethodni gubitak od umanjenja vrijednosti bio utemeljen na:

- (a) nadoknadivom iznosu te pojedinačne imovine (vidjeti točku 27.30), ili
- (b) nadoknadivom iznosu jedinice koja stvara novac kojoj imovina pripada (vidjeti točku 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 pojedine imovine prelazi njezinu knjigovodstvenu vrijednost, subjekt treba povećati knjigovodstvenu vrijednost do nadoknadivog iznosa, pod ograničenjima opisanim pod (c) u daljnjem tekstu. To povećanje je ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti. Subjekt treba odmah priznati ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti u dobiti ili gubitku.
 - (c) Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti ne može povećati knjigovodstvenu vrijednost imovine iznad knjigovodstvene vrijednosti koja bi se utvrdila (neto, od amortizacije) da gubitak od umanjenja vrijednosti imovine nije priznat u prethodnim razdobljima.
 - (d) Nakon ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti, subjekt treba prilagoditi trošak amortizacije te imovine u narednim razdobljima u svrhu rasporeda revidirane knjigovodstvene vrijednosti imovine, umanjene za ostatak vrijednosti (ako postoji), na sustavnoj osnovi kroz preostali korisni vijek upotrebe.

Ukidanje kada je nadoknadivi iznos procijenjen za jedinicu koja stvara novac

- 27.31 Kada se prvotni gubitak od umanjenja vrijednosti imovine temelji na nadoknadivom iznosu jedinice koja stvara novac 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 njezinu knjigovodstvenu vrijednost, to povećanje predstavlja ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti. Subjekt treba rasporediti iznos tog ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti na imovinu te jedinice, osim na goodwill, razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti te imovine, pod ograničenjima opisanim pod (c) u daljnjem tekstu. Ta povećanja knjigovodstvene vrijednosti treba tretirati kao ukidanje gubitaka od umanjenja vrijednosti za pojedinu imovinu, te odmah priznati u dobiti ili gubitku.
 - (c) Pri raspoređivanju ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu stvara novac, knjigovodstvena vrijednost neke imovine ne treba se povećati iznad nižeg od sljedećih vrijednosti:
 - (i) njenog nadoknadivog iznosa, i
 - (ii) knjigovodstvene vrijednosti koja bi se mogala odrediti (neto, od amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja vrijednosti priznatog za tu imovinu u prethodnim razdobljima.
 - (d) Svaki višak iznosa ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti koji se ne može rasporediti na imovinu, zbog ograničenja navedenog pod (c), treba se razmjerno rasporediti na drugu imovinu jedinice koje stvara novac, osim goodwilla.
 - (e) Nakon priznavanja ukidanja gubitka od umanjenja vrijednosti, ako je primjenjivo, subjekt treba prilagoditi iznos troška amortizacije za svaku imovinu u okviru jedinice koja stvara novac u narednim razdobljima u svrhu rasporeda revidirane knjigovodstvene vrijednosti imovine, umanjene za ostatak vrijednosti (ako postoji), na sustavnoj osnovi kroz preostali korisni vijek upotrebe

Objavljanja

- 27.32 Subjekt treba objaviti sljedeće za svaku **skupinu imovine** naznačenih u točki 27.33:

- (a) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti imovine koji su priznati u dobitcima i gubicima tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti (i računa dobiti i gubitka, ako je prezentiran) u kojima se ti gubici nalaze
- (b) iznos ukidanja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobitcima i gubicima tijekom razdoblja 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 točki 27.32 za svaku od sljedećih skupina imovine:

- (a) zalihe,
- (b) nekretnine, postrojenja i oprema (uključujući ulaganja u nekretnine koje se vrednuju po modelu troška),
- (c) goodwill,
- (d) nematerijalna imovina, osim goodwilla,
- (e) ulaganja u pridružene subjekte,
- (f) ulaganja u zajedničke pothvate.

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 odnosi se na sva primanja zaposlenih, osim na **plaćanja temeljena na dionicama**, koja su pokrivena u Odjeljku 26 *Plaćanje temeljeno na dionicama*. Primanja zaposlenih obuhvaćena ovim odjeljkom su jedna od sljedeće četiri vrste:
- (a) kratkoročne naknade zaposlenicima, a to su primanja zaposlenih (osim **otpremnina**) koje u cijelosti dospijevaju u roku od dvanaest mjeseci nakon kraja razdoblja 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 razdoblja 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 umirovljenja, ili
 - (ii) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati raskid radnog odnosa (smanjenje viška broje zaposlenih) u zamjenu za ta primanja.
- 28.2 Primanja zaposlenih uključuju i plaćanje temeljeno na dionicama u kojim zaposlenici dobivaju instrumente kapitala (poput dionica ili dioničkih opcija) ili novac ili druga imovine subjekta u iznosu koje se temelji na cijeni dionica subjekta ili drugih instrumenata kapitala. Subjekt treba primijeniti Odjeljak 26 za računovodstveni tretman isplata temeljenih na dionicama.

Opće načelo 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 tijekom **izvještajnog razdoblja**:
- (a) kao obvezu, nakon umanjenja za iznose koji su plaćeni ili izravno zaposlenima ili uplaćeni u fond primanja zaposlenih. Ako isplaćeni iznos premašuje obveze koje proizlaze iz usluga prije **izvještajnog datuma**, subjekt treba priznati taj višak kao imovinu u mjeri u kojoj će ta pretplata dovesti do smanjenja budućih plaćanja ili do povrata novca.
 - (b) kao rashod, osim ako drugi odjeljak ovog MSFI-a zahtijeva da trošak bude priznat kao dio nabavne vrijednosti imovine 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 odsustva nastanu u okviru dvanaest mjeseci poslije kraja razdoblja u kojem je zaposlenik pružio svoje s njima povezane usluge;
 - (c) sudjelovanja u dobiti i obveze za bonuse, koje dospijevaju u okviru dvanaest mjeseci od kraja razdoblja 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 tijekom izvještajnog razdoblja, subjekt treba mjeriti priznate iznose sukladno točki 28.3 po nediskontiranom 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 može zaposlenim naknađivati odsustvovanja iz raznih razloga, uključujući godišnji odmor i bolovanje. Neka kratkoročna plaćena odsustva su kumulativna – mogu se prenijeti unaprijed i koristi u narednim razdobljima ako se pravo korištenja istog ne iskoristi u cijelosti u tekućem razdoblju. Primjeri su godišnji odmor i bolovanje. Subjekt treba priznati očekivane troškove **akumulirajućih naknada za vrijeme odsustva** kada zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vrijeme odsustva. Subjekt treba vrednovati očekivani trošak akumulirajućih naknada za vrijeme odsustva kao nediskontirani dodatni iznos koji subjekt očekuje da isplati kao rezultat neiskorištenog prava koje se akumuliralo na kraju izvještajnog razdoblja. Subjekt treba da ovaj iznos prezentira kao **kratkoročnu obvezu** na izvještajni datum.
- 28.7 Subjekt treba da prizna troškove ostalih (neakumulirajućih) naknada za vrijeme odsustva kada se odsustva dogode. Subjekt treba mjeriti trošak neakumulirajućih naknada za vrijeme odsustva kao nediskontirani iznos zarada i plaća plaćenih ili plativih za razdoblje odsustva.

Priznavanje – planovi učešća u dobiti i bonusa

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

Primanja nakon prestanka zaposlenja: razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja

- 28.9 Primanja poslije prestanka zaposlenja uključuju, primjerice:
- primanja nakon umirovljenja, kao što su mirovine, i
 - druga primanja poslije prestanka zaposlenja, kao što su životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena njega poslije prestanka zaposlenja.

Aranžmani prema kojima subjekt osigurava 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 i osnivanje posebnog subjekta koji prima doprinose i koji isplaćuje primanja. U nekim slučajevima, ovi aranžmani proizlaze iz aktivnosti subjekta čak i pri odsustvu formalnog, dokumentiranog plana.

- 28.10 Planovi primanja poslije zaposlenja razvrstavaju se kao **planovi definiranih doprinosa** ili kao **planovi definiranih primanja**, ovisno od glavnih uvjeta i okolnosti.
- Planovi definiranih doprinosa su planovi primanja poslije prestanka zaposlenja po kojima subjekt plaća fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i nema zakonske, niti izvedene obveze da plaća dalje doprinose ili čini izravne isplate zaposlenima, ako fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja koja se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i prethodnim razdobljima. Dakle, iznos primanja poslije prestanka zaposlenja koje je zaposlenik primio jeste određen iznosom doprinosa koje je subjekt uplatio (a možda i sam zaposleni) planu primanja poslije prestanka zaposlenja ili osiguravatelju, zajedno sa povratom na ulaganja proizašlih iz doprinosa.
 - Planovi definiranih primanja su planovi primanja po prestanku zaposlenja koji nisu planovi definiranih doprinosa. Prema planu definiranih primanja, obveza subjekta je osigurati dogovorena primanja sadašnjim i bivšim zaposlenicima, i aktuarski rizik (da će primanja koštati više ili manje nego što se očekuje) i rizik ulaganja (da će se povrat na imovine izdvojena u fond razlikovati od očekivanih) suštinski padaju na teret subjekta. Ako je aktuarsko ili ulagačko iskustvo lošije od

očekivanog, obveza 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 definiranih doprinosa ili planovi definiranih primanja na osnovu uvjeta plana, uključujući bilo kakvu izvedenu obvezu koja ide izvan formalnih uvjeta. Ipak, ukoliko ne postoji dovoljno podataka da se koristi računovodstvo definiranih primanja za plan više poslodavaca koji je plan definiranih primanja, subjekt će plan računovodstveno tretirati sukladno točki 28.13 kao da je riječ o planu definiranih doprinosa i vršiti objavljivanja zahtijevana točkom 28.40.

Osigurana primanja

- 28.12 Subjekt može platiti premije osiguranja radi financiranja plana primanja poslije prestanka zaposlenja. Subjekt treba tretirati takav plan kao plan definiranih doprinosa, osim ako subjekt ima zakonsku ili izvedenu obvezu da ili:
- izravno isplati primanja zaposlenih kada dospijevaju, ili
 - da uplati daljnje iznose ako osiguravatelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih koja se odnose na rad u tekućem i ranijim razdobljima.

Izvedena obveza može neizravno nastati putem plana, kroz mehanizam za namirenje budućih premija ili kroz odnose **povezanih osoba** sa osiguravateljem. Ukoliko subjekt zadrži takvu zakonsku ili izvedenu obvezu, onda subjekt treba tretirati plan kao plan definiranih primanja.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definiranih doprinosa

Priznavanje i mjerenje

- 28.13 Subjekt treba priznati plative doprinose za razdoblje:
- kao obvezu, po oduzimanju već uplaćenih doprinosa. Ako već uplaćeni doprinos premašuje dospjeli doprinos za usluge izvršene prije datuma izvještaja o financijskom položaju, subjekt treba priznati taj višak kao imovinu.
 - kao rashod, osim ako drugi odjeljak ovog MSFI-a ne zahtijeva uključivanje doprinosa u nabavnu vrijednost neke imovine kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja ili oprema.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definiranih primanja

Priznavanje

- 28.14 Primjenom općih načela priznavanja u točki 28.3 na planove definiranih primanja, subjekt treba priznati:
- obvezu prema planu definiranih primanja neto od imovine plana – svoju **“obvezu za definirano primanje”** (vidjeti točke 28.15 – 28.23).
 - prizna neto promjenu te obveze tijekom razdoblja kao trošak njegovog plana definiranih primanja tijekom razdoblja (vidjeti točke 28.24 – 28.27).

Mjerenje obveze za definirano primanje

- 28.15 Subjekt treba mjeriti obvezu za definirano primanje po osnovu svoje obveze po planu definiranih primanja kao neto zbroj sljedećih iznosa:
- sadašnja vrijednost** njegovih obveza po osnovu plana definiranih primanja (njegova **obveza po osnovu definiranih primanja**) na izvještajni datum (točke 28.16 – 28.22 daju uputstvo za mjerenje ove obveze), minus
 - fer vrijednost **imovine plana** (ukoliko je ima) na izvještajni datum iz kojih će te obveze biti izravno izmirene. Točke 11.27 – 11.32 postavljaju zahtjeve za određivanje fer vrijednosti one imovine plana koja je **financijska imovina**.

Uključivanje stečenih i nestečenih primanja

- 28.16 Sadašnja vrijednost obveza subjekta prema planu definiranih primanja na izvještajni datum treba odražavati procijenjeni iznos primanja koja su zaposleni zaradili u zamjenu za pružene usluge u tekućem i prethodnim razdobljima, uključujući primanja koja još nisu **stečena** (vidjeti točku 28.26) i uključujući učinke 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 razdobljima na osnovu formule izračunavanja primanja i da izvrši procjenu (aktuarsku pretpostavku) demografskih varijabli (kao što su fluktuacija zaposlenih i smrtnost) i financijskih varijabli (kao što su buduća povećanja plaća i zdravstvenih troškova) koji utječu na trošak primanja. Aktuarske pretpostavke trebaju biti nepristrane (ni nerazborite ni pretjerano konzervativne), međusobno kompatibilne i izabrane da vode do najbolje procjene budućih novčanih tokova po osnovu plana.

Diskontiranje

- 28.17 Subjekt treba mjeriti svoju obvezu po osnovu definiranih primanja na osnovu diskontirane **sadašnje vrijednosti**. Subjekt će odrediti diskontnu stopu po kojoj će se vršiti diskontiranje na osnovu tržišnih prinosa na visoko kvalitetne 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 trebaju biti 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 projektirane kreditne jedinice** za mjerenje svoje obveze po osnovu definiranih primanja i povezanog rashoda, treba to i učiniti. Ako se definirana primanja zasnivaju na budućim plaćama, metoda projektirane kreditne jedinice zahtijeva da subjekt mjeri svoju obvezu po osnovu definiranih primanja na osnovici koja odražava procijenjena buduća povećanja plaća. Pored toga, metoda projektirane kreditne jedinice zahtijeva da subjekt napravi razne aktuarske pretpostavke pri mjerenju obveze po osnovu definiranih primanja, uključujući diskontne stope, očekivane stope povrata na imovine plana, očekivane stope povećanja plaća, fluktuaciju zaposlenika, smrtnost i (za planove definiranih medicinskih primanja) stope trenda medicinskih troškova.
- 28.19 Ukoliko subjekt nije u mogućnosti da bez prekomjernih troškova i napora primjeni metoda projektirane kreditne jedinice za mjerenje svojih obveza i troškova po planu definiranih primanja, subjektu je dozvoljeno da uradi sljedeća pojednostavljena u mjerenju svojih obveza po osnovu definiranih primanja u odnosu na trenutno zaposlene:
- zanemariti procijenjena buduća povećanja plaća (pretpostavlja da trenutna zarada ostaje ista sve dok trenutno zaposleni ne počnu primati primanja nakon prestanka zaposlenja)
 - zanemariti buduće usluge trenutno zaposlenih (pretpostavlja zatvaranje plana za postojeće i nove zaposlene); i
 - zanemariti moguću smrtnost trenutno zaposlenih za razdoblje između izvještajnog datuma i datuma kada se očekuje da zaposleni počnu primati primanja po prestanku zaposlenja (pretpostavlja 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 pojednostavljena i pored toga mora uključiti i stečena i nestečena primanja u mjerenje svoje obveze po osnovu definiranih primanja.

- 28.20 Ovaj MSFI ne zahtijeva da subjekt angažira nezavisnog aktuara da izvrši sveobuhvatno aktuarsko vrednovanje potrebno za obračun njegove obveze po osnovu definiranih primanja. Također ne zahtijeva da se sveobuhvatno aktuarsko vrednovanje mora vršiti svake godine. U razdobljima između sveobuhvatnih aktuarskih vrednovanja, ako glavne aktuarske pretpostavke nisu značajno promijenjene, obveza po osnovu definiranih primanja se može mjeriti usklađivanjem mjerenja za prethodno razdoblje za promjene u demografiji zaposlenih kao što su broj zaposlenika i razina plaća.

Uvođenje plana, promjene, smanjenja i podmirenja

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

Imovina plana definiranih primanja

- 28.22 Ako je sadašnja vrijednost obveze po osnovu definiranih primanja na izvještajni datum manja od fer vrijednosti imovine plana na taj datum, plan ima višak. Subjekt će priznati višak plana kao imovinu plana definiranih primanja samo u obujmu u kome je moguće povratiti višak ili putem smanjenja doprinosa u budućnosti ili putem refundacije od strane plana.

Trošak plana definiranih primanja

- 28.23 Subjekt će priznati neto promjenu u njegovoj obavezi za definirana primanja tijekom razdoblja, a koja nije promjena pripisiva primanjima plaćenim zaposlenima tijekom razdoblja ili doprinosima od poslodavca, kao trošak njegovog plana definiranih primanja tijekom razdoblja. Taj trošak se priznaje ili u potpunosti kao rashod u dobiti ili gubitku ili djelomično u dobiti ili gubitku, a djelomično kao stavka ostale sveobuhvatne dobiti (vidjeti točku 28.24), osim ako drugi odjeljak ovog MSFI-a ne zahtijeva da se trošak prizna kao dio nabavne vrijednosti neke imovine kao što su zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema.

Priznavanje – izbor računovodstvene politike

- 28.24 Od subjekta se zahtijeva da prizna sve aktuarske dobitke i gubitke u razdoblju u kome nastanu. Subjekt će:
- (a) priznati sve aktuarske dobitke i gubitke u dobit ili gubitak, ili
 - (b) 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 definiranih primanja i sve aktuarske dobitke i gubitke. Aktuarski dobitci i gubici koji su priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti trebaju se prezentirati u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.
- 28.25 Neto promjena obveze za definirana primanja koja je priznata kao trošak plana definiranih primanja uključuje:
- (a) promjenu obveze za definirana primanja proizašlu iz pruženih usluga zaposlenih tijekom izvještajnog razdoblja.
 - (b) kamatu na obveze po osnovu definiranih primanja tijekom izvještajnog razdoblja.
 - (c) povrat na bilo koju imovine plana i neto promjenu fer vrijednosti priznatog prava na nadoknadu (vidjeti točku 28.28) tijekom izvještajnog razdoblja.
 - (d) aktuarske dobitke i gubitke nastale tijekom izvještajnog razdoblja.
 - (e) povećanja ili smanjenja obveze za definirana primanja proizašla iz uvođenja novog plana ili promjene postojećeg plana u izvještajnom razdoblju (vidjeti točku 28.21)
 - (f) smanjenja obveze za definirana primanja proizašlog iz smanjenja ili podmirenja postojećeg plana u izvještajnom razdoblju (vidjeti točku 28.21)
- 28.26 Usluga zaposlenih dovodi do nastanka obveze po planu definiranih primanja, čak i ako su primanja uvjetovana budućim zaposlenjima (drugim riječima, ona još nisu stečena). Usluga zaposlenog prije datuma stjecanja prava dovodi do nastanka izvedene obveze jer, na svaki naredni izvještajni datum, se smanjuje iznos buduće usluge koju će neki zaposleni morati da izvrši prije stjecanja prava na dano primanje. Prilikom mjerenja svoje obveze po osnovu definiranih primanja, subjekt razmatra vjerojatnost da neki zaposlenici možda neće zadovoljiti zahtjeve za stjecanje. Slično tome, iako određena primanja po prestanku zaposlenja (primjerice, zdravstvena zaštita po prestanku zaposlenja) postaju plativa jedino ako nastane određeni događaj kad zaposlenik nije više zaposlen (primjerice bolest), obveza nastaje kada zaposlenik izvrši uslugu koja će mu osigurati pravo na tu naknadu ukoliko određeni događaj nastane. Vjerojatnost da će određeni događaj nastati utječe na mjerenje dane obveze, ali ne određuje da li ta obveza postoji.
- 28.27 Ukoliko su definirana primanja umanjena za iznos koji će zaposlenima biti plaćen u okviru plana sponzoriranog od države, subjekt treba mjeriti svoju obvezu po osnovu definiranih primanja na osnovici koja odražava primanja plativa po državnom planu, ali samo ako:
- (a) su ovi planovi propisani prije izvještajnog datuma, ili
 - (b) prošlost ili drugi pouzdan dokaz ukazuju da će se ta državna primanja promijeniti na neki predvidiv način, primjerice, u skladu sa budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine zarada.

Refundiranja

- 28.28 Kada je gotovo sigurno da će druga strana refundirati neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje obveze po osnovu definiranih primanja, subjekt treba priznati svoje pravo na tu refundaciju kao odvojenu imovinu. Subjekt treba mjeriti tu imovinu po fer vrijednosti. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (ili u bilanci uspjeha, ako se prezentira) rashod koji se odnosi na plan definiranih primanja se može prezentirati prebijen s iznosom koji je priznat za refundaciju.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih

- 28.29 Ostala dugoročna primanja zaposlenih uključuju, primjerice
- (a) dugoročna plaćena odsustva kao što je odsustvo na osnovu dugogodišnjeg staža ili slično.
 - (b) primanja na osnovu dugogodišnjeg staža.
 - (c) primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti.
 - (d) sudjelovanje u dobiti i bonusi plativi dvanaest mjeseci ili više nakon kraja razdoblja u kome je zaposleni izvršio s tim povezane usluge.
 - (e) odgođena naknada koja dopijeva dvanaest mjeseci ili više nakon kraja razdoblja u kome je zaradena.
- 28.30 Subjekt treba priznati obvezu za ostala dugoročna primanja zaposlenih mjerenu kao neto zbroj sljedećih iznosa:
- (a) sadašnja vrijednost obveza po osnovu primanja na izvještajni datum, minus
 - (b) fer vrijednost imovine plana (ako postoji) na izvještajni datum, iz kojih se izravno podmiruju te obveze.

Subjekt treba priznati promjene u obvezi sukladno točki 28.23.

Otpremnine

- 28.31 Subjekt može biti obvezan po zakonu, ugovoru ili drugim sporazumima sa zaposlenima ili njihovim predstavnicima, ili po osnovu izvedene obveze zasnovane na poslovnoj praksi, običaju ili želji za pravednim postupkom, da plaća (ili osigura druga primanja) zaposlenima, kada on prekine njihovo zaposlenje. Takva plaćanja su otpremnine.

Priznavanje

- 28.32 Budući da otpremnine ne osiguravaju subjektu buduće ekonomske koristi, subjekt ih treba odmah priznati kao rashod u dobitku ili gubitku.
- 28.33 Kada neki subjekt priznaje otpremnine, on će možda morati obračunati i ograničenje mirovinskih primanja ili druga primanja zaposlenih.
- 28.34 Subjekt treba priznati otpremnine kao obvezu i rashod, samo kada subjekt demonstrira odlučnost da ili:
- (a) prekine zaposlenje nekog zaposlenika ili grupe zaposlenika prije redovnog datuma umirovljenja, ili
 - (b) osigura otpremnine kao rezultat ponude dane s ciljem da se ohrabri dobrovoljno prihvaćanje 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 treba mjeriti otpremnine kao najbolju procjenu izdatka koji bi se zahtijevao za izmirenje obveze na izvještajni datum. U slučaju ponude dane radi ohrabrivanja dobrovoljnog prihvaćanja statusa viška, mjerenje otpremnine treba se zasnivati na broju zaposlenih za koje se očekuje da će prihvatiti tu ponudu.
- 28.37 Kada otpremnine dopijevaju za isplatu u razdoblju duljem od 12 mjeseci nakon završetka izvještajnog razdoblja, treba ih mjeriti prema njihovoj diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti.

Planovi grupe

- 28.38 Ukoliko **matični subjekt** osigurava primanja zaposlenima jednog ili više **ovisnih subjekata** u grupi i matični subjekt prezentira konsolidirane financijske izvještaje koristeći ili *MSFI za MSS* ili **potpune MSFI**, tim ovisnim subjektima je dozvoljeno da priznaju i mjere rashod po osnovu primanja zaposlenih na temelju razumnog rasporeda rashoda priznatog za grupu.

Objavljivanja

Objavljivanja o kratkoročnim primanjima zaposlenih

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

Objavljivanja o planovima definiranih doprinosa

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

Objavljivanja o planovima definiranih primanja

- 28.41 Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o planovima definiranih primanja (osim za plan definiranih primanja više poslodavaca koji je računovodstveno tretiran kao plan definiranih doprinosa sukladno točki 28.11 i na koji se primjenjuju zahtjevi objavljivanja iz točke 28.40). Ukoliko subjekt ima više od jednog plana definiranih primanja, ova objavljivanja se mogu vršiti zbrojno, odvojeno za svaki plan ili takvim grupiranjem koje se smatra najkorisnijim:
- (a) opći opis tipa danog plana, uključujući politiku financiranja.
 - (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 tijekom razdoblja.
 - (c) narativno objašnjenje ukoliko subjekt primjenjuje bilo koje pojednostavljenje iz točke 28.19 pri mjerenju obveze po osnovu definiranih primanja.
 - (d) datum posljednjeg sveobuhvatnog aktuarskog vrednovanja i, ukoliko on nije na izvještajni datum, opis usklađivanja izvršenih radi mjerenja obveze po osnovu definiranih primanja na izvještajni datum.
 - (e) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja obveza po osnovu definiranih primanja prikazujući odvojeno isplaćena primanja i sve ostale promjene.
 - (f) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja fer vrijednosti imovine plana i početnog i krajnjeg stanja bilo kog prava na refundaciju priznatog kao imovinu, prikazujući odvojeno, ako je primjenjivo:
 - (i) doprinose;
 - (ii) isplaćena primanja; i
 - (iii) ostale promjene imovine plana.
 - (g) ukupne troškove koji se odnose na plan definiranih primanja za razdoblje, objavljujući odvojeno iznose
 - (i) priznate u dobit ili gubitak kao rashod, i
 - (ii) uključene u nabavnu vrijednost neke imovine.
 - (h) za svaku veću klasu imovine plana, što uključuje, ali nije ograničeno na instrumente kapitala, dužničke instrumente, nekretnine i sve druge imovine, postotak ili iznos koji svaka veća klasa čini u fer vrijednosti cjelokupne imovine plana na izvještajni datum.
 - (i) iznose sadržane u fer vrijednosti imovine plana za:
 - (i) svaku klasu vlastitih financijskih instrumenata subjekta, i
 - (ii) svaku nekretninu ili drugu imovine koja subjekt koristi.

- (j) stvarni povrat na imovinu plana.
- (k) glavne korištene aktuarske pretpostavke, uključujući, gdje je primjenljivo:
 - (i) diskontne stope;
 - (ii) očekivane stope povrata na svaku imovinu plana za razdoblja prikazana u financijskim izvještajima;
 - (iii) očekivane stope rasta zarada;
 - (iv) stope trenda zdravstvenih troškova;
 - (v) sve druge korištene značajne aktuarske pretpostavke.

Usklađivanja pod (e) i (f) se ne moraju prezentirati za prethodna razdoblja. Ovisni subjekt koji priznaje i mjeri rashod po osnovu primanja zaposlenih na osnovu razumnog rasporeda rashoda priznatog za grupu (vidjeti točku 28.38) treba, u svojim odvojenim financijskim 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 osigurava svojim zaposlenima, subjekt objavljuje prirodu primanja, iznos svoje obveze i obujam **financiranja** na izvještajni datum.

Objavljivanja o otpremninama

- 28.43 Za svaku kategoriju otpremnina koje subjekt osigurava svojim zaposlenima, subjekt objavljuje prirodu primanja, računovodstvenu politiku, iznos svoje obveze i obujam financiranja na izvještajni datum.
- 28.44 Kada postoji neizvjesnost u pogledu broja zaposlenih koji će prihvatiti ponudenu otpremninu, postoji potencijalna obveza. Odjeljak 21 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* zahtijeva da subjekt objavi informaciju o potencijalnim obvezama, osim kada je vjerojatnost odljeva za izmirenje mala.

Odjeljak 29

Porez na dobit

Djelokrug ovog odjeljka

- 29.1 Za svrhe ovog Standarda, **porez na dobit** uključuje sve domaće i inozemne poreze koji se zasnivaju na **oporezivoj dobiti**. Porez na dobit također uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća ovisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički pothvat pri raspodjeli izvještajnom subjektu.
- 29.2 Ovaj odjeljak se odnosi na računovodstvo poreza na dobit. Od subjekta se zahtjeva da prizna tekuću i buduće porezne učinke transakcija i ostalih događaja koji su priznati u financijskim izvještajima. Priznate porezne iznose čine **tekući porez** i **odgođeni porez**. Tekući porez je iznos obveze (povrata) koji se odnosi na oporezivu dobit (porezni gubitak) za tekuću razdoblje ili prethodna razdoblja. Odgođeni porez je porez koji je plativ ili povrativ u budućim razdobljima, obično kao rezultat nadoknade ili izmirenja **imovine** ili **obveza** subjekta za iznos knjigovodstvene vrijednosti i poreznih učinaka prijenosa neiskorištenih porezne gubitaka i poreznog kredita.

Računovodstveni postupci u vezi s porezom na dobit

- 29.3 Subjekt računovodstveno tretira porez na dobit postupcima od (a) do (i) koji su navedeni ispod:
- (a) priznavanje tekućeg poreza, izmjerenog kao iznos koji uključuje učinke mogućih ishoda pregleda od strane porezne vlasti (točke 29.4 - 29.8).
 - (b) identifikacija imovine i obveza za koje se očekuje da će utjecati na oporezivu dobit ukoliko se izvrši nadoknada ili izmire za njihovu sadašnju knjigovodstvenu vrijednost (točke 29.9 i 29.10)
 - (c) određivanje **porezne osnovice** sljedećih stavki na kraju **izvještajnog razdoblja**:
 - (i) imovine i obveza pod (b). Porezna osnovica imovine i obveza se utvrđuje prema učincima prodaje imovine ili izmirenja obveza za sadašnju knjigovodstvenu vrijednost (točke 29.11 i 29.12).
 - (ii) drugih stavki koje imaju poreznu osnovicu iako nisu priznate kao imovina ili obveze, primjerice stavke priznate kao prihod ili rashod i koje će biti oporezive stavke ili odbitne stavke u budućim razdobljima (točka 29.13).
 - (d) izračunavanje svih **privremenih razlika**, neiskorištenih porezne gubitaka i neiskorištenog poreznog kredita (točka 29.14).
 - (e) priznavanje **odgođene porezne imovine** i **odgođenog porezne obveza** nastalih uslijed privremenih razlika, neiskorištenih porezne gubitaka i neiskorištenog poreznog kredita (točke 29.15-29.17).
 - (f) mjerenje odgođene porezne imovine i obveza u iznosu koji uključuje učinke mogućih ishoda pregleda od strane porezne vlasti, korištenjem porezne stopa za koje se, na osnovu porezne propisa koji su važeći ili suštinski važeći na kraju izvještajnog razdoblja, očekuje da se primjenjuju kada se odgođenu porezna imovina realizira ili odgođenu porezna obveza izmiri (točke 29.18-29.25).
 - (g) priznavanje ispravka odgođenog porezne imovine tako da se neto iznos izjednači s najvišim iznosom za koji je vjerojatno da će biti realiziran na osnovu tekuću ili buduće oporezive dobiti (točke 29.21 i 29.22).
 - (h) alokacija tekućeg i odgođenog poreza na povezane komponente **dobiti ili gubitka, ostale sveobuhvatne dobiti i kapitala** (točka 29.27).
 - (i) prezentiranje i objavljivanje zahtijevanih informacija (točke 29.28 - 29.32).

Priznavanje i mjerenje tekućeg poreza

- 29.4 Subjekt treba priznati obvezu za tekući porez po osnovu poreza na dobit za tekuću i prethodna razdoblja. Ukoliko plaćeni iznos za tekuću i prethodna razdoblja premašuje iznos obveza za ta razdoblja, subjekt taj višak priznaje kao tekuću poreznu imovinu.
- 29.5 Subjekt priznaje tekuću poreznu imovinu po osnovu poreznog gubitka koji može prenijeti da bi se izvršio povrat tekućeg poreza plaćenog u prethodnom razdoblju.

- 29.6 Subjekt mjeri tekuće porezne obveze (imovinu) po iznosu za koji se očekuje da bude plaćen (vraćen), korištenjem porezne stope i poreznih zakona koji su važeći ili suštinski važeći do **izvještajnog datuma**. Subjekt smatra porezne stope suštinski važećim ukoliko budući događaji povezani s usvajanjem tih stopa, prema iskustvu nisu utjecali na ishod niti je vjerojatno da će se to desiti. Točke 29.23 - 29.25 sadrže dodatne smjernice za mjerenje.
- 29.7 Subjekt treba priznati promjene tekuće porezne obveze ili tekuće porezne imovine kao **porezni rashod** u dobiti ili gubitku, osim što će promjene koje su pripisive stavci **prihoda** ili **rashoda** priznatoj prema ovom MSFI kao stavka ostale sveobuhvatne dobiti također biti priznate u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.
- 29.8 Subjekt treba uključiti u iznos priznat sukladno točkama 29.4 i 29.5 učinke mogućih ishoda pregleda od strane porezne vlasti, mjerene u skladu s točkom 29.24.

Priznavanje odgođenog poreza

Opće načelo priznavanja

- 29.9 Subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu ili obveze za porez koji je povrativ ili plativ u budućim razdobljima, a koji je nastao kao rezultat transakcija ili događaja iz prethodnih razdoblja. Takav porez nastaje po osnovu razlike između iznosa imovine i obveza subjekta koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju i priznavanja te imovine i obveza od strane porezne vlasti, i prijenosa neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih kredita.

Imovina i obveze čija nadoknada ili izmirenje ne utječe na oporezivu dobit

- 29.10 Ukoliko subjekt očekuje da nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine ili izmiri knjigovodstvenu vrijednost obveze bez utjecaja na oporezivu dobit, ne pojavljuje se odgođeni porez u vezi s tim stavkama. Stoga se točke 29.11 - 29.17 primjenjuju samo na onu imovina i obveze za koje subjekt očekuje da će nadoknada ili izmirenje njihove knjigovodstvene vrijednosti imati učinak na oporezivu dobit i porezne osnovice drugih stavki.

Porezna osnovica

- 29.11 Subjekt utvrđuje poreznu osnovicu imovine, obveze ili druge stavke prema usvojenom ili suštinski važećem zakonu. Ukoliko subjekt podnosi konsolidiranu poreznu prijavu, porezna osnovica se utvrđuje prema poreznom zakonu koji se primjenjuje za konsolidirane porezne prijave. Ukoliko subjekt podnosi zasebne porezne prijave za različita poslovanja, porezne osnovice se utvrđuju prema poreznim zakonima koji se primjenjuju za te porezne prijave.
- 29.12 Porezna osnovica određuje iznose koji će biti uključeni u oporezivu dobit po nadoknađivanju ili izmirenju knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze. Konkretno:
- (a) porezna osnovica imovine je jednaka iznosu koji bi bio odbitni pri određivanju oporezive dobiti ako bi se knjigovodstvena vrijednost imovine nadoknadila putem prodaje na kraju izvještajnog razdoblja. Ako nadoknađivanje imovine putem prodaje ne uvećava oporezivu dobit, porezna osnovica se smatra jednakom knjigovodstvenoj vrijednosti.
 - (b) porezna osnovica obveze je njena knjigovodstvena vrijednost, umanjena za bilo koji iznos koji će moći da se odbije pri određivanju oporezive dobiti (ili uvećana za svaki iznos koji se uključuje u oporezivu dobit) koji je nastao ukoliko bi se obveza izmirila do svoje knjigovodstvene vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja. U slučaju odgođenog prihoda, porezna osnovica rezultirajuće obveze je njena knjigovodstvena vrijednost, umanjena za bilo koji iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim razdobljima.
- 29.13 Neke stavke imaju poreznu osnovicu, ali nisu priznate kao imovina ili obveze. Primjerice, troškovi istraživanja su priznati kao rashod kada nastanu, ali možda nisu dozvoljena odbitna stavka prilikom utvrđivanja oporezive dobiti do nekog narednog razdoblja. Stoga je knjigovodstvena vrijednost troškova istraživanja nula i porezna osnovica je iznos koji će biti odbitna stavka u budućim razdobljima. Instrument kapitala koji je izdao subjekt također može uzrokovati odbitke u budućem razdoblju. Nema imovina ili obveze u izvještaju o financijskom položaju, ali je porezna osnovica iznos budućih odbitaka.

Privremene razlike

- 29.14 Privremene razlike nastaju:

- (a) kada postoji razlika između knjigovodstvene vrijednosti i porezne osnovice pri početnom priznavanju imovine i obveza ili u vrijeme kada za stavke koje imaju poreznu osnovicu jest utvrđena porezna osnovica ali nisu priznate kao imovina ili obveze.
- (b) kada nakon početnog priznavanja nastane razlika između knjigovodstvene vrijednosti i porezne osnovice zato što je prihod ili rashod u jednom izvještajnom razdoblju priznat u sveobuhvatnoj dobiti ili kapitalu ali je u različitom razdoblju priznat u oporezivoj dobiti.
- (c) kada se porezna osnovica imovina ili obveze promijeni, a promjena se ne priznaje u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine ili obveze ni u jednom razdoblju.

Odgođene porezne obveze i imovina

- 29.15 Osim kao što se zahtijeva točkom 29.16, subjekt treba priznati:
- (a) odgođenu poreznu obvezu za sve privremene razlike za koje se očekuje da će povećati oporezivu dobit u budućnosti.
 - (b) odgođenu poreznu imovinu za sve privremene razlike za koje se očekuje da će umanjiti oporezivu dobit u budućnosti.
 - (c) odgođenu poreznu imovinu za prijenos unaprijed neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita.
- 29.16 Izuzeci od zahtjeva iz točke 29.15 su sljedeći:
- (a) Subjekt ne treba priznati odgođenu poreznu imovinu ili obveze za privremene razlike povezane s neisplaćenom dobiti iz inozemnih ovisnih subjekata, ogranak, pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata u mjeri u kojoj je ulaganje suštinski trajno, osim ako je očigledno da će privremene razlike biti ukinute u budućnosti.
 - (b) Subjekt ne treba priznati odgođenu poreznu obvezu za privremene razlike povezane s početnim priznavanjem goodwilla.
- 29.17 Subjekt treba priznati promjene odgođene porezne obveze ili odgođene porezne imovine kao porezni rashod u dobiti ili gubitku, osim što će promjene koje su pripisive stavci prihoda ili rashoda priznate prema ovom MSFI kao stavka ostale sveobuhvatne dobiti također biti priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Mjerenje odgođenog poreza

Porezne stope

- 29.18 Subjekt mjeri odgođenu poreznu obvezu (imovinu) korištenjem poreznih stopa koje su važeće ili suštinski važeće do izvještajnog datuma. Subjekt smatra porezne stope suštinski važećim ukoliko budući događaji zahtijevani procesom zakonskog usvajanja, prema iskustvu nisu utjecali na ishod niti je vjerojatno da će se to desiti.
- 29.19 Kada se različite porezne stope primjenjuju za različite razine oporezive dobiti, subjekt mjeri odgođeni porezni rashod (prihod) i povezane odgođene porezne obveze (imovinu) primjenom prosječnih poreznih stopa koje su važeće ili suštinski važeće i za koje očekuje da će biti primjenljive na oporezivu dobit (porezni gubitak) u razdobljima u kojima se očekuje realizacija odgođene porezne imovine ili izmirenje odgođene porezne obveze.
- 29.20 Mjerenje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine treba odražavati porezne posljedice načina na koji subjekt očekuje, na izvještajni datum, da nadoknadi ili izmiri knjigovodstvenu vrijednost povezane imovine ili obveza. Primjerice, ukoliko privremena razlika nastane u vezi s stavkom prihoda za koju se očekuje da bude oporeziva kao kapitalna dobit u budućem razdoblju, odgođeni porezni rashod se mjeri primjenom porezne stope za kapitalnu dobit.

Ispravka vrijednosti

- 29.21 Subjekt treba priznati ispravku vrijednosti na teret odgođene porezne imovine tako da je neto knjigovodstvena vrijednost jednaka najvišem iznosu za koji je vjerojatno da će biti nadoknađen na osnovu tekuće ili buduće oporezive dobiti.
- 29.22 Subjekt treba pregledati neto knjigovodstvenu vrijednost odgođene porezne imovine na svaki izvještajni datum i treba prilagoditi ispravku vrijednosti kako bi se odrazila tekuća procjena buduće oporezive dobiti. Takva korekcija se priznaju u dobiti ili gubitku, osim što će korekcija pripisiva stavci prihoda ili rashoda priznatoj prema ovom MSFI kao ostala sveobuhvatne dobiti također biti priznata u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Mjerenje i tekućeg i odgođenog poreza

- 29.23 Subjekt ne treba diskontirati tekuću ili odgođenu poreznu imovinu i obveze.
- 29.24 Neizvjesnost da li će porezne vlasti prihvatiti iznose o kojima je izvijestio subjekt utječu na iznos tekućeg i odgođenog poreza. Subjekt treba mjeriti tekuću ili odgođenu poreznu imovinu i obveze koristeći iznos utemeljen na ponderiranoj prosječnoj vjerojatnosti svih mogućih ishoda, uz pretpostavku da će porezne vlasti izvršiti pregled iznosa o kojima je izvijestio subjekt i imati punu spoznaju svih relevantnih informacija. Izmjene iznosa dobivenog na temelju ponderirane prosječne vjerojatnoće svih mogućih ishoda se temelje na novim informacijama, a ne novim tumačenjima prethodno dostupnih informacija.
- 29.25 U nekim pravnim sustavima, porez na dobit je plativ po višoj ili po nižoj stopi ako je dio ili cijela dobit ili zadržana dobit isplaćen kao dividenda dioničarima subjekta. U drugim pravnim sustavima, porez na dobit se može refundirati ili se mora platiti ako su dio ili cijela dobit ili zadržana dobit isplaćeni kao dividenda dioničarima subjekta. U ovim okolnostima, subjekt mjeri tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze po poreznoj stopi primjenjivoj na neraspoređenu dobit sve dok subjekt ne prizna obvezu za isplatu dividende. Kada subjekt prizna obvezu za isplatu dividende, treba priznati rezultirajuću tekuću ili odgođenu poreznu obvezu (imovinu) i povezani porezni rashod (prihod).

Porez po odbitku na dividende

- 29.26 Kada subjekt isplaćuje dividende svojim dioničarima, od njega se može zahtijevati da dio dividendi isplati poreznim vlastima u ime dioničara. Takav iznos, koji je plaćen ili plativ poreznim vlastima, obračunava se na teret kapitala kao dio dividende.

Prezentiranje

Raspored u sveobuhvatnu dobit i kapital

- 29.27 Subjekt treba priznati porezni rashod u istoj komponenti ukupne sveobuhvatne dobiti (primjerice neprekinuto poslovanje, **prekinuto (obustavljeno) poslovanje** ili ostala sveobuhvatna dobit) ili kapitala u okviru koje je priznata transakcija ili događaj koji je uvjetovao nastanak poreznog rashoda.

Razlikovanje tekuće - netekuće (kratkoročno - dugoročno)

- 29.28 Kada subjekt prezentira tekuću i netekuću imovinu i tekuće i netekuće obveze kao odvojene klasifikacije u svom izvještaju o financijskom položaju, ne treba klasificirati ni jednu odgođenu poreznu imovinu (obvezu) kao tekuću imovinu (obvezu).

Prebijanje

- 29.29 Subjekt prebija tekuću poreznu imovinu i tekuće porezne obveze, ili odgođenu poreznu imovinu i odgođene porezne obveze samo ako ima zakonsko pravo da prebija ove iznose i namjerava ili izmirivanje obveze na neto osnovi, ili da istovremeno realizira imovinu i izmiri obvezu.

Objavljanja

- 29.30 Subjekt treba objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja da ocijene prirodu i financijske učinke tekućih i odgođenih poreznih učinaka priznatih transakcija i ostalih događaja.
- 29.31 Subjekt vrši zasebna objavljanja za glavne komponente porezne rashoda (prihoda). Te komponente porezne rashoda (prihoda) mogu uključivati:
- (a) tekući porezni rashod (prihod).
 - (b) sva prilagođavanja priznata u razdoblju za tekući porez iz ranijih razdoblja.
 - (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 poreznih stopa ili uvođenje novih poreza.

- (e) učinak na odgođeni porezni rashod koji nastaje uslijed promjene učinaka mogućih ishoda pregleda od strane porezne vlasti (vidjeti točku 29.24).
- (f) prilagođavanja odgođenog poreznog rashoda uslijed promjena u poreznom statusu subjekta ili njegovih dioničara.
- (g) sve promjene u ispravci vrijednosti (vidjeti točke 29.21 i 29.22)
- (h) iznos poreznog rashoda koji se odnosi na promjene računovodstvenih politika i pogreške (vidjeti Odjeljak 10 *Računovodstvene politike, procjene i greške*).

29.32 Subjekt zasebno objavljuje i sljedeće:

- (a) ukupan tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke koje se priznaju kao stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
- (b) objašnjenje značajnih razlika između iznosa prezentiranih u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i iznosa koji su prezentirani poreznim vlastima.
- (c) objašnjenje promjene porezne(ih) stope(a) u odnosu na prethodno izvještajno razdoblje.
- (d) za svaku vrstu privremene razlike i za svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita.
 - (i) iznos odgođenih poreznih obveza, odgođene porezne imovine i ispravka vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja.
 - (ii) analizu promjena odgođenih poreznih obveza, odgođene porezne imovine i ispravka vrijednosti tijekom razdoblja.
- (e) datum isteka, ako ga ima, privremenih razlika, neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih kredita.
- (f) u okolnostima opisanim u točki 29.25, objašnjenje prirode potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi nastale zbog isplate dividendi dioničarima.

Odjeljak 30

Prevođenje stranih valuta

Djelokrug ovog odjeljka

- 30.1 Subjekt može obavljati inozemne aktivnosti na dva načina. Može vršiti transakcije u stranim valutama ili može imati inozemno poslovanje. Pored toga, subjekt može vršiti prezentaciju svojih financijskih izvještaja u stranoj valuti. Ovaj odjeljak propisuje način uključivanja transakcija u stranoj valuti i inozemnih poslovanja u financijske izvještaje subjekta i prevođenja financijskih izvještaja u **izvještajnu valutu**. Računovodstvo **financijskih instrumenata** iskazanih u stranoj valuti i računovodstvo zaštite za stavke u stranoj valuti su obrađeni u Odjeljku 11 *Osnovni financijski instrumenti* i Odjeljku 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*.

Funkcionalna valuta

- 30.2 Svaki subjekt treba odrediti svoju **funkcionalnu valutu**. Funkcionalna valuta subjekta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.
- 30.3 Primarno ekonomsko okruženje u kojem posluje subjekt je obično okruženje u kojem se primarno stvara i troši novac. Prilikom određivanja svoje funkcionalne valute subjekt uzima u obzir sljedeće najvažnije faktore:
- (a) valutu:
 - (i) koja uglavnom utječe na prodajne cijene proizvoda i usluga (ovo je često valuta u kojoj se iskazuju i izmiruju prodajne cijene njegovih dobara i usluga), i
 - (ii) zemlje čija konkurentne 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 također mogu poslužiti kao dokaz o funkcionalnoj valuti subjekta:
- (a) valuta u kojoj se generiraju sredstva od financijskih aktivnosti (tj. aktivnosti izdavanja 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 inozemnog poslovanja i određivanja da li je njegova funkcionalna valuta ista kao valuta izvještajnog subjekta (izvještajni subjekt u ovom kontekstu je subjekt čiji je ovisni subjekt, podružnica, pridruženi subjekt ili zajednički pothvat inozemno poslovanje):
- (a) da li se aktivnosti inozemnog poslovanja izvode kao proširenje djelatnosti izvještajnog subjekta, a ne kao aktivnosti sa značajnim stupnjem samostalnosti. Primjer prvog slučaja je kada inozemno poslovanje samo prodaje dobra koje 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, ugovara pozajmljivanja u značajnoj mjeri u domaćoj valuti.
 - (b) da li su transakcije s izvještajnim subjektom veliki ili mali dio aktivnosti inozemnog poslovanja.
 - (c) da li novčani tokovi od aktivnosti inozemnog poslovanja izravno utječu na novčane tokove izvještajnog subjekta i da li su odmah raspoloživi za prosljeđivanje izvještajnom subjektu.
 - (d) da li su novčani tokovi od aktivnosti inozemnog poslovanja dovoljni za servisiranje postojećih i uobičajeno očekivanih dužničkih obveza bez angažiranja sredstava izvještajnog subjekta.

Izvještavanje o transakcijama u stranoj valuti u funkcionalnoj valuti

Početno priznavanje

- 30.6 Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je iskazana ili zahtijeva izmirenje u stranoj valuti, uključujući i transakcije koje nastaju kada subjekt:
- (a) kupuje ili prodaje dobra ili usluge čije su cijene iskazane u stranoj valuti;

- (b) uzima ili daje zajam u slučaju kada su iznosi obveza ili potraživanja iskazani u stranoj valuti; ili
 - (c) na neki drugi način stječe ili otuđuje sredstva ili stvara ili izmiruje obveze, iskazane u stranoj valuti.
- 30.7 Subjekt transakcije u stranoj valuti kod početnog priznavanja treba evidentirati u funkcionalnoj valuti tako što se na iznos u stranoj valuti primjenjuje spot (promptni) devizni tečaj 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 sukladno ovom MSFI. Iz praktičnih razloga često se koristi tečaj koji je približan stvarnom tečaju na datum transakcije, primjerice može se koristiti prosječni tjedni ili mjesečni tečaj za sve transakcije u svakoj stranoj valuti, koje su obavljene tijekom tog razdoblja. Međutim, ako se tečaj značajno mijenja, korištenje prosječnog tečaja za razdoblje nije prikladno.

Izveštavanje na kraju narednih izvještajnih razdoblja

- 30.9 Na kraju svakog **izvještajnog razdoblja**, subjekt treba:
- (a) prevesti monetarne stavke u stranoj valuti korištenjem zaključnog tečaja;
 - (b) prevesti nemonetarne stavke mjerene po povijesnom trošku u stranoj valuti, korištenjem tečaja na datum transakcije; i
 - (c) prevesti nemonetarne stavke u stranoj valuti koje se vrednuju po fer vrijednosti, korištenjem tečaja na datum kada je fer vrijednost određena.
- 30.10 Subjekt će priznati, u dobiti ili gubitku razdoblja u kojem su nastale, tečajne razlike nastale po osnovu izmirenja monetarnih stavki ili pri prevođenju monetarnih stavki po tečajevima različitim od onih po kojima je vršeno prevođenje kod početnog priznavanja tijekom danog razdoblja ili u prethodnim razdobljima, osim u slučajevima opisanim u točki 30.13.
- 30.11 Kada drugi odjeljak ovog MSFI zahtijeva da se dobitak ili gubitak u vezi sa nemonetarnom stavkom prizna u **ostaloj sveobuhvatnoj dobiti**, subjekt će priznati bilo koju komponentu tečajne 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, subjekt treba da prizna komponentu tečajne razlike u dobiti ili gubitku.

Neto ulaganje u inozemno poslovanje

- 30.12 Subjekt može imati monetarnu stavku koja predstavlja potraživanje ili obvezu prema inozemnom poslovanju. Stavka čije izmirenje se ne planira niti je vjerojatno da će nastati u predvidivoj budućnosti je, u suštini, dio neto ulaganja subjekta u to inozemno poslovanje i računovodstveno se tretira sukladno točki 30.13. Ovakve monetarne stavke mogu obuhvaćati dugoročna potraživanja ili zajmove. One ne uključuju potraživanja od kupaca ili obaveze prema dobavljačima.
- 30.13 Tečajne razlike nastale na monetarnim stavkama koje čine dio neto ulaganja izvještajnog subjekta u inozemno poslovanje se priznaju u dobiti ili gubitku u zasebnim financijskim izvještajima izvještajnog subjekta ili ako je prikladnije, u pojedinačnim financijskim izvještajima inozemnog poslovanja. U financijskim izvještajima koji obuhvaćaju inozemno poslovanje i izvještajni subjekt (primjerice, konsolidirani financijski izvještaji kada je inozemno poslovanje ovisni subjekt) ovakve tečajne razlike se početno priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i o njima se izvještava kao o stavki kapitala. Ove stavke se ne priznaju u dobiti ili gubitku prilikom otuđenja neto ulaganja.

Promjena funkcionalne valute

- 30.14 Kada dođe do promjene funkcionalne valute subjekta, subjekt primjenjuje postupke prevođenja koji se primjenjuju na novu funkcionalnu valutu prospektivno od datuma promjene.
- 30.15 Kao što je navedeno u točkama 30.2 - 30.5, funkcionalna valuta subjekta odražava osnovne transakcije, događaje i uvjete koji su relevantni za subjekt. Sukladno tome, nakon što je funkcionalna valuta jednom utvrđena, ista se može mijenjati samo onda kada dođe do promjene ovih osnovnih transakcija, događaja i uvjeta. Primjerice, promjena valute koja u najvećoj mjeri utječe na promjene prodajnih cijena dobara i usluga može dovesti do promjene funkcionalne valute subjekta.
- 30.16 Učinak promjene funkcionalne valute se računovodstveno obuhvaća prospektivno. Drugim riječima, subjekt prevodi sve stavke u novu funkcionalnu valutu korištenjem tečaja na datum promjene. Iznosi koji su posljedica prevođenja nemonetarne stavke tretiraju se kao njihov povijesni trošak.

Korištenje izvještajne valute koja je različita od funkcionalne valute

Prevođenje u izvještajnu valutu

- 30.17 Subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). Ako se izvještajna valuta razlikuje od funkcionalne valute subjekta, subjekt vrši prevođenje stavki prihoda i rashoda i **financijskog položaja** u izvještajnu valutu. Primjerice, kada se **grupa** sastoji od pojedinačnih subjekata sa različitim funkcionalnim valutama, stavke prihoda i rashoda i financijskog položaja svakog subjekta se izražavaju u zajedničkoj valuti kako bi se moglo izvršiti prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- 30.18 Subjekt čija funkcionalna valuta nije valuta hiperinflacijskog gospodarstva treba prevoditi svoje rezultate i financijski položaj u drugu izvještajnu valutu korištenjem sljedećih postupaka:
- Imovina i obveze iz svakog prezentiranog izvještaja o financijskom položaju (tj. uključujući usporedne podatke) prevode se po zaključnom tečaju na datum tog izvještaja o financijskom položaju;
 - Prihodi i rashodi za svaki prezentirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti (tj. uključujući usporedne podatke) prevode se po tečajevima na datume transakcija; i
 - Sve rezultirajuće tečajne razlike se priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.
- 30.19 Iz praktičnih razloga, tečaj koji je približan tečajevima važećim na datume transakcija, primjerice, prosječan tečaj za razdoblje, često se koristi za prevođenje stavki prihoda i rashoda. Međutim, ako se tečajevi značajno mijenjaju, nije primjereno koristiti prosječni tečaj za razdoblje.
- 30.20 Tečajne razlike navedene u točki 30.18(c) proizlaze iz:
- prevođenja prihoda i rashoda korištenjem tečajeve važećih na datume transakcija imovine i obveza po zaključnom tečaju, i
 - prevođenja početnog stanja neto imovine po zaključnom tečaju koji je različit od prethodnog zaključnog tečaja.
- Kada se tečajne razlike odnose na inozemno poslovanje koje se konsolidira, ali nije u potpunom vlasništvu, akumulirane tečajne razlike proizašle iz prevođenja valuta i pripisive **manjinskim (nekontrolirajućim) udjelima** se raspoređuju na manjinski (nekontrolirajući) udjel i priznaju se kao dio manjinskog (nekontrolirajućeg) udjela u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju.
- 30.21 Subjekt, čija funkcionalna valuta jeste valuta hiperinflacijskog gospodarstva, treba prevesti svoje rezultate i financijski položaj u drugu izvještajnu valutu primjenom postupaka navedenih u Odjeljku 31 *Hiperinflacija*.

Prevođenje inozemnog poslovanja u izvještajnu valutu ulagača

- 30.22 Prilikom objedinjavanja imovine, obveza, prihoda i rashoda inozemnog poslovanja i izvještajnog subjekta, subjekt slijedi uobičajene postupke konsolidacije kao što je eliminacija stanja i transakcija unutar grupe ovisnog subjekta (vidjeti Odjeljak 9 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*). Međutim, monetarna imovina (ili obveza) unutar grupe bilo da je kratkoročno ili dugoročno, ne može se eliminirati odgovarajućom obvezom (imovinom) unutar grupe bez prikazivanja rezultata promjena valute u konsolidiranim financijskim izvještajima. Ovo iz razloga što monetarna stavka predstavlja obvezu konverzije jedne valute u drugu i izlaže izvještajni subjekt dobitku ili gubitku uslijed promjena tečaja valute. Sukladno tome, u konsolidiranim financijskim izvještajima, izvještajni subjekt nastavlja priznavati takvu tečajnu razliku u dobiti ili gubitku ili, ukoliko nastane pod okolnostima opisanim u točki 30.13, subjekt je klasificira kao kapital.
- 30.23 Svaki goodwill koji proizlazi iz stjecanja inozemnog poslovanja i sva usklađivanja fer vrijednosti prema **knjigovodstvenoj vrijednosti** imovine i obveza izvršena prilikom stjecanja tog inozemnog poslovanja tretiraju se kao imovina i obveze danog inozemnog poslovanja. Dakle, isti se iskazuju u funkcionalnoj valuti inozemnog poslovanja i prevode se po zaključnom tečaju sukladno točki 30.18.

Objavlјivanja

- 30.24 U točkama 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 tečajnih razlika priznatih u dobiti ili gubitku tijekom razdoblja, osim onih tečajnih razlika koje su nastale na financijskim instrumentima mjenim po fer vrijednosti kroz dobitak ili gubitak sukladno Odjeljcima 11 i 12.
 - (b) iznos tečajnih razlika nastalih tijekom razdoblja i klasificiranih u odvojenoj komponenti kapitala na kraju razdoblja.
- 30.26 Subjekt objavljuje valutu u kojoj prezentira financijske izvještaje. Kada je valuta prezentacije različita od funkcionalne valute, subjekt 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 inozemnog poslovanja, ta činjenica se objavljuje kao i razlog promjene funkcionalne valute.

Odjeljak 31 Hiperinflacija

Djelokrug ovog odjeljka

- 31.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na subjekte čija **funkcionalna valuta** je valuta hiperinflacijskog gospodarstva. Od takvog subjekta se zahtijeva da priprema **financijske izvještaje** koji su prepravljani za učinke hiperinflacije.

Hiperinflacijsko gospodarstvo

- 31.2 Ovaj standard ne definira apsolutnu stopu u vezi s kojom se smatra da je gospodarstvo hiperinflacijsko. Subjekt vrši prosuđivanje uz razmatranje svih dostupnih informacija, uključujući, ali se ne ograničavajući na sljedeće moguće indikatore hiperinflacije:
- (a) Većina stanovništva preferira držati svoje bogatstvo u nemonetarnoj imovini ili u relativno stabilnoj stranoj valuti. Iznosi koji se posjeduju u domaćoj valuti ulažu se odmah, da bi se sačuvala kupovna moć
 - (b) Većina stanovništva uzima u obzir monetarne iznose, izražavanjem ne u domaćoj valuti već u relativno stabilnoj stranoj valuti. Cijene mogu biti navedene u toj valuti.
 - (c) Prodaje i kupovine na kredit vrše se po cijenama koje kompenziraju očekivani gubitak kupovne moći tijekom kreditnog razdoblja, čak i ako je razdoblje kratko.
 - (d) Kamatne stope, zarade i cijene vezane su uz indeks cijena.
 - (e) Kumulativna stopa inflacije tijekom tri godine približava se iznosu od 100 % ili ga premašuje.

Mjerna jedinica u financijskim izvještajima

- 31.3 Svi iznosi u financijskim izvještajima subjekta čija funkcionalna valuta jeste valuta hiperinflacijskog gospodarstva iskazuju se u mjernoj jedinici važećoj na kraju **izvještajnog razdoblja**. Usporedne informacije za prethodno razdoblje, a koje se zahtijevaju točkom 3.14, i sve prezentirane informacije u vezi sa ranijim razdobljima, također se iskazuju u mjernoj jedinici važećoj na **izvještajni datum**.
- 31.4 Ponovno iskazivanje, prepravljanje financijskih izvještaja sukladno ovom odjeljku zahtijeva korištenje općeg indeksa cijena koji odražava promjene opće kupovne moći. U većini gospodarstava postoji priznati opći indeks cijena koji obično objavljuje država i koji subjekt treba koristiti.

Postupci prepravljanja financijskih izvještaja po povijesnom trošku

Izvještaj o financijskom položaju

- 31.5 Iznosi u izvještaju o financijskom položaju koji nisu iskazani mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog razdoblja prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.
- 31.6 Monetarne stavke se ne prepravljaju zbog toga što su one već iskazane monetarnim jedinicama važećim na kraju izvještajnog razdoblja. Monetarne stavke su novac koji se drži i stavke koje se primaju ili isplaćuju u novcu.
- 31.7 Imovina i obveze koje su na osnovu sporazuma vezane za promjene cijena, kao što su obveznice i zajmovi vezani za indekse, prepravljaju se sukladno sporazumom i prezentiraju se prepravljani iznosi u prepravljenom izvještaju o financijskom položaju.
- 31.8 Sva ostala imovina i obveze su nemonetarne:
- (a) Neke nemonetarne stavke se knjiže po iznosima važećim na kraju izvještajnog razdoblja, kao što su neto utrživa vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva ostala nemonetarna imovina i obveze se prepravljaju.
 - (b) Većina nemonetarnih stavki se knjiži po trošku ili trošku umanjenom za amortizaciju; tako da su iskazane po iznosima važećim na datum njihovog pribavljanja. Prepravljani trošak, ili trošak umanjen za amortizaciju,

svake stavke, utvrđuje se tako što se na njen povijesni trošak i akumuliranu amortizaciju primjenjuje promjena općeg indeksa cijena od datuma stjecanja do kraja izvještajnog razdoblja.

- (c) Prepravljeni iznos nemonetarne stavke umanjuje se sukladno Odjeljku 27 *Umanjenje vrijednosti imovine* kada premašuje svoj **nadoknativi iznos**.
- 31.9 Na početku prvog razdoblja primjene ovog standarda, stavke **kapitala**, izuzimajući zadržanu dobit, prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena od datuma kada su stavke nastale po osnovu ulaganja ili na neki drugi način. Prepravljena zadržana dobit se izvodi iz svih ostalih iznosa u prepravljenom izvještaju o financijskom položaju.
- 31.10 Na kraju prvog razdoblja i u narednim razdobljima, sve stavke vlasničkog kapitala se prepravljaju primjenom općeg indeksa cijena od početka razdoblja ili datuma ulaganja, ukoliko je taj datum kasniji. Promjene vlasničkog kapitala tijekom razdoblja objavljuju se sukladno Odjeljku 6 *Izvještaj o promjenama na kapitalu i izvještaj o dobiti i zadržanoj dobiti*.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i bilanca uspjeha

- 31.11 Sve stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti (i bilanci uspjeha ukoliko se prezentira) se iskazuju u mjernim jedinicama važećim na kraju izvještajnog razdoblja. Zbog toga sve iznose treba prepraviti primjenom promjene općeg indeksa cijena od datuma kada su stavke prihoda i rashoda početno priznate u financijskim izvještajima. Ukoliko je opća inflacije ujednačena tijekom razdoblja i stavke prihoda i rashoda nastaju ujednačeno tijekom razdoblja može biti prikladno korištenje prosječne stope inflacije.

Izvještaj o novčanim tokovima

- 31.12 Subjekt treba iskazati sve stavke u **izvještaju o novčanim tokovima** u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog razdoblja.

Dobitak ili gubitak na neto monetarnom položaju

- 31.13 U razdoblju inflacije, subjekt čiji je iznos monetarne imovine veći od iznosa monetarnih obveza gubi kupovnu moć, a subjekt čiji je iznos monetarnih obveza veći od iznosa monetarne imovine dobiva kupovnu moć u mjeri u kojoj imovina i obveze nisu vezane za razinu cijena. Dobitak ili gubitak na neto monetarnom položaju subjekt uključuje u dobit ili gubitak. Usklađivanje one imovine i obveza koje su na osnovu sporazuma vezane za promjene cijena izvršeno u skladu sa točkom 31.17, subjekt prebija sa dobitkom ili gubitkom na neto monetarnoj položaju.

Gospodarstva koja prestaju biti hiperinflacijska

- 31.14 Kada gospodarstvo prestaje biti hiperinflacijsko, a subjekt prestaje pripremati i prezentirati financijske izvještaje sastavljene sukladno ovom odjeljku, subjekt treba tretirati iznose iskazane u valuti za prezentaciju na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja, kao osnovu za **knjigovodstvene vrijednosti** u svojim narednim financijskim izvještajima.

Objavljanja

- 31.15 Subjekt na koji se primjenjuje ovaj odjeljak objavljuje sljedeće:
- (a) činjenice da su financijski izvještaji i ostali podaci za prethodna razdoblja prepravljani za promjene u općoj kupovnoj moći funkcionalne valute.
- (b) izvor i razinu indeksa cijena na izvještajni datum i promjene tokom tekućeg i prethodnog izvještajnog razdoblja.
- (c) iznos dobitka ili gubitka na monetarnim stavkama.

Odjeljak 32

Događaji nakon izvještajnog razdoblja

Djelokrug ovog odjeljka

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

Definicija događaja nakon izvještajnog razdoblja

- 32.2 Događaji nakon izvještajnog razdoblja su oni povoljni ili nepovoljni događaji koji nastaju između kraja izvještajnog razdoblja i datuma kada su financijski izvještaji odobreni za izdavanje. Mogu se identificirati dvije vrste ovih događaja:
- (a) oni koji pružaju dokaz o okolnostima koje su postojale na kraju izvještajnog razdoblja (usklađujući događaji nakon izvještajnog razdoblja), i
 - (b) oni koji ukazuju na okolnosti koje su nastale nakon izvještajnog razdoblja (neusklađujući događaji nakon izvještajnog razdoblja).
- 32.3 Događaji nakon izvještajnog razdoblja obuhvaćaju sve događaje nastale do datuma kada su financijski izvještaji odobreni za izdavanje, čak i ako ti događaji nastanu nakon javnog objavljivanja dobiti ili nekih drugih odabranih financijskih informacija.

Priznavanje i mjerenje

Usklađujući događaji nakon izvještajnog razdoblja

- 32.4 Subjekt treba uskladiti iznose koji su već priznati u njegovim financijskim izvještajima kao i povezana objavljivanja, kako bi se odrazili usklađujući događaji nakon izvještajnog razdoblja.
- 32.5 U nastavku su dani primjeri usklađivanja događaja nakon izvještajnog razdoblja, u okviru kojih se od subjekta zahtijeva da uskladi iznose priznate u financijskim izvještajima ili da prizna stavke koje ranije nisu bile priznate:
- (a) rješenje sudskog spora nakon izvještajnog razdoblja, kojim se potvrđuje da je subjekt imao sadašnju obvezu na kraju izvještajnog razdoblja. Subjekt usklađuje sva prethodno priznata **rezerviranja** koja se odnose na taj sudski spor, sukladno Odjeljku 21 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*, ili priznaje novo rezerviranje. Nije dovoljno da subjekt objavi samo potencijalnu obvezu. Rješenje spora pruža dodatni dokaz koji treba biti razmotren prilikom utvrđivanja rezerviranja koje treba priznati na kraju izvještajnog razdoblja sukladno Odjeljku 21.
 - (b) primitak informacije nakon izvještajnog razdoblja, koja ukazuje na to da je postojalo umanjenje vrijednosti imovine na kraju izvještajnog razdoblja ili da je iznos prethodno priznatog gubitka zbog umanjenja vrijednosti te imovine potrebno uskladiti. Primjerice:
 - (i) stečaj kupca nakon izvještajnog razdoblja obično potvrđuje da je gubitak u vezi sa potraživanjem već postojao na kraju izvještajnog razdoblja i da subjekt treba uskladiti **knjigovodstvenu vrijednost** potraživanja od kupca; i
 - (ii) prodaja zaliha nakon izvještajnog razdoblja može pružiti dokaz o njihovoj prodajnoj vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja za svrhe procjene umanjenja vrijednosti na taj datum.
 - (c) utvrđivanje, nakon izvještajnog razdoblja, nabavne vrijednosti imovine koja je kupljena prije izvještajnog razdoblja, ili utvrđivanje novčanih primitaka od prodaje imovine prije kraja izvještajnog razdoblja.
 - (d) utvrđivanje, nakon izvještajnog razdoblja, visine dobiti za raspodjelu ili bonus isplata, ako je subjekt na kraju izvještajnog razdoblja imao zakonsku ili **izvedenu obvezu** za takve isplate kao rezultat događaja nastalih prije tog datuma (vidjeti Odjeljak 28 *Primanja zaposlenih*).
 - (e) otkrivanje prijevare ili **pogrešaka** koje ukazuju da su financijski izvještaji netočni.

Neusklađujući događaji nakon izvještajnog razdoblja

- 32.6 Subjekt ne treba usklađivati iznose priznate u njegovim financijskim izvještajima koji odražavaju neusklađujuće događaje nakon izvještajnog razdoblja.
- 32.7 Primjeri neusklađujućih događaja nakon izvještajnog razdoblja uključuju:
- (a) pad tržišne vrijednosti ulaganja između kraja izvještajnog razdoblja i datuma na koji su financijski izvještaji odobreni za izdavanje. Pad tržišne vrijednosti obično se ne odnosi na stanje ulaganja na kraju izvještajnog razdoblja, ali održava okolnosti koje nastaju u narednom razdoblju. Prema tome, subjekt ne usklađuje iznose ulaganja priznatih u financijskim izvještajima. Isto tako, subjekt ne ažurira iznose ulaganja objavljenih na kraju izvještajnog razdoblja, iako će možda biti potrebna dodatna objavljivanja sukladno točki 32.10.
 - (b) iznos koji je postao potraživ kao rezultat povoljne sudske presude ili sudske nagodbe nakon **izvještajnog datuma**, ali prije izdavanja financijskih izvještaja. Ovo bi bila potencijalna imovina na izvještajni datum (vidjeti točku 21.13) i objavljivanja se mogu zahtijevati točkom 21.16. Međutim sporazum o iznosu štete koji je postignut prije izvještajnog datuma ali nije prethodno priznat zbog toga što se iznos nije mogao pouzdano utvrditi može predstavljati usklađujući događaj.

Dividende

- 32.8 Ako subjekt objavi dividende za raspodjelu vlasnicima instrumenata kapitala nakon izvještajnog razdoblja, subjekt ove dividende ne treba priznati kao obvezu na kraju izvještajnog razdoblja. Iznos dividendi se može prezentirati kao posebna stavka zadržane dobiti na kraju izvještajnog razdoblja.

Objavljivanja

Datum odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje

- 32.9 Subjekt treba objaviti datum kada su financijski izvještaji odobreni za izdavanje, kao i to tko je dao to odobrenje. Ako vlasnici subjekta ili druge osobe imaju ovlasti mijenjati financijske izvještaje nakon njihovog izdavanja, subjekt treba objaviti tu činjenicu.

Neusklađujući događaji nakon izvještajnog razdoblja

- 32.10 Subjekt treba objaviti sljedeće, za svaku kategoriju neusklađujućih događaja nakon izvještajnog razdoblja:
- (a) prirodu događaja, i
 - (b) procjenu njegovog financijskog učinka ili izjavu da takva procjena nije moguća.
- 32.11 U nastavku su navedeni primjeri neusklađujućih događaja nakon izvještajnog razdoblja koji bi obično imali za rezultat objavljivanja; objavljivanja odražavaju informacije koje su postale poznate nakon završetka izvještajnog razdoblja, ali prije odobravanja financijskih izvještaja za izdavanje:
- (a) značajno poslovno spajanje ili otuđivanje važnih ovisnih subjekta.
 - (b) objavljivanja plana prestanka poslovanja.
 - (c) značajne nabavke imovine, otuđivanje ili plan otuđivanja imovine ili izvlaštenja imovine veće vrijednosti od strane države.
 - (d) uništenje glavnog proizvodnog postrojenja u požaru.
 - (e) najave ili početak provođenja značajnog restrukturiranja.
 - (f) izdavanje ili otkup dužničkih instrumenata ili instrumenata kapitala.
 - (g) neuobičajeno velike promjene cijena imovine ili valutnih tečajeva.
 - (h) promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su stupili na snagu ili su najavljeni nakon izvještajnog razdoblja, a koji značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obvezu.
 - (i) preuzimanja značajnih obveza ili potencijalnih obveza, primjerice, izdavanje značajnih jamstava.
 - (j) početak značajnog sudskog postupka isključivo u vezi sa događajima nakon izvještajnog razdoblja.

Odjeljak 33

Objavljivanja povezanih osoba

Djelokrug ovog odjeljka

- 33.1 Ovaj odjeljak zahtijeva da subjekt uključi u svoje financijske izvještaje objavljivanja koja su neophodna da bi se skrenula pažnja na mogućnost da je na njegov **financijski položaj** i dobit ili gubitak možda utjecalo postojanje **povezanih osoba**, kao i transakcija i postojećih stanja s njima.

Definicija povezanih osoba

- 33.2 Povezana osoba je pojedinac ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji priprema financijske izvještaje (izvještajni subjekt).
- (a) Pojedinac ili član uže obitelji tog pojedinca je povezan sa izvještajnim subjektom ako:
- (i) je član ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnog subjekta ili njegovog matičnog subjekta;
 - (ii) ima kontrolu nad izvještajnim subjektom; ili
 - (iii) ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad izvještajnim subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.
- (b) Subjekt je povezan sa izvještajnim subjektom ako postoji bilo koja od navedenih okolnosti:
- (i) subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste **grupe** (sto znači da su svi matični, ovisni i pridruženi subjekti povezane osobe).
 - (ii) jedan od subjekta je pridruženi subjekt ili zajednički pothvat drugog subjekta (ili član iste grupe kao i drugi subjekt).
 - (iii) oba subjekta su zajednički pothvat trećeg subjekta.
 - (iv) jedan subjekt je zajednički pothvat trećeg subjekta a drugi subjekt je pridruženi subjekt trećeg subjekta.
 - (v) subjekt je plan primanja po prestanku zaposlenja zaposlenih u izvještajnom subjektu ili drugom subjektu koji je povezana osoba izvještajnog subjekta. Ukoliko je izvještajni subjekt takav plan, poslodavci koji sponzoriraju plan su povezane osobe tog plana.
 - (vi) subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom pojedinca pod (a).
 - (vii) pojedinac identificiran pod (a)(i) ima značajnu glasačku moć u subjektu.
 - (viii) pojedinac identificiran pod (a)(ii) ima značajan utjecaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u subjektu.
 - (ix) pojedinac ili uži član obitelji tog pojedinca ima i značajan utjecaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u subjektu i zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom.
 - (x) član ključnog rukovodećeg osoblja subjekta ili njegovog matičnog subjekta ili uži član obitelji tog člana ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.
- 33.3 Prilikom razmatranja svakog mogućeg odnosa povezane osobe, pozornost se usmjerava na bit odnosa, a ne samo na pravni oblik odnosa.
- 33.4 U kontekstu ovog MSFI, sljedeći primjeri ne podrazumijevaju obvezno povezane osobe:
- (a) dva subjekta, samo zato što imaju zajedničkog direktora ili nekog drugog člana ključnog rukovodećeg osoblja.
 - (b) dva **sudionika** u zajedničkom pothvatu, samo zato što dijele **zajedničku kontrolu** nad zajedničkim pothvatom.
 - (c) bilo koji od sljedećih navedeni samo na osnovu njihovog uobičajenog poslovanja sa subjektom (iako oni mogu da utječu na slobodu djelovanja subjekta ili da sudjeluju u procesu donošenja njegovih odluka):
 - (i) financijeri.

- (ii) sindikati.
 - (iii) javne službe.
 - (iv) državna tijela i agencije.
- (d) kupac, dobavljač, davatelj franšize, distributer ili glavni agent sa kojima subjekt obavlja značajan obujam svog poslovanja, samo na osnovu rezultirajuće ekonomske ovisnosti.

Objavljivanja

Objavljivanja odnosa matica - ovisni subjekt

- 33.5 Odnosi između matičnih i ovisnih subjekta se objavljuju bez obzira da li je bilo transakcija između ovih povezanih osoba. Subjekt objavljuje naziv matičnog subjekta, i ako se razlikuje, i naziv krajnjeg subjekta koji nad njim ima kontrolu. Ako ni matični subjekt ni krajnji subjekt koji nad njim ima kontrolu ne sastavljaju financijske izvještaje dostupne javnosti, objavljuje se naziv sljedećeg višeg matičnog subjekta koji sastavlja ovakve izvještaje (ukoliko postoji).

Objavljivanja naknada ključnog rukovodećeg osoblja

- 33.6 Ključno rukovodeće osoblje su one osobe koje imaju ovlasti i odgovornost za planiranje, usmjeravanje i kontroliranje aktivnosti subjekta, izravno ili neizravno, uključujući svakog direktora (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 na osnovu dionica (vidjeti Odjeljak 26 *Plaćanje temeljeno na dionicama*). Primanja zaposlenih uključuju sve oblike naknade koja je plaćena, plativa ili osigurana od strane subjekta ili u ime subjekta (primjerice 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 objavljuje naknade ključnog rukovodećeg osoblja, u ukupnom iznosu.

Objavljivanja transakcija sa povezanim osobama

- 33.8 **Transakcija sa povezanom osobom** je prijenos resursa, usluga ili obveza između izvještajnog subjekta i povezane osobe, bez obzira da li se zaračunava cijena. Primjeri transakcija sa povezanim osobama koje su uobičajene, ali ne i jedine za MSS su:
- (a) transakcije između subjekta i glavnog(ih) vlasnika.
 - (b) transakcije između dva subjekta kad su oba subjekta pod kontrolom istog pojedinca ili subjekta.
 - (c) transakcije u kojima subjekt ili pojedinac koji kontrolira izvještajni subjekt izravno snosi troškove koje bi uobičajeno snosio izvještajni subjekt.
- 33.9 Ako su postojale transakcije između povezanih osoba, subjekt objavljuje prirodu odnosa sa povezanim osobama, kao i informacije o transakcijama i otvorenim stavkama i obvezama, koje su neophodne da bi se razumio potencijalni učinak ovih odnosa na financijske izvještaje. Ovi zahtjevi za objavljivanja predstavljaju dodatak zahtjevima iz točke 33.7 u vezi s objavljivanjem naknada ključnog rukovodećeg osoblja. Minimum objavljivanja uključuje:
- (a) iznose transakcija.
 - (b) iznose otvorenih stanja i:
 - (i) njihove rokove i uvjete, uključujući i to da li su osigurana, kao i prirodu naknade koju je potrebno osigurati za njihovo podmirenje, i
 - (ii) detalje o svim danim i primljenim jamstvima.
 - (c) rezerviranja za nenaplativa potraživanja koja se odnose na iznose otvorenih stanja.
 - (d) rashode priznate tijekom razdoblja po osnovu sumnjivih i spornih potraživanja od povezanih osoba.
- Ovakve transakcije uključuju nabavu, prodaju ili prijenos dobara ili usluga; najam; jamstva; i podmirenje obveza u ime subjekta, ili od osobe subjekta u ime druge osobe.
- 33.10 Subjekt treba objaviti informacije zahtijevane u točki 33.9 odvojeno za svaku od sljedećih kategorija:
- (a) subjekte koji imaju kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad subjektom.
 - (b) subjekte nad kojima subjekt ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj.

- (c) ključno rukovodeće osoblje u subjektu ili njegovom matičnom subjektu (u zbrojnom iznosu).
- (d) ostale povezane osobe.

33.11 Subjekt ne mora da ispuni zahtjeve objavljivanja iz točke 33.9 u vezi sa:

- (a) **državom** (nacionalnom, regionalnom ili lokalnom državnom upravom) koja ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad izvještajnim subjektom, i
- (b) drugim subjektom koji je povezana osoba samo zbog toga što država ima kontrolu, zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad njim i nad izvještajnim subjektom.

Međutim, subjekt mora da objavi odnos matična - ovisni subjekt kao što se zahtijeva u točki 33.5.

33.12 U nastavku su primjeri transakcija koje je potrebno objaviti ukoliko se odnose na povezane osobe:

- (a) kupnja ili prodaja dobara (dovršenih ili nedovršenih).
- (b) kupnja ili prodaja nekretnina i druge imovine.
- (c) pružanje ili primanje usluga.
- (d) najam.
- (e) prijenosi istraživanja i razvoja.
- (f) prijenosi prema ugovorima o licenci.
- (g) prijenosi prema financijskim ugovorima (uključujući zajmove i ulaganja kapitala u novcu ili stvarima).
- (h) davanje jamstava ili osiguranja plaćanja.
- (i) podmirenje obveza u ime subjekta, ili od osobe subjekta u ime druge osobe
- (j) sudjelovanje matičnog ili ovisnog subjekta u definiranom planu primanja kojim se rizik raspoređuje u okviru grupe subjekta.

33.13 Subjekt neće izjaviti da su transakcije sa povezanim osobama izvršene pod uvjetima koji su jednaki uvjetima koji prevladavaju u nezavisnim transakcijama, osim ako se takvi uvjeti mogu dokazati.

33.14 Stavke slične prirode mogu se objaviti zajedno, osim kada je njihovo odvojeno objavljivanje neophodno radi razumijevanja učinaka transakcija s povezanim osobama na financijske izvještaje subjekta.

Odjeljak 34 Specijalizirane aktivnosti

Djelokrug ovog odjeljka

- 34.1 Ovaj odjeljak osigurava smjernice za financijsko izvještavanje MSS koji imaju neku od tri vrste specijaliziranih aktivnosti - poljoprivreda, ekstraktivne aktivnosti i koncesije za usluge.

Poljoprivreda

- 34.2 Subjekt koji ima **poljoprivrednu djelatnost** i koristi ovaj MSFI određuje svoju računovodstvenu politiku za svaku skupinu **biološke imovine** na sljedeći način:
- (a) subjekt treba koristiti model fer vrijednosti iz točaka 34.4 - 34.7 za biološku imovinu čija se **fer vrijednost** može utvrditi bez prekomjernih napora i troškova.
 - (b) subjekt treba koristiti model troška iz točaka 34.8 - 34.10 za svu ostalu biološku imovinu.

Priznavanje

- 34.3 Subjekt priznaje biološku imovinu ili **poljoprivredni proizvod** samo onda kada:
- (a) subjekt kontrolira imovinu kao rezultat prethodnih događaja;
 - (b) vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi povezane sa tom imovinom pritijecati u subjekt; i
 - (c) fer vrijednost ili trošak imovine se može pouzdano izmjeriti, bez prekomjernih napora i troškova.

Mjerenje - model fer vrijednosti

- 34.4 Subjekt treba mjeriti biološku imovinu prilikom početnog priznavanja i na svaki **izvještajni datum** po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje trebaju se priznati u dobiti ili gubitku.
- 34.5 Poljoprivredni proizvodi požeti od biološke imovine subjekta mjere se po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u trenutku žetve. Ovakvo mjerenje predstavlja trošak na taj datum kada se primjenjuje Odjeljak 13 *Zalihe* ili neki drugi primjenjivi odjeljak ovog MSFI.
- 34.6 Pri određivanju fer vrijednosti, subjekt uzima u obzir sljedeće:
- (a) Ako postoji aktivno tržište biološke imovine ili poljoprivrednih proizvoda imajući u vidu njihovu sadašnju lokaciju i stanje, cijena koja kotira na tom tržištu je odgovarajuća osnova za određivanje fer vrijednosti te imovine. Ako subjekt ima pristup različitim aktivnim tržištima, subjekt koristi mjerodavno tržište, Primjerice, ako subjekt ima pristup dvama aktivnim tržištima, koristi cijene sa onog tržišta koje očekuje koristiti.
 - (b) Ako ne postoji aktivno tržište, subjekt pri određivanju fer vrijednosti koristi jednu ili, kada je to moguće, više sljedećih alternativa:
 - (i) cijenu posljednje tržišne transakcije, pod uvjetom da nije bilo značajne promjene ekonomskih okolnosti između datuma te transakcije i kraja izvještajnog razdoblja;
 - (ii) tržišne cijene za sličnu imovine koje se usklađuju kako bi se odrazile razlike; i
 - (iii) sektor najboljeg usporednog mjerenja kao što je vrijednost voćnjaka izražena u izveznoj paleti, količinski ili u hektarima, i vrijednost stoke izražena po kilogramu mesa.
 - (c) U nekim slučajevima, izvori informacija navedeni pod (a) ili (b) mogu navoditi na različite zaključke o fer vrijednosti biološke imovine ili poljoprivrednog proizvoda. Subjekt razmatra uzroke postojanja ovih razlika, kako bi došao do najpouzdanije procjene fer vrijednosti u relativno uskom rasponu 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 biološku imovinu u njegovom trenutnom

stanju. U takvim okolnostima, subjekt treba razmotriti da li sadašnja vrijednost očekivanih neto novčanih tokova od dane imovine, diskontirana po tekućoj tržišnoj utvrđenoj stopi odražava pouzdano utvrđenu fer vrijednost.

Objavljivanja - model fer vrijednosti

- 34.7 Subjekt treba objaviti sljedeće u vezi biološke imovine mjerene po fer vrijednosti:
- (a) opis svake skupine biološke imovine.
 - (b) metode i značajne pretpostavke primijenjene pri mjerenju fer vrijednosti svake grupe poljoprivrednih proizvoda u trenutku žetve i svake grupe biološke imovine.
 - (c) usklađivanje promjena knjigovodstvene vrijednosti biološke imovine između kraja i početka tekućeg razdoblja. Usklađivanje uključuje:
 - (i) dobitak ili gubitak nastao uslijed promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.
 - (ii) povećanja po osnovu nabave.
 - (iii) smanjenja uslijed žetve.
 - (iv) povećanja nastala kao rezultat poslovnih spajanja.
 - (v) neto tečajne razlike nastale kao rezultat prevođenja finansijskih izvještaja u različitu valutu za prezentaciju, i prevođenja inozemnog poslovanja u izvještajnu valutu izvještajnog subjekta.
 - (vi) ostale promjene.

Mjerenje - model troška

- 34.8 Subjekt treba mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu **amortizaciju** i akumulirane gubitke od **umanjenja vrijednosti** onu biološku imovinu za koja se fer vrijednost ne može utvrditi bez prekomjernih napora i troškova.
- 34.9 Subjekt treba mjeriti poljoprivredni proizvod požet od biološke imovine subjekta po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove prodaje u trenutku žetve. Ovakvo mjerenje predstavlja trošak na taj dan kada se primjenjuje Odjeljak 13 *Zalihe* ili neki drugi primjenjivi odjeljak ovog MSFI.

Objavljivanja - model troška

- 34.10 Subjekt treba objaviti sljedeće u vezi biološke imovine mjerene po modelu troška:
- (a) opis svake skupine biološke imovine.
 - (b) objašnjenje razloga iz kojih se fer vrijednost ne može pouzdano mjeriti.
 - (c) korištenu metodu amortizacije.
 - (d) korisni vijek trajanja ili stope amortizacije.
 - (e) bruto **knjigovodstvenu vrijednost** i akumuliranu amortizaciju (zbrojenu s akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju razdoblja.

Ekstraktivne aktivnosti

- 34.11 Subjekt koji primjenjuje ovaj MSFI i angažiran je na istraživanju, procjeni i ekstrakciji mineralnih resursa (ekstraktivne aktivnosti) računovodstveno obuhvaća izdatke za stjecanje i razvoj materijalne ili nematerijalne imovine koje koristi u ekstraktivnim aktivnostima sukladno Odjeljku 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i Odjeljkom 18 *Nematerijalna imovina osim goodwilla*. Kada subjekt ima obvezu rastavljanja ili uklanjanja stavke ili dovođenja lokacije u prvobitno stanje, te obveze i troškove računovodstveno tretira sukladno Odjeljku 17 i Odjeljku 21 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*.

Ugovori o koncesiji za usluge

- 34.12 Ugovori o koncesiji za usluge su sporazumi u kojima država ili drugi subjekt iz javnog sektora (davatelj) ugovara sa subjektom iz privatnog sektora razvoj (ili unaprjeđenje), upravljanje i održavanje davateljeve nepokretne imovine kao što su putovi, mostovi, tuneli, zračne luke, mreže za prijenos električne energije, zatvori ili bolnice. U okviru ovih sporazuma, davatelj kontrolira ili regulira koje usluge korisnik mora pružiti korištenjem imovine, kome i po kojoj cijeni i također kontrolira svako značajno rezidualno učešće u imovini po isteku sporazuma.
- 34.13 Postoje dvije osnovne kategorije ugovora o koncesiji za pružanje usluga:
- U jednoj, korisnik prima financijsku imovinu - bezuvjetno ugovorno pravo na primanje određenog ili odredivog iznosa novca ili druge financijske imovine od države u zamjenu za izgradnju ili unaprjeđenje imovine javnog sektora i naknadno upravljanje i održavanje u određenom vremenskom razdoblju. Ova kategorija uključuje jamstvo države da će nadoknaditi manjak, ukoliko postoji, između iznosa primljenih od korisnika javnih usluga i određenih ili odredivih iznosa.
 - U drugoj, korisnik prima nematerijalnu imovinu - pravo da korisnicima naplaćuje korištenje imovine javnog sektora koju je izgradio ili unaprijedio i kojom upravlja i održava je. Pravo naplaćivanja korištenja javnih usluga nije bezuvjetno pravo na primanje novca zato što su iznosi uvjetovani stupnjem u kojem javnost koristi tu uslugu.

Ponekad se jedan ugovor može svrstati u obje kategorije: u mjeri u kojoj je država dala bezuvjetno jamstvo plaćanja za izgradnju imovine javnog sektora, korisnik ima financijsku imovinu; u mjeri u kojoj iznos koji prima korisnik ovisi od stupnja u kojem javnost koristi tu uslugu, korisnik ima nematerijalnu imovinu.

Računovodstveni tretman - model financijske imovine

- 34.14 Korisnik treba priznati financijsku imovinu u mjeri u kojoj ima bezuvjetno ugovorno pravo na primanje novca ili druge financijske imovine od ili prema uputama davatelja za usluge gradnje. Korisnik treba mjeriti financijsku imovinu po fer vrijednosti. Stoga treba primijeniti Odjeljak 11 *Osnovni financijski instrumenti* i Odjeljak 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente* za računovodstveni tretman financijske imovine.

Računovodstveni tretman - model nematerijalne imovine

- 34.15 Korisnik treba priznati nematerijalnu imovinu u mjeri u kojoj dobiva pravo (licencu) da korisnicima naplaćuje korištenje javnih usluga. Korisnik treba početno mjeriti nematerijalnu imovinu po fer vrijednosti. Nakon toga treba primijeniti Odjeljak 18 za računovodstveni tretman nematerijalne imovine.

Poslovni prihod

- 34.16 Korisnik po ugovoru o koncesiji za pružanje usluga treba priznati, mjeriti i objavljivati prihode od usluga koje pruža sukladno Odjeljku 23 *Prihodi*.

Odjeljak 35

Prijelaz na MSFI za MSS

Djelokrug ovog odjeljka

- 35.1 Ovaj odjeljak se primjenjuje na **subjekt koji primjenjuje MSFI za MSS po prvi put**, bez obzira da li je prethodno primjenjivao **potpune MSFI** ili neki drugi skup općeprihvaćenih računovodstvenih načela, primjerice nacionalne računovodstvene standarde ili drugi okvir kao što je lokalna porezna osnova.
- 35.2 Subjekt može bi subjekt koji primjenjuje *MSFI za MSS* po prvi put samo jednom. Ukoliko subjekt koristi MSFI za MSS, a zatim prestane da ih primjenjuje tijekom jednog ili više **izvještajnih razdoblja**, a zatim je primoran, ili odluci da ih ponovo primjenjuje, prilikom tog ponovnog usvajanja ne može koristiti posebne izuzetke, pojednostavljenja ili druge zahtjeve ovog odjeljka.

Prva primjena

- 35.3 Subjekt koji primjenjuje *MSFI za MSS* po prvi put ovaj odjeljak primjenjuje na prve **financijske izvještaje** sukladne s ovim MSFI.
- 35.4 Prvi financijski izvještaji subjekta sastavljeni sukladno ovom MSFI su prvi godišnji financijski izvještaji u kojima subjekt izričito i bezrezervno izjavom potvrđuje sukladnost financijskih izvještaja sa *MSFI za MSS*. Financijski izvještaji sastavljeni sukladno ovom MSFI se smatraju prvim financijskim izvještajima subjekta sastavljenim sukladno *MSFI za MSS* ako subjekt, primjerice:
- (a) nije prezentirao financijske izvještaje za prethodna razdoblja;
 - (b) je prezentirao svoje najnovije prethodne financijske izvještaje sukladno nacionalnim zahtjevima koji nisu sukladni ovom MSFI po svim aspektima; ili
 - (c) je prezentirao svoje najnovije prethodne financijske izvještaje sukladno potpunim MSFI.
- 35.5 Točka 3.17 ovog MSFI definira potpuni set financijskih izvještaja.
- 35.6 Točka 3.14 zahtjeva da subjekt objavi, u potpunom setu financijskih izvještaja, usporedne informacije u pogledu prethodnog usporednog razdoblja za sve monetarne iznose prezentirane u financijskim izvještajima kao i određene usporedne narativne i opisne informacije. Subjekt može prezentirati usporedne informacije u pogledu jednog ili više usporedivih prethodnih razdoblja. Prema tome **datum prijelaza na MSFI za MSS** je početak najranijeg razdoblja za koji subjekt prezentira potpune usporedne informacije sukladno ovom MSFI u svojim prvim financijskim izvještajima koji su usklađeni sa ovim MSFI.

Postupci pripreme financijskih izvještaja na datum prijelaza

- 35.7 Osim za slučajeve navedene u točkama 35.9 - 35.11, subjekt treba u svom početnom izvještaju o financijskom položaju na datum prijelaza na *MSFI za MSS* (odnosno na početku najranijeg prezentiranog razdoblja):
- (a) priznati svu imovinu i obveze čije priznavanje zahtijeva *MSFI za MSS*;
 - (b) ne priznavati stavke kao imovinu ili obveze ukoliko ovaj MSFI ne dozvoljava takva priznavanja;
 - (c) reklasificira stavke koje je po prethodno primjenjivanom okviru financijskog izvještavanja priznao kao jednu vrstu imovine, obveza ili stavki kapitala, ali su one po ovom MSFI različita vrsta imovine, obveza ili stavki kapitala; i
 - (d) primijeni ovaj MSFI pri mjerenju sve priznate imovine i obveza.
- 35.8 **Računovodstvene politike** koje subjekt koristi u svom početnom izvještaju o financijskom položaju sastavljenom sukladno ovom MSFI se mogu razlikovati od onih korištenih za isti datum, ali sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Rezultirajuća usklađenja proizlaze iz transakcija, događaja ili uvjeta prije datuma prijelaza na ovaj MSFI. Stoga, subjekt priznaje iznose tih usklađivanja izravno u okviru zadržane dobiti (ili, ako je prikladno, druge stavke kapitala) na datum prijelaza na ovaj MSFI.
- 35.9 Prilikom prvog usvajanja ovog MSFI subjekt neće retrospektivno mijenjati računovodstveno obuhvaćanje koje je koristio prema prethodnom okviru financijskog izvještavanja za sljedeće transakcije:

- (a) **prestanak priznavanja** financijske imovine i financijskih obveza. Financijska imovina i financijske obveze koje su se prestale priznavati sukladno prethodno primjenjivanom računovodstvenom okviru i prije datuma prijelaza, ne trebaju se priznati po usvajanju *MSFI za MSS*. Za razliku od toga, za financijsku imovinu i financijske obveze iz transakcije koja se dogodila prije datuma prijelaza, a koje bi prema *MSFI za MSS* trebalo prestati priznavati, ali koja se nije prestala priznavati prema prethodno primjenjivanom računovodstvenom okviru, subjekt može odabrati da (a) prestane ih priznavati po usvajanju *MSFI za MSS* ili (b) nastavi ih priznavati sve do otuđenja ili izmirenja.
- (b) računovodstvo zaštite. Subjekt ne treba vršiti promjene računovodstva zaštite prije datuma prijelaza na *MSFI za MSS* za odnose zaštite koji više ne postoje na datum prijelaza. Za odnose zaštite koji postoje na datum prijelaza, subjekt primjenjuje zahtjeve računovodstva zaštite iz Odjeljka 12 *Pitanja vezana za ostale financijske instrumente*, uključujući zahtjeve prestanka računovodstva zaštite za odnose zaštite koji ne ispunjavaju uvjete iz Odjeljka 12.
- (c) računovodstvene procjene.
- (d) **prekinuta poslovanja**.
- (e) mjerenje **manjinskog (nekontrolirajućeg) udjela**. Zahtjevi iz točke 5.6 u vezi rasporeda dobiti ili gubitka i ukupne sveobuhvatne dobiti između manjinskog udjela i **vlasnika** matičnog subjekta treba da se primjenjuju prospektivno od datuma prijelaza na *MSFI za MSS* (ili od datuma primjene ovog MSFI na poslovna spajanja, ukoliko je raniji - vidjeti točku 35.10).
- 35.10 Subjekt može koristiti jedan ili više sljedećih izuzetaka prilikom pripreme svojih prvih financijskih izvještaja u skladu sa ovim MSFI:
- (a) **Poslovna spajanja**. Subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI može odabrati da ne primjenjuje Odjeljak 19 *Poslovne spajanja i goodwill* za poslovna spajanja koje su izvršene prije datuma prijelaza na ovaj MSFI. Međutim, ukoliko prepravljiva bilo koje poslovno spajanje radi usklađivanja sa Odjeljkom 19, treba izvršiti prepravljivanje svih narednih poslovnih spajanja.
- (b) **Transakcije plaćanja temeljenih na dionicama**. Od subjekta koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI se ne zahtijeva da primjenjuje Odjeljak 26 *Plaćanje temeljeno na dionicama* na instrumente kapitala koji su dodijeljeni prije datuma prijelaza na ovaj MSFI ili na obveze nastale po osnovu transakcija plaćanja temeljeno na dionicama koje su izmirene prije datuma prijelaza na ovaj MSFI.
- (c) **Fer vrijednost kao pretpostavljeni trošak**. Subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI može odabrati mjerenje stavke nekretnine, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine na datum prijelaza na ovaj MSFI po fer vrijednosti i koristiti tu fer vrijednost kao pretpostavljeni trošak na taj datum.
- (d) **Revalorizacija kao pretpostavljeni trošak**. Subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI može odabrati da koristi revaloriziranu vrijednost stavke nekretnine, postrojenja i opreme, ulaganja u nekretnine ili nematerijalne imovine, utvrđenu prije ili na datum prijelaza na ovaj MSFI po prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, kao pretpostavljeni trošak na datum revalorizacije.
- (e) **Kumulativne razlike prevođenja**. Odjeljak 30 *Prevođenje stranih valuta* zahtijeva da subjekt klasificira neke razlike po osnovu prevođenja kao zasebne stavke kapitala. Subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI može odabrati da iznos kumulativne razlike prevođenja za sva inozemna poslovanja bude nula na datum prijelaza na *MSFI za MSS* (tj. "novi početak").
- (f) **Odvojeni financijski izvještaji**. Ukoliko subjekt priprema **odvojene financijske izvještaje**, točka 9.26 zahtijeva da računovodstveno tretira svoja ulaganja u ovisne, pridružene ili zajednički kontrolirane subjekte ili:
- (i) po trošku umanjenom za umanjenje vrijednosti, ili
- (ii) po **fer vrijednosti** sa promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti ili gubitku.
- Ukoliko subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI mjeri takva ulaganja po trošku, on će mjeriti to ulaganje po jednom od sljedećih iznosa u svom početnom izvještaju o financijskom položaju pripremljenom sukladno ovom MSFI:
- (i) trošku utvrđenom sukladno Odjeljku 9 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, ili
- (ii) iznos koji se smatra troškom, što će biti ili fer vrijednost na datum prijelaza na *MSFI za MSS* ili knjigovodstvena vrijednost na taj datum prema prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
- (g) **Složeni financijski instrumenti**. Točka 22.13 zahtijeva da subjekt razdvoji složene financijske instrumente na komponentu obveze i komponentu kapitala na datum izdavanja. Subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI ne mora razdvajati ove dvije stavke ako komponenta obveze nije neizmirena na datum prijelaza na ovaj MSFI.

- (h) **Odgodeni porez na dobit.** Od subjekta koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI se ne zahtjeva priznavanje, na datum prijelaza na *MSFI za MSS*, **odgodene porezne imovine** ili **odgodenih poreznih obveza** koje su u vezi sa razlikom između **porezne osnovice** i **knjigovodstvene vrijednosti** neke imovine ili obveza za koje bi priznavanje odgodene porezne imovine ili obveza uključivale prekomjerni napor ili troškove.
- (i) **Ugovori o koncesiji za usluge.** Od subjekta koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI se ne zahtjeva primjena točaka 34.12 - 34.16 na ugovore o koncesiji za usluge u koje se ušlo prije datuma prijelaza na ovaj MSFI.
- (j) **Ekstraktivne aktivnosti.** Subjekt koji po prvi put primjenjuje ovaj MSFI i koji je po prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima koristio metodu ukupnih troškova može odabrati mjerenje imovine povezane sa naftom i plinom (onu koja se koristi za istraživanje, procjenu, razvoj ili proizvodnju nafte i plina) na datum prijelaza na *MSFI za MSS* po iznosu utvrđenom prema prethodno korištenim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Subjekt treba testirati tu imovinu na umanjenje vrijednosti na datum prijelaza na ovaj MSFI sukladno Odjeljku 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 točku 20.3), subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da određivanje vrši na osnovu činjenica i okolnosti koje postoje na taj datum, umjesto na datum kada je zaključen ugovor.
- (l) **Obveze demontaže i uklanjanja koje su uključene u trošak nekretnine, postrojenja i opreme.** Točka 17.10(c) definira da se u trošak stavke nekretnina, postrojenja i opreme uključuje inicijalna procjena troškova demontaže i uklanjanja stavke i obnove područja na kome je stavka bila smještena, što je obveza koja se subjektu nameće bilo kada se imovina nastaje ili kad je stavka stečena ili kao posljedica korištenja stavke tijekom određenog razdoblja za sve druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom razdoblju. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj MSFI može izabrati da mjeri ovu troška stavke nekretnina, postrojenja i opreme na datum prelaska na *MSFI za MSS* umjesto na datum(e) kada je obveza početno nastala.
- 35.11 Ukoliko je za subjekt **izvedivo** da prepravi početni izvještaj o financijskom položaju na datum prijelaza za jedno ili više usklađivanja zahtjevanih točkom 35.7, subjekt treba primijeniti točke 35.7 - 35.10 za takva usklađivanja u najranijem razdoblju za koji je to izvedivo i da identificira podatke prezentirane za prethodna razdoblja koji nisu usporedivi sa podacima za razdoblje u kojem priprema svoje prve financijske izvještaje usklađene s ovim MSFI. Ukoliko je za subjekt neizvedivo da osigura bilo koje objavljivanje zahtijevano ovim MSFI za bilo koje razdoblje prije razdoblja u kome priprema svoje prve financijske izvještaje usklađene sa ovim MSFI, to izostavljanje treba objaviti.

Objavljivanja

Objašnjenje prijelaza na *MSFI za MSS*

- 35.12 Subjekt treba objasniti kako je prijelaz sa prethodno korištenog okvira financijskog izvještavanja na ovaj MSFI utjecao na **financijski položaj**, financijsku **uspješnost** i **novčane tokove** o kojim je subjekt izvještavao.

Usklađivanje

- 35.13 Da bi bili usklađeni s točkom 35.12, prvi financijski izvještaji subjekta pripremljeni sukladno ovom MSFI trebaju uključiti:
- (a) opis prirode svake promjene računovodstvene politike.
- (b) usklađivanja kapitala utvrđenog sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima sa kapitalom utvrđenim sukladno ovom MSFI, na obadva od sljedećih datuma:
- (i) datum prijelaza na ovaj MSFI, i
- (ii) kraj najkasnijeg razdoblja prezentiranog u posljednjim godišnjim financijskim izvještajima subjekta sukladno prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.
- (c) usklađivanje dobiti ili gubitka utvrđenog prema prethodnim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za najkasnije razdoblje prezentirano u posljednjim godišnjim financijskim izvještajima subjekta sa dobiti ili gubitkom utvrđenim sukladno ovom MSFI, za isto razdoblje.
- 35.14 Ako subjekt uoči pogreške nastale pod prethodnim okvirom financijskog izvještavanja, usklađivanja koja zahtijeva točka 35.13(b) i (c) će, u obujmu u kojem je to izvedivo, razlučiti ispravka tih pogrešaka od promjena računovodstvenih politika.
- 35.15 Ukoliko subjekt nije prezentirao financijske izvještaje za prethodna razdoblja, on objavljuje tu činjenicu u svojim prvim financijskim izvještajima sastavljenim sukladno ovom MSFI.

Rječnik pojmova

amortizacija	Sustavan raspored amortizirajućeg iznosa imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe.
amortizirajući iznos (iznos koji se amortizira)	Trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje tu vrijednost (u financijskim izvještajima) umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti (rezidualnu vrijednost).
amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obveze	Iznos po kome se financijska imovina ili financijska obveza 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 dospijecu, i minus bilo koje umanjene (izravno ili preko konta ispravka) po osnovu umanjnja vrijednosti ili nenaplativosti.
bilanca uspjeha	Financijski izvještaj koji predstavlja sve stavke prihoda i rashoda priznate u izvještajnom razdoblju, izuzimajući stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
bilješke (uz financijske izvještaje)	Bilješke sadrže dodatne informacije u odnosu na informacije prezentirane u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, bilanci uspjeha (ukoliko se prezentira), kombiniranom izvještaju o dobiti i zadržanoj dobiti (ukoliko se prezentira) izvještaju o promjenama u kapitalu i izvještaju o novčanim tokovima. Bilješke sadrže narativne opise ili raščlanjivanja stavki objavljenih u ovim izvještajima i informacije o stavkama koje se nisu kvalificirale za priznavanje u ovim izvještajima.
biološka imovina	Živa životinja ili biljka.
bruto ulaganje u najam	Predstavlja zbroj: <ul style="list-style-type: none"> (a) minimalnih plaćanja za najam koje potražuje najmodavac kod financijskog najma, i (b) bilo kojeg nezajamčenog ostatka vrijednosti koja pripada najmodavcu.
cilj financijskih izvještaja	Osiguravanje informacija o financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka od strane širokog kruga korisnika koji nisu u položaju da zahtijevaju izvještaje prilagođene njihovim specifičnim potrebama za određenim informacijama.
čvrsta obveza	Obvezujući sporazum za razmjenu određene količine resursa po određenoj cijeni na određeni budući datum ili datume.
datum odobrenja - dodjeljivanja	Datum na koji subjekt i druga strana (uključujući zaposlenog) zaključe sporazum o plaćanju temeljeno na dionicama, a to je kad subjekt i druga strana na isti način razumijevaju uvjete sporazuma. Na datum odobrenja subjekt daje drugoj strani pravo na novac, drugu imovinu ili instrumente kapitala subjekta, uz uvjet da se ispune precizirani uvjeti stjecanja, ukoliko ih ima. Ukoliko je taj sporazum predmet procesa odobravanja (primjerice od strane dioničara) datum odobrenja je datum kada se to odobrenje dobije.
datum prijelaza na MSFI za MSS	Početak najranijeg razdoblja za koji subjekt prezentira potpune usporedne informacije u skladu sa MSFI za MSS u svojim prvim financijskim izvještajima koji su sukladni s MSFI za MSS.
dobici	Povećanja u ekonomskim koristima koja zadovoljavaju definiciju dobitka, ali nisu prihod.
dobit	Povećanja ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine (sredstava) ili smanjenja obveza koja rezultiraju porastom kapitala, a koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
dobit ili gubitak	Ukupni prihodi umanjeni za rashode, isključujući stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
država	Nacionalna, regionalna ili lokalna uprava.

državne potpore	Pomoć države u obliku prijenosa resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće ispunjenje određenih uvjeta koji se odnose na poslovne aktivnosti subjekta.
državni planovi (primanja zaposlenih)	Planovi primanja zaposlenih uspostavljeni zakonom radi pokrivanja svih subjekata (ili svih subjekata određene kategorije, primjerice iz određene gospodarske grane) i upravljani od strane nacionalne ili lokalne vlasti ili drugog tijela (primjerice nezavisna agencija osnovana posebno za tu svrhu) koje nije pod kontrolom niti utjecajem izvještajnog subjekta.
efektivna kamatna stopa	Stopa koja točno diskontira procijenjene buduće novčane isplate ili primanja tijekom očekivanog vijeka financijskog instrumenta ili, gdje je prikladno, tijekom kraćeg razdoblja, na neto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili financijske obveze.
efektivnost zaštite	Stupanj 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.
fer (istinito) prezentiranje	Istinito predstavljanje učinaka transakcija, ostalih događaja i okolnosti u skladu sa definicijama i kriterijima priznavanja za imovinu, obveze, prihode i rashode.
fer vrijednost	Iznos za koji se imovina može razmijeniti, obveza izmiriti ili dodijeljeni instrument kapitala razmijeniti između obaviještenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.
fer vrijednost umanjena za troškove prodaje	Iznos koji se može dobiti prodajom neke imovine ili jedinice koja generira novac u nezavisnoj transakciji između obaviještenih, voljnih strana, umanjen za troškove otuđenja.
financijska imovina	<p>Svaka imovina koje je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) novac; (b) instrument kapitala drugog subjekta; (c) ugovorno pravo: <ul style="list-style-type: none"> (i) na primanje novca ili druge financijske imovine od drugog subjekta; ili (ii) razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji su potencijalno povoljni za subjekt; ili (d) ugovor koji će biti ili može biti izmiren vlastitim instrumentima kapitala subjekta i: <ul style="list-style-type: none"> (i) po kome subjekt jeste ili može biti obvezan da primi promjenljiv broj vlastitih instrumenata kapitala subjekta; ili (ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije, a ne razmjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih instrumenata kapitala subjekta. Za ovu potrebu vlastiti instrumenti kapitala subjekta ne uključuju instrumente koji su sami po sebi ugovori za buduće primanje ili davanje vlastitih instrumenata kapitala subjekta.
financijska obveza	<p>Obveza koja je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ugovorna obveza: <ul style="list-style-type: none"> (i) davanje novca ili druge financijske imovine drugom subjektu; ili (ii) razmjenjivanja financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom prema uvjetima koji su potencijalno nepovoljni za subjekt; ili (b) ugovor koji će biti ili može biti izmiren vlastitim instrumentima kapitala subjekta i: <ul style="list-style-type: none"> (i) za koji subjekt jeste ili može biti obvezan da dostavi promjenljiv broj vlastitih instrumenata kapitala, ili (ii) koji će biti ili može biti izmiren drugačije, a ne razmjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlastitih instrumenata kapitala subjekta. Za ovu potrebu vlastiti instrumenti kapitala subjekta ne uključuju instrumente koji su sami po sebi ugovori za buduće primanje ili davanje vlastitih instrumenata kapitala subjekta.

financijske aktivnosti	Aktivnosti koje rezultiraju promjenama veličine i strukture kapitala i dugova subjekta.
financijski instrument	Ugovor na osnovu koga nastaje financijska imovina jednog subjekta i financijska obveza ili instrument kapitala drugog subjekta.
financijski izvještaj za razdoblja u tijeku godine	Financijski izvještaj koji sadrži bilo potpuni set financijskih izvještaja ili sažeti set financijskih izvještaja za razdoblje u tijeku godine (međurazdoblje).
financijski izvještaji	Strukturirani prikaz financijskog položaja, financijske uspješnosti i tokova novca subjekta.
financijski izvještaji opće namjene	Financijski izvještaji usmjereni ka općim potrebama za financijskim informacijama širokog kruga korisnika koji nisu u položaju da zahtijevaju izvještaje pripremljene radi zadovoljenja njihovih specifičnih potreba za informacijama.
financijski najam	Najam kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi povezani sa vlasništvom nad nekom imovinom. Pravo vlasništva se na kraju može, ali ne mora prenijeti. Najam koji nije financijski najam je poslovni najam.
financijski položaj	Odnos imovine, obveza i kapitala subjekta, kako je izviješteno u izvještaju o financijskom položaju.
financiranje/osiguranje sredstava (za primanja po prestanku zaposlenja)	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.
funkcionalna valuta	Valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem subjekt posluje.
goodwill	Buduće ekonomske koristi proistekle od imovine koja se ne može pojedinačno identificirati i odvojeno priznati.
grupa	Matica (matični subjekt) i svi njeni ovisni subjekti.
gubitak od umanjenja vrijednosti	Iznos za koji knjigovodstvena vrijednost imovine premašuje (a) u slučaju zaliha, prodajnu vrijednost umanjenju za troškove dovršenja i prodaje ili (b) u slučaju druge imovine, fer vrijednost umanjenju za troškove prodaje.
imovina	vidi Sredstvo
imovina plana (primanja zaposlenih)	(a) imovina koja se drži u dugoročnom fondu za primanja zaposlenih, i (b) police osiguranja koje se tiču istih.
imputirana kamatna stopa	Jasnije određiva stopa od sljedećih: (a) pretežna stopa za sličan instrument izdavatelja sa sličnim kreditnim rejtingom, ili (b) kamatna stopa kojom se diskontira nominalni iznos tog instrumenta na tekuću prodajnu cijenu za gotovinu robe ili usluga.
inkrementalna kamatna stopa pozajmljivanja za najmoprimca	Kamatna stopa koju bi najmoprimac morao platiti za sličan najam ili, ako se ona ne može utvrditi, stopa koja bi na početku razdoblja trajanja najma teretila korisnika u slučaju pozajmljivanja imovine na sličan rok i sa sličnim jamstvima za kupovinu imovine.
instrument zaštite	Za svrhe specijalnog računovodstva zaštite za MSS prema Odjeljku 12 ovog MSFI, instrument zaštite je financijski instrument koji ispunjava sve navedene uvjete: (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 identificiranog u točki 12.17 koji je naznačen kao rizik koji je predmet zaštite. (b) uključuje stranu koja je vanjska u odnosu na izvještajni subjekt (odnosno vanjska strana za grupu, segment ili pojedinačni subjekt o kome se izvještava).

- (c) vjerojatni iznos je jednak naznačenom iznosu glavnice ili vjerojatnom iznosu zaštićene stavke.
- (d) ima određen datum dospjeća koji nije kasniji od
 - (i) datuma dospjeća financijskog instrumenta koji je predmet zaštite,
 - (ii) očekivanog datuma izmirenja obveze nabave ili prodaje robe, ili
 - (iii) nastanka vrlo vjerojatne predviđene transakcije strane valute ili robe čija se zaštita vrši.
- (e) nema obilježja plaćanja unaprijed, prijevremenog raskida ili produženja.

Subjekt koji izabere da primjenjuje MRS 39 za računovodstvo financijskih instrumenata primjenjuje definiciju instrumenta zaštite iz tog standarda umjesto ove definicije.

intrinzična (unutarnja) vrijednost	Razlika između fer vrijednosti dionica na koju druga strana ima (uvjetno ili bezuvjetno) pravo upisivanja ili pravo primanja i cijene (ukoliko je ima) ovih dionica koja se zahtijeva od druge strane (ili će se zahtijevati). Primjerice dionička opcija sa izvršnom cijenom od 15 NJ, za dionicu sa fer vrijednošću od 20 NJ, ima unutrašnju vrijednost od 5 NJ.
istraživanje	Originalno i planirano istraživanje poduzeto u cilju stjecanja novog znanstvenog ili tehničkog znanja ili razumijevanja.
izvedena obveza	Obveza koja proizlazi iz aktivnosti subjekta kada je: <ul style="list-style-type: none"> (a) putem ustanovljenog modela prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno konkretnih tekućih izvjava, subjekt nagovijestio drugim stranama da će prihvatiti određene obveze, i (b) kao rezultat toga, subjekt je izazvao opravdano očekivanje drugih strana da će ispuniti te obveze.
izvještaj o dobiti i zadržanoj dobiti	Financijski izvještaj koji prikazuje dobit ili gubitak i promjene zadržane dobiti za razdoblje.
izvještaj o financijskom položaju	Financijski izvještaj koji prikazuje odnos imovine, obveza i kapitala subjekta na određeni datum (također se naziva bilanca stanja).
izvještaj o novčanim tokovima	Financijski izvještaj koji osigurava informacije o promjenama u novcu i novčanim ekvivalentima subjekta za razdoblje, odvojeno prikazujući promjene iz poslovnih, ulagateljskih i financijskih aktivnosti tijekom razdoblja.
izvještaj o promjenama na kapitalu	Financijski izvještaj koji prikazuje dobit ili gubitak za razdoblje, stavke prihoda i rashoda priznate izravno u kapitalu tijekom razdoblja, učinke promjena računovodstvenih politika i ispravaka pogrešaka priznatih u razdoblju i (u ovisnosti od oblika izvještaja o promjenama na kapitalu koji je izabrao subjekt) iznos transakcija sa vlasnicima kapitala koji djeluju u svojstvu vlasnika kapitala tijekom razdoblja.
izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti	Financijski izvještaj koji prikazuje sve stavke prihoda i rashoda priznatih u razdoblju, uključujući one stavke priznate pri određivanju dobiti ili gubitka (što je podzbroj u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti) i stavke ostale sveobuhvatne dobiti. Ukoliko subjekt odluči da prezentira i bilancu uspjeha i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti počinje sa dobiti ili gubitkom i zatim prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti.
izvještajna valuta	Valuta u kojoj se prezentiraju financijski izvještaji.
izvještajni datum	Krajnji datum posljednjeg razdoblja na koji se odnose godišnji ili financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine.
izvještajno razdoblje	Razdoblje na koje se odnose financijski izvještaji ili financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine.
javna odgovornost	Odgovornost prema postojećim i potencijalnim pružateljima resursa i drugim vanjskim stranama koje donose ekonomske odluke, ali nisu u položaju da zahtijevaju izvještaje prilagođene zadovoljenju njihovih specifičnih potreba za informacijama. Subjekt ima javnu

odgovornost ukoliko:

- (a) 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 burze ili organiziranim neslužbenim tržištima (OTC tržišta) uključujući lokalna i regionalna tržišta), ili
- (b) drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim zadrugama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, uzajamnim fondovima i investicijskim bankama.

javno utrživi (dužnički ili instrumenti kapitala)	Instrumenti kojima se trguje ili su u procesu izdavanja radi trgovanja na javnom tržištu (domaće ili strane burze ili organiziranim neslužbenim tržištima uključujući lokalna i regionalna tržišta).
jedinica koja generira novac	Najmanja prepoznatljiva grupa imovine koja generira priljeve novca koji su uglavnom nezavisni od priljeva novca druge imovine ili skupine imovine.
kamatna stopa sadržana u najmu	Diskontna stopa koja na početku najma izjednačava ukupnu sadašnju vrijednost (a) minimalnih plaćanja najma i (b) nezajamčenog ostatka vrijednosti sa zbrojem (i) fer vrijednosti iznajmljene imovine i (ii) svih početnih izravnih troškova najmodavca.
kapital (osnovni)	Preostalo učešće u imovini subjekta poslije oduzimanja svih njegovih obveza.
knjigovodstvena vrijednost	Iznos po kojem se imovina ili obveze priznaju u izvještaju o financijskom položaju.
kombinirani financijski izvještaji	Financijski izvještaji dva ili više subjekta koje kontrolira jedan ulagatelj.
komponenta subjekta	Poslovanje i novčani tokovi koji se jasno mogu, za svrhe poslovanja i financijskog izvještavanja, izdvojiti od ostatka subjekta.
konsolidirani financijski izvještaji	Financijski izvještaji matice i ovisnog subjekta koji su prezentirani kao izvještaji jedinstvenog ekonomskog subjekta.
kontrola (nad subjektom)	Moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta s ciljem ostvarenja koristi od njegovih djelatnosti.
korisni vijek upotrebe	Razdoblje tijekom kojeg se očekuje da imovina bude raspoloživa subjektu za korištenje ili broj proizvedenih ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje da će ostvariti korištenjem te imovine.
kumulirajuće naknade za vrijeme odsustva	Nadoknađena odsustva koja se prenose i mogu biti iskorištena u budućim razdobljima ako pravo sadašnjeg razdoblja nije iskorišteno u potpunosti.
mali i srednji subjekti	Subjekti koji: <ul style="list-style-type: none"> (a) nemaju javnu odgovornost, i (b) objavljuju financijske izvještaje opće namjene za vanjske korisnike. Subjekt ima javnu odgovornost ukoliko: <ul style="list-style-type: none"> (a) podnosi, ili je u procesu podnošenja, svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji, za potrebe izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu, ili (b) drži imovinu u fiducijarnom svojstvu za širu grupu vanjskih strana kao jedan od svojih primarnih poslova. Ovo je tipično slučaj sa bankama, kreditnim zadrugama, osiguravajućim društvima, brokerima/dilerima vrijednosnih papira, uzajamnim fondovima i investicijskim bankama.
manjinski (nekontrolirajući) interes	Kapital u ovisnom subjektu koji nije, izravno ili neizravno, pripisiv matici.

matrica (matični subjekt)	Subjekt koji ima jedan ili više ovisnih subjekta.
međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)	Standardi i Tumačenja usvojeni od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju: <ul style="list-style-type: none"> (a) Međunarodne standarde financijskog izvještavanja; (b) Međunarodne računovodstvene standarde; i (b) Tumačenja koja je dao Komitet za tumačenja Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFRIC) ili raniji Stalni komitet za tumačenja (SIC).
medurazdoblje	Razdoblje financijskog izvještavanja koje je kraće od cijele financijske godine.
metoda efektivne kamate	Metoda obračuna amortiziranog troška financijske imovine ili financijske obveze (ili skupine financijske imovine ili financijskih obveza) i raspodjele prihoda od kamate ili rashoda od kamate tijekom relevantnog razdoblja.
metoda projektirane kreditne jedinice	Metoda aktuarskog vrednovanja koja promatra svako razdoblje pružanja usluga (rada) kao razlog nastanka dodatne jedinice prava na primanja i mjeri tu jedinicu odvojeno radi utvrđivanja konačne obveze (ponegdje poznata kao metoda obračunavanja primanja razmjerno tijekom procesa rada ili kao metoda primanja prema godinama službe/radnog staza).
mjerenje	Proces utvrđivanja monetarnih iznosa po kojima elemente financijskih izvještaja treba priznati i iskazivati u izvještaju o financijskom položaju i izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.
monetarne stavke	Novčane jedinice koje se drže i imovina i obveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju novčanih jedinica.
nadoknadivi iznos	Fer vrijednost imovine (ili jedinice koja generira novac) umanjena za troškove prodaje ili njezina upotrebna vrijednost, u ovisnosti koja je od ovih vrijednosti veća.
najam	Sporazum po kome najmodavac prenosi na najmoprimca pravo korištenja imovine za dogovoreno vremensko razdoblje u zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja.
neizvedivo	Primjena nekog zahtjeva je neizvediva ako ga subjekt ne može primijeniti i nakon svih razumnih napora da to učini.
nekretnine, postrojenja i oprema	Materijalna imovina: <ul style="list-style-type: none"> (a) koja se drže za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima, za ulaganje ili za administrativne svrhe; i (b) za koja se očekuje da će se koristiti duže od jednog razdoblja.
nematerijalna imovina	Nemonetarno imovina koje se može identificirati, bez fizičkog obilježja. Takva imovina se može identificirati kada je: <ul style="list-style-type: none"> (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 obvezom, ili (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 obveza.
neto ulaganje u najam	Bruto ulaganje u najam diskontirano po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu.
novac	Novac obuhvata gotovinu i depozite po videnju.
novčani ekvivalenti	Kratkoročna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose novca i koje su pod značajnim rizikom promjene vrijednosti.
novčani tokovi	Priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata.
obračunska osnova	Učinci transakcija i drugih događaja se priznaju onda kada nastanu (a ne kada se novac ili novčani ekvivalenti prime ili isplate) i evidentiraju se u računovodstvenoj evidenciji i o njima

računovodstva	se izvještava u financijskim izvještajima razdoblja na koje se odnose.
obveza	Sadašnja obveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se izmirenje očekuje da će rezultirati u odljevu resursa koji predstavljaju ekonomske koristi subjekta.
obveza za definirana primanja (sadašnja vrijednost)	Sadašnja vrijednost bez oduzimanja bilo koje imovine plana, očekivanih budućih plaćanja neophodnih za izmirenje obveze nastale po osnovu usluga zaposlenog u tekućem i prethodnim razdobljima.
obveza za definirano primanje	Sadašnja vrijednost obveze za definirano primanje na izvještajni datum minus fer vrijednost imovine plana na izvještajni datum (ako postoji) iz kojih će te obveze biti izravno izmirene.
obveze po osnovu zajmova (kredita)	Financijske obveze koje nisu kratkoročnih obveze prema dobavljačima pod uobičajenim kreditnim uvjetima.
odgođena porezna imovina	Porez na dobit nadoknativ u budućim izvještajnim razdobljima koji se odnosi na: <ul style="list-style-type: none"> (a) privremene razlike; (b) neiskorištene porezne gubitke prenijete za naredno razdoblje; i (c) neiskorištene porezne kredite prenijete za naredno razdoblje.
odgođene porezne obveze	Porez na dobit plativ u budućim izvještajnim razdobljima u odnosu na privremene razlike.
odgođeni porez	Plativ (povrativ) iznos poreza na dobit koji se odnosi na oporezivu dobit (porezni gubitak) za buduća izvještajna razdoblja kao rezultat prošlih transakcija ili događaja.
odvojeni financijski izvještaji	Izvještaji koje sastavlja matica, ulagatelj u pridruženi subjekt ili učesnik u zajednički kontroliranom subjektu, u kojima se ulaganja računovodstveno tretiraju na osnovu izravnog učešća u kapitalu, a ne na osnovu iskazanog rezultata i neto imovine subjekta u koji je uloženo.
oporeziva dobit (porezni gubitak)	Dobit (gubitak) za izvještajno razdoblje po kojem su porezi na dobit plativi (nadoknativi), 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.
opreznost	Uključivanje stupnja opreza pri prosuđivanjima potrebnim za procjene koje se zahtijevaju u uvjetima neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi nisu precijenjeni, a obveze ili rashodi nisu podcijenjeni.
ostala sveobuhvatna dobit	Stavke prihoda i rashoda (uključujući prilagođavanja zbog reklasifikacije) koje nisu priznate u dobiti ili gubitku kako se zahtijeva ili dozvoljava ovim MSFI.
ostatak vrijednosti / rezidualna vrijednost (neke imovine)	Procijenjeni iznos koje bi subjekt primio danas ako bi otuđio imovinu, nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja i pod pretpostavkom da je imovina već na kraju svog korisnog vijeka upotrebe i u stanju koje se očekuje na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe.
otpremnine	Primanja zaposlenih plativa kao rezultat ili: <ul style="list-style-type: none"> (a) odluke subjekta da prekine zaposlenje nekog zaposlenog prije normalnog datuma umirovljenja, ili (a) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati da je višak u zamjenu za ta primanja.
ovisni subjekt	Subjekt, uključujući i nekorporacijski subjekt kao što je partnersko društvo, koje je pod kontrolom drugog subjekta (koji se naziva matica).
planovi (primanja) više poslodavaca	Planovi definiranih doprinosa (koji nisu državni planovi) ili planovi definiranih primanja (koji nisu državni planovi) kojim se: <ul style="list-style-type: none"> (a) udružuje imovina različitih subjekta koji nisu pod zajedničkom kontrolom i (b) koristi ta imovine radi davanja primanja zaposlenima iz više od jednog subjekta tako što su razine doprinosa i primanja određeni bez obzira na to koji subjekt zapošljava zaposlene o kojima je riječ.

planovi definiranih doprinosa	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 izravnih 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 razdobljima.
planovi definiranih primanja	Planovi primanja po prestanku zaposlenja osim planova definiranih doprinosa.
planovi primanja po prestanku zaposlenja	Formalni ili neformalni sporazumi prema kojima neki subjekt osigurava primanja po prestanku zaposlenja jednom ili više zaposlenih.
pogreške	Izostavljeni ili pogrešno iskazani podaci u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više ranijih razdoblja proizašli iz neupotrebljavanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija koje: <ul style="list-style-type: none"> (a) su bile dostupne kada su financijski izvještaji za ta razdoblja bili odobreni za izdavanje, i (b) za koje se moglo razumno očekivati da budu prikupljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja.
poljoprivredna djelatnost	Upravljanje od strane subjekta biološkom transformacijom biološke imovine za prodaju, u poljoprivredne proizvode ili za stvaranje dodatne biološke imovine.
poljoprivredni proizvod	Požeti proizvod od biološke imovine danog subjekta.
porez na dobit	Svi domaći i inozemni porezi koji se temelje na oporezivoj dobiti. Porez na dobit također uključuje poreze, kao što su porezi po odbitku, koje plaća ovisni subjekt, pridruženi subjekt ili zajednički pothvat pri raspodjeli izvještajnom subjektu.
porezna osnovica	Mjerenje imovine, obveze ili instrumenta kapitala po primjenjivom i suštinski važećem poreznom zakonu.
porezni rashod	Zbrojni iznos uključen u ukupnu sveobuhvatnu dobit ili kapital za izvještajno razdoblje u vezi sa tekućim i odgođenim porezom.
poslovanje	Integrirani skup djelatnosti i imovine koje se obavljaju i kojima se upravlja u svrhu osiguranja: <ul style="list-style-type: none"> (a) prinosa investitorima, ili (b) nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi izravno i razmjerno donositeljima politike ili sudionicima. <p>Poslovanje se obično sastoji od ulaznih elemenata (inputa), procesa primijenjenih na inpute i proizašlih izlaznih elemenata (outputa) koji se koriste, ili će se koristiti, za stvaranje prihoda. Ukoliko je prisutan goodwill u prenijetom skupu djelatnosti i imovine, pretpostavlja se da prenijeti skup jeste poslovanje.</p>
poslovne aktivnosti	Glavne aktivnosti kojima se stvaraju prihodi subjekta i druge aktivnosti koje nisu ulagateljske aktivnosti ili financijske aktivnosti.
poslovni najam	Najam kojim se suštinski ne prenose svi rizici i koristi po osnovu vlasništva. Najam koji nije poslovni najam predstavlja financijski najam.
poslovni segment	Poslovni segment je ona komponenta nekog subjekta: <ul style="list-style-type: none"> (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); (b) čije poslovne rezultate redovno pregleda glavni izvršitelj sa pravom odlučivanja da bi donosio odluke o resursima koji se dodjeljuju tom segmentu i da bi ocijenio njegovu uspješnost; i (c) za koji su dostupne posebne financijske informacije.
poslovno spajanje	Spajanje odvojenih subjekta ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt.

potencijalna imovina	Moguća imovina koja nastaje na temelju 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.
potencijalna obveza	<p>(a) Moguća obveza 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</p> <p>(b) sadašnja obveza koja nastaje iz prošlih događaja, ali nije priznata jer:</p> <p>(i) nije vjerojatno da će odljev resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtijevan za izmirenje obveze, ili</p> <p>(ii) iznos obveze ne može se izmjeriti dovoljno pouzdano.</p>
pothvatnik	Strana u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.
potpuni (cjeloviti) MSFI	Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) koji nisu <i>MSFI za MSS</i> .
pouzdanost	Kvaliteta informacije koja je čini slobodnom od značajnih pogrešaka i predrasuda i predstavlja vjerodostojno ono što bi ta informacija ili podrazumijevalo da predstavlja ili što bi se razumno očekivalo da predstavlja.
povezana osoba	<p>Povezana osoba je pojedinac ili subjekt koji je povezan sa subjektom koji priprema financijske izvještaje (izvještajni subjekt).</p> <p>(a) Pojedinac ili član uže obitelji tog pojedinca je povezan sa izvještajnim subjektom ako:</p> <p>(i) je član ključnog rukovodećeg osoblja izvještajnog subjekta ili njegovog matičnog subjekta;</p> <p>(ii) ima kontrolu nad izvještajnim subjektom; ili</p> <p>(iii) ima zajedničku kontrolu ili značajan utjecaj nad izvještajnim subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.</p> <p>(b) Subjekt je povezan sa izvještajnim subjektom ako postoji bilo koja od navedenih situacija:</p> <p>(i) subjekt i izvještajni subjekt su članovi iste grupe (sto znači da su svi matični, ovisni i pridruženi subjekti povezane osobe).</p> <p>(ii) subjekt je ili pridruženi subjekt ili zajednički pothvat drugog subjekta (ili člana grupe u kojoj je drugi subjekt član).</p> <p>(iii) oba subjekta su zajednički pothvat trećeg subjekta.</p> <p>(iv) jedan subjekt je zajednički pothvat trećeg subjekta, a drugi subjekt je pridruženi subjekt trećeg subjekta.</p> <p>(v) subjekt je plan primanja po prestanku zaposlenja zaposlenih ili u izvještajnom subjektu ili subjektu povezanom sa izvještajnim subjektom. Ukoliko je izvještajni subjekt takav plan, poslodavci koji sponzoriraju plan su povezane osobe tog plana.</p> <p>(vi) subjekt je pod kontrolom ili zajedničkom kontrolom pojedinca pod (a).</p> <p>(vii) pojedinac identificiran pod (a)(i) ima značajnu glasačku moć u subjektu.</p> <p>(viii) pojedinac identificiran pod (a)(ii) ima značajan utjecaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u njemu.</p> <p>(ix) pojedinac ili član uže obitelji tog pojedinca ima i značajan utjecaj nad subjektom ili značajnu glasačku moć u subjektu i zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom.</p> <p>(x) član ključnog rukovodećeg osoblja subjekta ili njegovog matičnog subjekta ili član uže obitelji tog člana ima kontrolu ili zajedničku kontrolu nad izvještajnim subjektom ili značajnu</p>

glasačku moć u njemu.

pravovremenost	Osiguravanje informacija u financijskim izvještajima unutar vremenskog okvira za odlučivanje
predviđena transakcija	Neizvršena, ali predviđena buduća transakcija.
prekinuto poslovanje	Komponenta subjekta koja je otuđena ili klasificirana kao ona koja se drži radi prodaje i: <ul style="list-style-type: none"> (a) predstavlja odvojenu veću liniju poslovanja ili zemljopisnu oblast poslovanja, (b) dio je jedinstvenog koordiniranog plana za otuđenje odvojene veće linije poslovanja ili zemljopisne oblasti poslovanja, ili (c) je ovisni subjekt stečen samo radi dalje prodaje.
prestanak priznavanja	Uklanjanje prethodno priznatog imovine ili obveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta.
pridruženi subjekt	Subjekt, uključujući nekorporacijski subjekt kao što je partnerstvo, u kojem ulagatelj ima značajan utjecaj, a koji nije ni ovisni subjekt niti učešće u zajedničkom pothvatu.
prihod	Bruto priljev ekonomskih koristi tijekom razdoblja proizašao iz redovnih djelatnosti subjekta kad taj priljev rezultira povećanjem kapitala, a koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu.
primanja po prestanku zaposlenja	Primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa po prestanku zaposlenja.
primanja zaposlenih	Svi oblici naknada koje subjekt daje u razmjenu za usluge zaposlenih.
privremene razlike	Razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine, obveze ili druge stavke u financijskim izvještajima i njihove porezne osnovice, za koje subjekt očekuje da će utjecati na oporezivu dobit kada se knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze nadoknadi ili izmiri (ili će, u slučaju stavki koje nisu imovina ili obveza, utjecati na oporezivu dobit u budućnosti).
priznavanje	Proces unošenja u izvještaj o financijskom položaju ili u izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti neke stavke koja zadovoljava definiciju elementa i zadovoljava sljedeće kriterije: <ul style="list-style-type: none"> (a) vjerojatno je da će buduće ekonomske koristi u vezi s tom stavkom pritijecati u ili iz subjekta; i (a) stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.
promjena računovodstvene procjene	Usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze ili iznosa periodičnog trošenja imovine, koje proizlazi iz procjene sadašnjeg stanja imovine i obveza i sa njima povezanih očekivanih budućih koristi i obveza. Promjene u računovodstvenim procjenama proizlaze iz novih informacija ili novih događanja i, sukladno tome, nisu ispravka pogrešaka.
prospektivna primjena (promjene računovodstvene politike)	Primjena nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i okolnosti nastale nakon datuma promjene politike.
računovodstvene politike	Specifična načela, osnove, konvencije, pravila i prakse koje subjekt primjenjuje pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.
rashodi	Smanjenje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku odljeva ili smanjenja imovine (sredstava) ili nastanka obveza, što rezultira u smanjenju kapitala, a koje nije smanjenje po osnovu raspodjele sudionicima u kapitalu.
razumljivost	Kvaliteta 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.
razvoj	Primjena rezultata istraživanja ili drugog znanja na planiranje ili dizajniranje za proizvodnju novih ili značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sustava ili usluga prije

početka komercijalne proizvodnje ili korištenja.

relevantnost	Kvaliteta informacije koja joj dozvoljava da utječe na ekonomske odluke korisnika time što im pomaže da procijene prošle, sadašnje ili buduće događaje ili potvrde ili isprave prethodne svoje procjene.
retroaktivna primjena (promjene računovodstvene politike)	Primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, događaje i okolnosti kao da je ta politika bila primjenjivana oduvijek.
rezerviranje	Obveza sa neizvjesnim rokom dospijeća ili iznosom.
sadašnja vrijednost	Tekuća procjena sadašnje diskontirane vrijednosti budućih neto novčanih tokova u uobičajenom tijeku poslovanja.
skupina imovine	Grupiranje imovine slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta.
složeni financijski instrument	Financijski instrument koji iz perspektive izdavatelja, sadrži istovremeno i elemente obveze i elemente kapitala
sredstvo (imovina)	Sredstvo (imovina) je resurs koji subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi u subjekt.
stalnost poslovanja	Subjekt je pod stalnim poslovanjem osim ako uprava ili namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje ili nema drugu alternativu nego to učiniti.
stečena primanja	Primanja na koja pravo nije uvjetovano kontinuiranim zaposlenjem, sukladno uvjetima plana mirovinskih primanja.
stjecanje prava	Steći pravo. Sukladno sporazumu plaćanja temeljenog na dionicama, pravo druge strane da primi novac, drugu imovinu ili instrumente kapitala subjekta koji se stječe, kad to pravo druge strane nije više uvjetovano zadovoljenjem uvjeta stjecanja.
subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI za MSS	Subjekt koji prezentira svoje prve financijske izvještaje usklađene s <i>MSFI za MSS</i> , bez obzira da li su njegov prethodni računovodstveni okvir bili potpuni MSFI ili drugi set računovodstvenih standarda.
suštinski važeći	Porezne stope se smatraju suštinski važećim kada budući događaji zahtijevani od strane procesa usvajanja ne mijenjaju ishod.
štetni ugovor	Ugovor po kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema ugovoru premašuju ekonomske koristi za koje se očekuje da će se primiti prema tom ugovoru.
tekući porez	Iznos poreza na dobit koji je plativ (povrativ) u odnosu na oporezivu dobit (porezni gubitak) za tekuće razdoblje ili prošla izvještajna razdoblja.
transakcija plaćanja temeljena na dionicama	Transakcija u kojoj subjekt prima proizvode ili usluge (uključujući usluge zaposlenog) kao naknadu za instrumente kapitala subjekta (uključujući dionice ili dioničke opcije) ili stječe robu ili koristi usluge stvaranjem obveze prema dobavljačima za iznose koji su temeljeni na cijeni dionica subjekta ili drugih instrumenata kapitala subjekta.
transakcija plaćanja temeljena na dionicama koja se izmiruju kapitalom	Transakcija plaćanja temeljena na dionicama u kojoj subjekt dobiva proizvode ili usluge kao naknadu za instrumente kapitala subjekta (uključujući dionice ili dioničke opcije).
transakcija plaćanja temeljena na dionicama koja se izmiruju novcem	Transakcija plaćanja temeljena na dionicama u kojoj subjekt stječe proizvode ili usluge uz obvezu prijenosa novca ili druge imovine dobavljaču proizvoda ili usluga u iznosu utemeljenom na cijeni (ili vrijednosti) dionica subjekta ili drugih instrumenata kapitala subjekta.
transakcija povezanih osoba	Transfer resursa, usluga ili obveza između povezanih osoba, bez obzira da li se zaračunava cijena.

troškovi posudbe	Kamata i drugi troškovi koje subjekt snosi u vezi sa pozajmljivanjem sredstava.
ugovor o izgradnji	Ugovor specifično zaključen za izgradnju jedne imovine ili kombinacije imovine koja je usko međusobno povezana ili međuovisna u smislu projektiranja, tehnologije i funkcije ili krajnje namjene ili upotrebe.
ugovor o koncesiji za usluge	Sporazum u kojem država ili drugi subjekt javnog sektora ugovara sa privatnim korisnikom da razvije, gradi (ili nadograđuje), upravlja i održava davateljevu infrastrukturu kao što su putovi, mostovi, tuneli, zračne luke, elektroprijenosne mreže, zatvori ili bolnice.
ugovor o osiguranju	Ugovor po kojem jedna strana (osiguravatelj) prihvaća značajan rizik osiguranja druge strane (imatelja police) time što se slaže da osigura nadoknadu imatelju police ako određeni neizvjesni budući događaj (osigurani događaj) negativno utječe na imatelja police.
ukupna sveobuhvatna dobit	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 zbroju dobiti ili gubitka i ostale sveobuhvatne dobiti).
ulaganje u nekretnine	Nekretnina (zemljište ili građevina - ili dio građevine ili oboje) koju drži vlasnik ili najmoprimac u okviru financijskog najma radi ostvarivanja prihoda od najma ili porasta vrijednosti ili oboje, a ne za: <ul style="list-style-type: none"> (a) korištenje u proizvodnji ili nabavi dobara ili usluga ili u administrativne svrhe, ili (b) prodaju u redovnom tijeku poslovanja.
ulagateljske aktivnosti	Stjecanje i otuđivanje dugoročnih sredstava (imovine) i drugih ulaganja koje ne spadaju u novčane ekvivalente.
uspješnost	Odnos prihoda i rashoda subjekta, kako su prikazani u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.
vjerojatni iznos	Količina jedinica valute, dionica, jedinica težine ili drugih jedinica određenih u ugovoru o financijskom instrumentu.
vjerojatno	Više izvjesno da će se dogoditi nego da neće.
vlasnici	Imatelji instrumenata klasificiranih kao instrumenti kapitala.
vlastite dionice	Vlastiti instrumenti kapitala subjekta koje drži subjekt ili drugi članovi konsolidirane grupe.
vremenske razlike	Prihodi ili rashodi koji se priznaju u dobiti ili gubitku jednog razdoblja, ali se, prema poreznim zakonima ili propisima uključuju u oporezivu dobit nekog drugog razdoblja.
vrijednost u upotrebi	Sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju od imovine ili jedinice koja stvara novac.
vrlo vjerojatno	Značajno više vjerojatno od vjerojatnog.
zajednički kontroliran subjekt	Zajednički pothvat koji podrazumijeva osnivanje korporacije, partnerskog društva ili drugog subjekta u kojem svaki od pothvatnika ima svoje učešće. Subjekt posluje na isti način kao i drugi subjekti, osim što se ugovornim sporazumom između pothvatnika uspostavlja zajednička kontrola nad ekonomskom aktivnošću subjekta.
zajednička kontrola	Ugovorom dogovoreno dijeljenje kontrole nad nekom ekonomskom aktivnošću. Postoji samo kada se za donošenje strateških i operativnih odluka u vezi sa poslovanjem zahtijeva jednoglasna suglasnost strana koje dijele kontrolu (pohvatnik).
zajednički pothvat	Ugovorni sporazum u okviru kojeg dvije ili više strana poduzimaju ekonomsku aktivnost koja je predmet zajedničke kontrole. Zajednički pothvat može biti u obliku zajednički kontrolirane djelatnosti, zajednički kontrolirane imovine ili zajednički kontroliranih subjekata.
zalihe	Imovina: <ul style="list-style-type: none"> (a) koja se drži radi prodaje u redovnom poslovanju;

- (b) u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili
- (c) u obliku sirovina i pomoćnog materijala koji se troše u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga.

zaštićena stavka (koja je predmet zaštite)

Za svrhe specijalnog računovodstva zaštite za MSS prema Odjeljku 12 ovog MSFI, zaštićena stavka je:

- (a) rizik kamatne stope dužničkog instrumenta mjereno po amortiziranom trošku;
- (b) rizik deviznog tečaja ili rizik kamatne stope u okviru čvrste obveze ili vrlo vjerojatne predviđene transakcije;
- (c) rizik cijene robe koju drži ili u čvrstoj obvezi ili vrlo vjerojatnom predviđenom transakcijom kupovine ili prodaje robe; ili
- (d) rizik deviznog tečaja u neto ulaganje u inozemno poslovanje.

značajno (materijalno)

Izostavljanja ili pogrešna iskazivanja stavki su značajna ako bi ona, pojedinačno ili zajedno, mogla utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi 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.